



LA REPUBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA
EN SU NOMBRE
EL TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

ACCIDENTAL
Magistrado Ponente: EMIRO GARCÍA ROSAS
Exp. N° 2001-0799

Mediante oficio N° 3.539 de fecha 22 de octubre de 2001 (recibido el 25 del mismo mes y año), el Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas remitió el expediente N° 1.349 (de su nomenclatura), contentivo de dos recursos de apelación: el primero incoado en fecha 27 de julio de 2001 por el abogado Carlos García Núñez (INPREABOGADO N° 27.986), actuando con el carácter de apoderado judicial de la sociedad mercantil **PROAGRO, C.A.** (inscrita en el Registro Mercantil de la Circunscripción Judicial del Distrito Federal y Estado Miranda el 7 de julio de 1977, bajo el N° 2, Tomo 104-A Sdo.), representación que se evidencia de instrumento poder (otorgado ante la Notaría Pública Primera del Municipio Chacao del Estado Miranda el 27 de enero de 1998, bajo el N° 26, Tomo 13 de los Libros de Autenticaciones llevados por esa Notaría); y el segundo intentado en fecha 8 de octubre de 2001 por la abogada Donatella Blumetti (INPREABOGADO N° 48.391), actuando con el carácter de sustituta del ciudadano Procurador General de la República en representación del **FISCO NACIONAL**, según se evidencia de documento poder (otorgado ante la Notaría Pública Undécima del Municipio Libertador del Distrito Capital en fecha 21 de agosto de 2000, inserto bajo el N° 29, Tomo 177 de los Libros de Autenticaciones llevados por dicha Notaría), contra la sentencia dictada por el referido Tribunal el 13 de julio de 2001, que declaró parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto por la referida contribuyente.

El recurso contencioso fue incoado contra la Resolución N° RCE/DSA754074184 de fecha 26 de octubre de 1999, notificada el 5 de noviembre del mismo año, dictada por la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Central del **SERVICIO NACIONAL INTEGRADO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (SENIAT)**, que dio respuesta a la consulta formulada por la contribuyente “*relativa a la calificación de la actividad de cría y engorde de pollos efectuadas por los granjeros*”.

Según consta en autos de fecha 24 de septiembre y 22 de octubre de 2001, las apelaciones fueron oídas libremente por el Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas.

El 30 de octubre de 2001 se dio cuenta en Sala, y por auto de igual fecha se ordenó aplicar el procedimiento de segunda instancia previsto en el Capítulo III del Título V de la Ley Orgánica de la Corte Suprema de Justicia, aplicable en razón de su vigencia temporal. Se designó ponente a la Magistrada Yolanda Jaimes Guerrero y se fijó el décimo (10º) día de despacho para comenzar la relación.

En fecha 20 de noviembre de 2001 consignaron el escrito de fundamentación de la apelación los abogados Carlos García Núñez (previamente identificado), Gabriel Trujillo Ramírez y Giuseppe Rosito Arbia (INPREABOGADO números 2.934 y 39.986, respectivamente), actuando con el carácter de apoderados judiciales de la sociedad mercantil PROAGRO, C.A., según consta de documento poder ya mencionado.

En fecha 21 de noviembre de 2001 consignó el escrito de fundamentación de la apelación la representante del Fisco Nacional.

El día 4 de diciembre de 2001 dieron contestación a la apelación del Fisco Nacional los apoderados judiciales de la contribuyente.

Por auto de fecha 18 de diciembre de 2001 se fijó el décimo (10º) día de despacho para que tuviera lugar el acto de informes.

El 24 de enero de 2002, oportunidad fijada para la celebración del acto de informes, compareció la abogada Arcela Fermín (INPREABOGADO N° 15.582), actuando con el carácter de sustituta del ciudadano Procurador General de la República, en representación del **FISCO NACIONAL**, según se evidencia de documento poder previamente citado; consignó el escrito respectivo y seguidamente se dijo “VISTOS”.

En la misma fecha el apoderado judicial de la contribuyente consignó el escrito de informes.

En fecha 29 de octubre de 2002 el Magistrado Hadel Mostafá Paolini se inhibió de seguir conociendo el presente asunto, de conformidad con el artículo 82 ordinal 4° del Código de Procedimiento Civil, la cual fue declarada procedente el 11 de febrero de 2003.

Mediante auto de fecha 18 de noviembre de 2003 se constituyó la Sala Político-Administrativa Accidental, quedando integrada de la siguiente manera: Presidente: Magistrado Levis Ignacio Zerpa; Vicepresidenta: Magistrada Yolanda Jaimes Guerrero; Conjueza: María Luisa Acuña López. Se designó ponente a la Magistrada Yolanda Jaimes Guerrero.

El 10 de octubre de 2006 se dejó constancia de que en fecha 17 de enero de 2005 se incorporaron a esta Sala los Magistrados Emiro García Rosas y Evelyn Marrero Ortiz designados por la Asamblea Nacional el 13 de diciembre de 2004, quedando conformada la Sala Político-Administrativa de la siguiente forma: Presidenta, Magistrada Evelyn Marrero Ortiz; Vicepresidenta, Magistrada Yolanda Jaimes Guerrero; y Magistrados Levis Ignacio Zerpa, Hadel Mostafá Paolini y Emiro García Rosas. En la misma fecha se acordó convocar el respectivo suplente o conjuez.

Por auto de fecha 31 de enero de 2007 se constituyó la Sala Político-Administrativa Accidental, quedando integrada de la siguiente manera: Presidenta: Magistrada Evelyn Marrero Ortiz; Vicepresidenta: Magistrada Yolanda Jaimes Guerrero; Magistrados: Levis Ignacio Zerpa y Emiro García Rosas; Magistrada Suplente: Miriam Elena Becerra Torres. Se designó ponente a la Magistrada Miriam Elena Becerra Torres.

El 30 de julio de 2008 se reasignó la ponencia al Magistrado Emiro García Rosas.

En fecha 9 de mayo de 2009 la Magistrada Yolanda Jaimes Guerrero se inhibió de seguir conociendo el presente asunto, de conformidad con el artículo 82 ordinal 4° del Código de Procedimiento Civil, la cual fue declarada procedente el 20 del mismo mes y año.

Mediante auto de fecha 7 de julio de 2009 se constituyó la Sala Político-Administrativa Accidental, quedando integrada de la siguiente manera: Presidenta: Magistrada Evelyn Marrero Ortiz; Vicepresidente: Magistrado Levis Ignacio Zerpa; Magistrado: Emiro García Rosas; Magistrada Suplente: Miriam Elena Becerra Torres; Conjueza: Trina Omaira Zurita. Se designó ponente al Magistrado Emiro García Rosas.

I
ANTECEDENTES

En fecha 15 de octubre de 1999 la sociedad mercantil PROAGRO, S.A. dirigió escrito al Gerente Regional de Tributos Internos de la Región Central del Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria (SENIAT), en los términos siguientes:

“De acuerdo con lo tratado en la reunión sostenida en sus oficinas el día 14 de octubre de 1.999, cumpla en enviarle anexo a la presente copia del Contrato de Asociación que tiene suscrito PROAGRO con un muy significativo número de Granjeros, el cual tiene por objeto la cría de pollos para consumo humano, actividad exenta del pago del tributo establecido en la Ley de Impuestos al Consumo Suntuario y a la Ventas al Mayor. (Sic).

Como podrá usted observar, cada una de las partes participa haciendo su aporte y realizando las actividades que le corresponden a objeto de obtener el cumplimiento del fin del contrato; tampoco hay ningún tipo de transferencia entre las partes, sino, como es obvio, la determinación de la participación de cada una de ellas en el resultado económico de la actividad que entre ambas han llevado a cabo.

Como podrá usted observar, lo expuesto difiere radicalmente del supuesto previsto en el Artículo 55 de la ley antes citada, el cual es aplicable en aquellos casos en los cuales el contribuyente recurre a artilugios jurídicos, con el objeto de evadir, eludir o reducir los efectos de la aplicación del impuesto, pues en el caso que nos ocupa, reiteramos, es claro que el aporte y la actividad de una de las partes complementa y concurre con la de la otra para la obtención del fin previsto en el contrato, cual es la crianza de pollos para consumo humano, actividad exenta del pago del tributo”.

Mediante la Resolución N° RCE/DSA/540/4184 de fecha 26 de octubre de 1999, notificada el 5 de noviembre del mismo año, la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Central del Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria (SENIAT) informó a la referida empresa lo siguiente:

“...el criterio sustentado por esta Gerencia, acerca de la consulta formulada por la representación de la empresa, relativa a la calificación de la actividad de cría y engorde de pollos efectuada por los granjeros.

En tal sentido, el sector de productores de pollos plantea que a los efectos del logro efectivo del desarrollo de su actividad celebra con el sector de los criadores un convenio que es denominado Contrato de Asociación que opera de la siguiente forma: El productor de pollos que a los efectos del mencionado contrato se denomina ‘EL ASOCIANTE’, entrega al criador de pollos que se denomina ‘ASOCIADO’, los pollos, el alimento, los medicamentos y otros insumos; y el asociado en su graja y con sus medios procede a la cría y engorde de las aves, una vez concluida la tarea, el asociante procede a cancelar al asociado una cantidad equivalente al precio total del lote de pollos, menos las mermas por el valor que representan el peso de los pollos no aptos para la venta, los pollos decomisados por el Ministerio de Sanidad y Asistencia Social y todo aquello que altere el peso total de los animales aptos. Los actores intervinientes manifiestan en comunicación enviada a esta Gerencia, en fecha 15 de octubre de 1999, que de lo que se trata, es de un contrato en el cual ‘cada una de las partes participa haciendo su aporte y realizando las actividades que le corresponden a objeto de obtener el cumplimiento del fin del contrato’; y que por lo tanto se trata de una actividad no sujeta a tributo establecido en la Ley del Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor ya derogada y en la Ley de Impuesto al Valor Agregado.

Planteada así la situación, esta Gerencia procede a formular las siguientes consideraciones:

La Ley del Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor, no establecía exención alguna para la transferencia de las especies avícolas para la cría, reproducción y producción, en tanto que sí lo establece la Ley de Impuesto al Valor Agregado en su artículo 18, el cual señala:

(...)

Del texto se infiere, que para que se materialice la exención, debe tratarse de la venta de las especies citadas con la finalidad de ejecutar específicamente la cría, reproducción y producción de carne de pollos y huevos, por lo tanto, no es aplicable al presente caso, toda vez que el productor no vende al criador los pollos, sino que por el contrario, se los entrega solo con la finalidad de que los críe y engorde y los devuelva en tal situación, por lo que consecuentemente no se puede hablar de la aplicación de tal exención, muy por el contrario es oportuno hacer alusión al concepto de prestación de servicio previsto en las citadas leyes en el artículo 17 de cada una de ellas que preceptúa, que se entiende por servicios ‘cualesquiera actividades independientes consistentes en ejecutar ciertos hechos, actos, contratos u obras remunerados a favor de un tercer receptor de dichos servicios’, ante tal concepto es evidente que los elementos intervinientes en el caso concreto demuestran que el criador ejecuta a favor del productor, la actividad de crianza y engorde, recibiendo como prestación el monto resultante de la liquidación ya especificada.

La apariencia del contrato presentado, que sugiere la idea de una actividad desarrollada en forma conjunta sin mediación de contraprestación alguna, es desvirtuada a los efectos tributarios, ya que a pesar de la innegable validez que los convenios tienen entre los contratantes, con respecto al presente

existe la evidente pretensión de las partes de ubicar su actividad fuera del peso impositivo de la ley, a través de estrategias que no por eso abandonan el ámbito de la legalidad, pero que a los efectos de la legislación contenida en las leyes ya mencionadas, pueden superarse ya que tanto en el texto de la Ley de Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor en su artículo 55 y en la Ley de Impuesto al Valor Agregado en su artículo 61, en idéntico texto señalan:

(...)

Tal disposición, viene a constituir la consagración en el derecho tributario venezolano de una forma indefectible de evitar la figura del abuso del derecho, de manera transcendental (sic) dentro del ordenamiento jurídico, ya que se otorga el poder calificador a la Administración Tributaria a fin de desconocer importantes situaciones jurídicas, incluso cuando estén conformes con el derecho. Pretende la referida norma ir mas allá de la forma jurídica adoptada para buscar la naturaleza del negocio aplicando sobre la base de fundamentos indiciarios de la real consecuencia jurídica a la certera situación del contribuyente.

De acogerse este criterio la Administración se encontraría en pleno uso de sus facultades de investigación para determinar la carga tributaria de quien funge como un prestador de servicio independiente (criadores) frente al receptor de tales servicios (productor), concluyendo que la firma de los convenios denominados de asociación contiene claramente los elementos de la relación económica antes descrita.

En conclusión, la actividad de cría y engorde de las aves, califica como un servicio independiente cuya característica principal es una obligación de hacer lo cual tipifica el perfeccionamiento de un hecho imponible y consecuentemente el nacimiento de la obligación tributaria, en virtud de lo establecido en el artículo 8 numeral 4 de la Ley de Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor y artículo 3 numeral tercero de la vigente Ley de Impuesto al Valor Agregado.

(...)”.

Contra la resolución transcrita la contribuyente interpuso el 11 de enero de 2000 recurso contencioso tributario ante el Tribunal Superior Primero de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Distrito Federal y Estado Miranda, correspondiéndole su conocimiento por distribución al hoy denominado Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, argumentando lo siguiente:

Que dicha resolución es recurrible por esta vía en razón de que “*afecta gravemente y en forma directa la posición tributaria de las partes asociadas para realizar la actividad de cría de aves*”, al calificarla como un “*contrato de servicios*”, con las consecuencias impositivas previstas en la Ley de Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor de 1996 y la Ley de Impuesto al Valor Agregado de 2000.

Que tal situación hace recurrible dicha resolución de conformidad con lo establecido en el artículo 185 del Código Orgánico Tributario de 1994, en concordancia con el artículo 164 *eiusdem*.

Que la Administración Tributaria incurrió en falso supuesto al dar respuesta a la consulta formulada fundamentándose en el artículo 55 de la Ley de Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor de 1996 y en el artículo 61 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado de 2000, pretendiendo “*desconocer los contratos de asociación suscritos entre PROAGRO y el sector de los criadores...*”, calificando de servicio la actividad realizada por éstos últimos.

Que la aplicación de dichos artículos se hizo “*en forma equivocada por cuanto hace recaer el presupuesto fáctico de la norma a una situación distinta a aquella que da su poder de actuar, por cuanto para desconocer la celebración de un contrato las referidas disposiciones legales establecen como condición que existan fundados indicios de que la celebración del contrato haya sido efectuada con el propósito fundamental de evadir, eludir o reducir los efectos de la aplicación del impuesto...*”, lo cual no se ha verificado en el presente caso.

Que “*la actividad de crianza y engorde de pollos aún cuando se realice a través de un contrato de servicios no resultaría tampoco gravable con el impuesto a las ventas al mayor o el impuesto al valor agregado, por cuanto está beneficiada por la exención*” establecida legalmente.

Que la “*transferencia de bienes*” a que alude la ley como “*supuesto general sobre el que recae la exención*” no alude a cuál concepto ni bajo qué título deba ser efectuada (venta, retiro, desincorporación), “*presupuestos cuya realización hace nacer el hecho imponible en dicho tributo*”.

Que “*resulta irrelevante la forma jurídica adoptada para transferir el ave de quien es su propietario a quien vaya a criarla, por cuanto la finalidad que persigue la exención del impuesto en este caso es que la cría del pollito que requiera la participación de mas de un sujeto en el proceso productivo no se vea gravada con ocasión del negocio jurídico por el cual se obtiene esa participación, en este caso el criador, razón por la cual la norma refiere a la transferencia para la cría sin hacer distinción alguna*”.

Que también existe falso supuesto en la resolución impugnada al sostener la Administración Tributaria “*que la actividad de crianza y engorde de pollos que se efectúa a través de los contratos de asociación entre PROAGRO y los criadores tiene una naturaleza que la hace subsumirse dentro de un contrato de servicios...*”, siendo la naturaleza de dichos contratos la de “*una sociedad por cuanto ambas partes participan en las ganancias o las pérdidas que produzca la actividad de crianza y engorde de pollos de acuerdo al resultado obtenido...*”.

Que “*dentro del contenido de la Resolución recurrida no se observa que la administración tributaria se haya ocupado de hacer un análisis, o al menos una relación de las obligaciones que cada una de las partes asume a través del contrato que la vincula y que tiene por objeto producir o criar pollos para el consumo; de haberlo hecho, seguramente no habría llegado a la conclusión de calificar los contratos como de servicios...*”.

Solicita que la decisión que resuelva el presente asunto declare la nulidad del acto administrativo impugnado y “*deje establecido que la actividad de cría y engorde de pollos que realizan conjuntamente PROAGRO, C.A. y los granjeros criadores a través de contratos de asociación, se encuentra exenta del impuesto a las ventas al mayor y el impuesto al valor agregado, según el ejercicio fiscal en que se encontrasen vigentes tales leyes, y, adicionalmente que en el caso concreto no están dados los fundados indicios para calificar como contrato de servicios a la actividad que realizan...*”.

II
SENTENCIA APELADA

Mediante sentencia de fecha 13 de julio de 2001 el Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, al que correspondió el conocimiento de la causa previa distribución, declaró parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto en los términos siguientes:

“(…)

III
Punto Previo
Recurribilidad de la Consulta Tributaria

(…)

Se observa que la calificación efectuada por la Administración sobre la situación concreta planteada por la consultante establece la gravabilidad del supuesto de hecho con los tributos al consumo mencionados, en contradicción con la opinión del contribuyente que sostiene el carácter exento del supuesto en cuestión. Para llegar a la conclusión sostenida en el dictamen, la Administración califica como ‘abuso de forma’ el contrato de asociación consultado, desconoce su efecto frente a las leyes que

rigen dichos tributos y señala que ‘existe la evidente pretensión de las partes de ubicar su actividad fuera del peso impositivo de la ley’.

En vista de las normas comentadas en este capítulo y de los hechos antes reseñados, este Tribunal aprecia que el dictamen recurrido afecta los derechos de la empresa recurrente, puesto que incide desfavorablemente sobre su pretensión de que la actividad que realiza con los granjeros debe declararse exenta de los impuestos al consumo mencionados. En particular, porque implícitamente conmina a los granjeros a exigir a PROAGRO C.A. el pago de dichos impuestos por la prestación de sus servicios dentro del marco del referido contrato de asociación, y a PROAGRO C.A. le impone la obligación de soportarlos.

(...)

En razón de lo expuesto, este Tribunal considera que el acto recurrido afecta la esfera jurídica de la recurrente y por consiguiente se debe declarar su admisión definitiva de conformidad con las normas de los artículos 164 y 185, numeral 1 del Código Orgánico Tributario aplicable ‘ratione temporis’. Así se decide.

IV **Falso Supuesto**

(...)

IV.1. Artículos 55 de la Ley de Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor y 61 del Decreto Ley de Impuesto al Valor Agregado (Abuso de Forma).

Expresan ambas disposiciones lo siguiente:

(...)

Los alegatos antes reseñados hacen necesario examinar las cláusulas del contrato de asociación en cuestión, con el objeto de discernir si ha habido efectivamente un abuso de forma con su celebración, capaz de lograr el efecto evasivo, elusivo o reductor de la carga tributaria relativa a los impuestos al consumo indicados.

(...)

Las circunstancias antes resumidas demuestran la existencia de una substancia económica propia en el negocio celebrado entre PROAGRO C.A. y Agropecuaria La Rubiera C.A., que tiene el propósito real de distribuir los costos y los riesgos de la actividad de cría y engorde de pollos entre las partes, así como la combinación de aportes y la obtención de ventajas económicas bilaterales, siendo apropiada la forma jurídica utilizada con respecto a dicho propósito. Hay congruencia entre la ‘intentio facti’ y la ‘intentio juris’ reflejadas en las cláusulas del contrato asociativo.

(...)

Por otro lado, no se observan indicios que permitan sostener -como pretende la Administración- que el propósito fundamental de las partes fue ‘ubicar su actividad fuera del peso impositivo de la Ley’ o evadir, eludir o reducir la carga fiscal de los Impuestos al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor y al Valor Agregado; sobre todo si se consideran las características de los hechos imponibles de dichos impuestos al consumo que no son alterados por la existencia del contrato de asociación, como se verá más adelante en este fallo.

Por tanto, no existe abuso de la forma jurídica en el presente caso que autorice a la Administración a desconocer el contrato de asociación analizado, porque este último no es un subterfugio para ocultar la verdadera intención de las partes, como ha podido apreciarse, ni tiene la capacidad para alterar los resultados económicos que configuran el hecho generador de los tributos de referencias....

En vista de lo anterior, la Administración Tributaria incurre en falso supuesto por haber apreciado erradamente las cláusulas del contrato de asociación y considerar que esa sola apreciación formal, sin ahondar en la investigación de los hechos, permite calificar la celebración del mismo como abuso de forma jurídica. Derivado de lo anterior, se debe concluir que no hay prueba en autos de fundados

indicios para considerar que el propósito fundamental del contrato haya sido evadir, eludir o reducir la carga tributaria y no los propósitos económicos antes analizados. Tampoco existe prueba en autos que se haya llegado a la calificación objetada mediante el procedimiento de determinación de oficio exigido por la ley.

Por consiguiente, al no estar comprobada la ocurrencia del presupuesto de hecho de los artículos 55 de la Ley de Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor y 61 del Decreto Ley de Impuesto al Valor Agregado, es improcedente el desconocimiento del contrato de asociación celebrado entre PROAGRO C.A. y Agropecuaria La Rubiera C.A., por el presunto abuso de forma jurídica señalado por el acto impugnado. Así se declara.

IV.2. Artículos 8, numeral 4, y 16, numeral 1, de la Ley de Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor y artículos 3, numeral 3, y 18, numeral 1, del Decreto Ley de Impuesto al Valor Agregado.

La recurrente denuncia que el acto impugnado incurre en falso supuesto al interpretar y aplicar las referidas disposiciones legales con respecto al supuesto del contrato de asociación objeto de la consulta, porque considera que este último es realmente un contrato de servicios, lo que permite tipificar la prestación de ‘El Asociado’ como servicio oneroso e independiente gravable con esos impuestos al consumo y no amparado por la exención de dichos impuestos relativa a las transferencias de las especies avícolas a que se refieren esas normas.

Considera este Tribunal que la solución de la cuestión antes planteada requiere previamente calificar la prestación aportada por ‘El Asociado’ a la actividad de cría y engorde de pollos objeto del contrato de asociación, frente al supuesto normativo del hecho imponible de dichos impuestos al consumo, para luego determinar la procedencia de la exención de esos impuestos en el supuesto concreto examinado.

(...)

En el presente caso, aunque las partes contractuales han acordado ‘realizar conjuntamente la actividad primaria de crianza y engorde de pollos’, lo cierto es que el aporte de ‘El Asociado’ a esa asociación es una prestación de hacer consistente en su industria o labor de crianza y engorde realizada con la utilización de sus propios instrumentos, o sea, la granja, las infraestructuras, equipos, implementos, energía, agua y sobre todo, su personal (Cláusula Quinta del contrato de asociación). Este aporte así configurado es aprovechado genéricamente por la asociación, pero en particular por ‘La Asociante’, quien utiliza exclusivamente el producto común obtenido -pollo criado y engordado- para las actividades ulteriores de beneficio y venta de la carne, en las cuales no participa ‘El Asociado’, como lo exige la norma del artículo 3º, numeral 3, del Decreto-Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado, en relación con la prestación de hacer imponible con ese impuesto.

A la interpretación anterior no se opone la frecuente y defectuosa redacción del encabezado del artículo 17 del Reglamento de ese Decreto-Ley, cuando define los servicios así: Porque cuando esa norma indica a un ‘tercero receptor’, impropriamente se refiere a otro sujeto distinto del prestador, pues lo usual es que los receptores de servicios sean partes de contratos (no terceros)....

(...)

En cambio, el aporte de ‘La Asociante’ consistente en los pollitos, el alimento, vacunas, asistencia técnica y administración general del negocio, es un conjunto de prestaciones que PROAGRO, C.A., efectúa en interés propio, porque se incorporan en el producto y éste le pertenece; luego el producto le es devuelto por ‘El Asociado’ una vez completada la actividad de cría y engorde, para las etapas siguientes del proceso productivo. ‘La Asociante’ además no obtiene retribución de ‘El Asociado’ sino que realiza la ganancia con el beneficio y venta de las aves, o sea, con la explotación del producto. Por tanto, el aporte de ‘La Asociante’ carece de la alteridad o aprovechamiento ajeno requerido por el hecho imponible legal y es una operación no sujeta al impuesto.

(...)

Por lo anterior, este Tribunal comparte la conclusión del acto impugnado relativa a que la actividad de cría y engorde de las aves, por lo que respecta únicamente a la prestación de ‘El Asociado’, califica como un servicio oneroso e independiente cuyo núcleo principal es una prestación de hacer, que

tipifica el hecho imponible establecido en el artículo 8, numeral 4, de la Ley de Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor y en el artículo 3º, numeral 3, del Decreto-Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado; razón por la cual no procede la denuncia de falso supuesto por lo que a este asunto respecta. Así se declara.

(...)

En razón de lo expuesto, la actividad de cría y engorde de pollos desarrollada por ‘El Asociado’ es una prestación de servicios onerosa e independiente, cuyo núcleo principal es una obligación de hacer, que no podría calificar como transferencia de especies avícolas y por tanto, no está amparada esa actividad por la exención prevista en el artículo 18, numeral 1, literal c), del Decreto-Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado; así como tampoco en el artículo 16, numeral 1, literal b) de la Ley de Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor. Por consiguiente, no ha incurrido en falso supuesto el acto impugnado al considerar que no procede dicha exención a la referida actividad por tratarse de ‘un servicio independiente cuya característica principal es una obligación de hacer, lo cual tipifica el perfeccionamiento de un hecho imponible y consecuentemente, el nacimiento de la obligación tributaria’, en virtud de lo establecido en el artículo 3, numeral 3 y artículo 8, numeral 4 de las leyes impositivas citadas, respectivamente. Así se declara.

V

Fallo

Con fundamento en las razones de hecho y de derecho antes expuestas, este Tribunal...declara PARCIALMENTE CON LUGAR el recurso contencioso tributario interpuesto....

En consecuencia, se decide específicamente lo siguiente:

1) Se confirma la admisión del recurso contencioso tributario....

2) Se declara la nulidad parcial del acto impugnado por lo que respecta a la calificación como abuso de forma del contrato celebrado entre PROAGRO, C.A. y Agropecuaria La Rubiera C.A....

Se declara que el aporte de PROAGRO C.A. (La Asociante) a la actividad de cría y engorde de pollos realizada de conformidad con dicho contrato no está sujeto al Impuesto al Valor Agregado, ni estuvo sujeta al Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor.

4) Se declara que el aporte de Agropecuaria La Rubiera C.A. (El Asociado) a dicha actividad de cría y engorde de pollos está sujeto al Impuesto al Valor Agregado, al igual que lo estuvo respecto al Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor, por ser un servicio recibido y aprovechado por PROAGRO C.A., con carácter oneroso e independiente, que no se encuentra exento de dichos impuestos, de conformidad con las normas legales respectivas.

5) Se declara que no hay condenatoria en costas....”. (Negritas y subrayado de la sentencia).

III APELACIÓN

De la contribuyente

Los apoderados judiciales de la contribuyente fundamentaron la apelación el 20 de noviembre de 2001, alegando lo siguiente:

Que la apelación recae “*únicamente sobre el punto 4) del dispositivo de la sentencia*”, según el cual la recurrida considera “*el aporte de El Asociado como una prestación de hacer efectuada a favor de El Asociante y gravable por los impuestos al consumo*”.

Que ese criterio omitió el hecho de que “la Asociación tiene como fin obtener con los aportes de las partes un resultado cuyo aprovechamiento es común a ambas: aves (carne de pollo) para ser beneficiadas y es allí, en ese momento, cuando conforme al contrato se da por terminada la asociación”; cualquier actividad “distinta o posterior” está fuera del contrato.

Que “una vez entregados los pollos criados y engordados, es decir, producida la carne de pollo que es su objeto, cesa la labor conjunta y se procede a determinar y distribuir el resultado, según las pautas del contrato...”.

Que “después de ello no hay Asociante ni Asociado para actividades que no son objeto de la asociación como las de beneficio y venta por PROAGRO C.A. o terceros, ni para las de administración y disposición del dinero que recibe el granjero”.

Consideran igualmente errónea la interpretación de la sentencia al suponer que “el aporte de El Asociado es una prestación de hacer que es aprovechada por La Asociante y por tanto se constituye el hecho imponible del Impuesto al Valor Agregado...”, para lo cual hizo una “corrección” al texto del artículo 17 del Reglamento de la Ley de Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor de 1994, “afirmando que la mención a un tercero-receptor debe ser sustituida por un sujeto distinto del prestador”.

Que en el contrato controvertido “las actividades de dar y de hacer son los aportes que las partes han convenido poner en común”, dispuesto así en el artículo 1.649 del Código Civil, por lo que bajo este supuesto “el servicio que pueda aportarse a una actividad exenta objeto de una asociación, no está gravado por no ser un tercero respecto de las partes de la sociedad el que lo recibe”.

Que el a quo “para forzar su interpretación añade a lo acordado por las partes otro supuesto de hecho al imponer, implícitamente al menos, que para que no constituya el aporte de El Asociado una prestación de servicios, las relaciones económico jurídicas que se establezcan entre las partes deben comprender el beneficio y la comercialización de la carne de pollo para que la liquidación se haga sobre el resultado de estas dos actividades”; actividades que fueron excluidas del contrato “por voluntad de las partes en ejercicio de su libertad de la asociación”, y “El Asociado” cumple con su objeto “cuando culmina el engorde del pollo (producción de carne de pollo) y allí se produce la liquidación de acuerdo al contrato”.

Que “mas grave aún que la interpretación equívoca que hacen los sentenciadores (sic) al contrato de Asociación”, es su desconocimiento al hecho de que “sobre los aportes que efectúa EL ASOCIADO en el referido contrato para llevar a cabo la cría y engorde de pollos, recae, en todo caso, la exención establecida en el artículo 16 de la Ley de Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor y el artículo 18 del Impuesto al Valor Agregado”.

Que las aludidas normas “contemplan la exención del pago de esos impuestos para una multiplicidad de bienes, estableciendo como supuesto general sobre el que recae la exención a la transferencia de los bienes, sin aludir por qué concepto ni a qué título se realice dicha transferencia, ni acudir para establecer la exención al concepto de enajenación, venta o lo que se entiende por tal según la Ley...”.

Que “cuando la producción de pollo requiere la participación de distintos actores para su realización, el legislador utiliza el término ‘transferencias’ para comprender todo el proceso no gravado en sus distintas fases...”.

Que “resulta irrelevante la forma jurídica adoptada para transferir el ave de quien es el propietario a quien vaya a criarla, así como de quien la cría a quien la beneficia (matadero)”, por cuanto la finalidad que persigue la exención es que dicha actividad no se vea gravada.

Que las actividades prestacionales de dar y hacer que aportan las partes del contrato “*están dirigidas a lograr un proceso biológico que tiene lugar en el animal vivo: su crecimiento y desarrollo*”.

Que “*si la producción de carne de pollo desde el nacimiento del pollo hasta el beneficio y comercialización fuera un proceso a cargo de una sola persona sería innecesario establecer su exención*”.

Del Fisco Nacional

En fecha 21 de noviembre de 2001 la representación del Fisco Nacional fundamentó su apelación alegando los vicios en que incurrió la sentencia apelada en los términos siguientes:

Que de acuerdo a la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia (hoy Tribunal Supremo de Justicia) de fecha 13 de marzo de 1997, caso: *Holanda de Venezuela, C.A.*, “*resulta evidente que la impugnación efectuada por parte de la contribuyente, no encuadra dentro de ninguno de los supuestos previstos en el artículo 185 del Código Orgánico Tributario*”, porque se trata de “*una consulta que se pronuncia sobre la aplicación de normas tributarias, específicamente de la Ley de Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor y de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, en materia de exenciones, con lo cual no se atañe a las obligaciones legales pecuniarias de la recurrente...*”.

Que “*dicho pronunciamiento se refiere a la improcedencia de aplicar la exención prevista en el artículo 18 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en el caso de la prestación de servicios independientes de los criadores (como lo expresa la Resolución impugnada en su penúltimo y último párrafo), actividad distinta a la de ‘PROAGRO, C.A.’, toda vez que ésta sólo produce y beneficia las aves para luego venderlas a un tercero*”.

Que dicha consulta “*no constituye de modo alguno un acto administrativo recurrible*”.

Que la Administración Tributaria no incurrió en falso supuesto como lo indicó la recurrida, “*por haber apreciado erradamente las cláusulas del contrato de asociación*” y calificarlo como “*abuso de forma jurídica*”.

Que “*la obligación tributaria no puede verse afectada por la validez o nulidad de los actos en otras ramas jurídicas, que el negocio jurídico no es para el Derecho Tributario fuente de las obligaciones, ya que para el nacimiento de la obligación tributaria es relevante la relación económica y no la ‘intentio juris’*”.

Que “*la apariencia del contrato presentado, que sugiere la idea de una actividad desarrollada en forma conjunta sin mediación de contraprestación alguna, es desvirtuada a los efectos tributarios, ya que a pesar de la innegable validez que los convenios tienen entre los contratantes, con respecto al presente, existe la evidente pretensión de las partes de ubicar su actividad fuera del ámbito de la ley impositiva, a través de estrategias que no por eso abandonan la legalidad...*”.

IV
CONTESTACIÓN A LA APELACIÓN DE LA REPRESENTACIÓN FISCAL

Mediante escrito de fecha 4 de diciembre de 2001 los apoderados judiciales de la sociedad mercantil PROAGRO, C.A. dieron contestación a los fundamentos expuestos por el representante judicial del Fisco Nacional en los términos siguientes:

Que la tendencia actual es considerar que “*toda consulta que verse sobre una cuestión real y debidamente concretada por el interesado directo, tiene carácter vinculante, y la decisión que la contiene puede ser recurrida por el régimen ordinario de los recursos...*”.

Que “*de acuerdo a la posición judicial actual, lo importante a efectos de acceder a la jurisdicción contenciosa tributaria no es en nada la naturaleza del acto, sino el hecho de la afectación de la esfera jurídica del administrado, por parte de la Administración Tributaria*”.

Que la calificación de “*abuso de forma*” que dio la Administración Tributaria al contrato de asociación que le fue sometido a consulta, reconoce a su mandante el carácter de interesado personal y directo, lo cual le da legitimidad para recurrir de dicho acto.

Que el acto administrativo recurrido impone a los granjeros “*exigir a [su] representada al pago de los impuestos al Consumo Suntuario y Ventas al Mayor y del Valor Agregado por una supuesta prestación de servicio que es inexistente...*”. (Agregado de la Sala).

Que la representante del Fisco Nacional, “*luego de hacer en forma genérica un largo recuento sobre cómo debe ser la actuación administrativa para que no incurra en el vicio que se conoce como falso supuesto y de hacer citas doctrinarias y jurisprudenciales al respecto...no contradice ninguno de los alegatos de su mandante*”, que sirvieron de fundamento al *a quo* para declarar configurado el aludido vicio; tal es el caso de “*la falta de comprobación de la existencia de fundados indicios que permitieran sostener que los contratos de asociación celebrados por PROAGRO C.A. con los granjeros-criadores se hicieron con el propósito de evadir, eludir o reducir la carga tributaria...*”.

Que la fundamentación de la apelación de la representación fiscal no rebatió el pronunciamiento del *a quo* respecto de que en la consulta evacuada quedó verificado que la Administración Tributaria hizo uso de la facultad prevista en el artículo 55 de la Ley de Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor y en el artículo 61 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, sin que existieran fundados indicios de que con la suscripción del contrato “*el contribuyente tuvo el propósito de evadir, eludir o disminuir la carga tributaria*”.

V
MOTIVACIÓN

En razón de las declaratorias contenidas en el fallo recurrido y de las objeciones formuladas por los apelantes, la controversia planteada en el caso de autos se contrae a decidir lo siguiente:

Según la apelación del Fisco Nacional:

- 1) La consulta “*no constituye de modo alguno un acto administrativo recurrible*”.
- 2) Si mediante el contrato de asociación suscrito entre PROAGRO, C.A. y “*los granjeros*” se incurrió en “*abuso de forma*”, con lo cual se pretende evadir, eludir o reducir los efectos de la aplicación del impuesto al consumo suntuario y a las ventas al mayor, y del impuesto al valor agregado.

Según la apelación de la contribuyente:

- 1) El error de interpretación en que habría incurrido el *a quo* derivado de la incorrecta apreciación del contrato al considerar que la actividad de “los granjeros” es una prestación de hacer que constituye el hecho imponible del tributo en mención, para lo cual hizo una “*corrección*” al texto del artículo 17 del Reglamento de la Ley que grava dicho tributo, “*afirmando que la mención a un tercero-receptor debe ser sustituida por un sujeto distinto del prestador*”.
- 2) Si la actividad de “*cría y engorde de pollos efectuada por los granjeros*” asociados a PROAGRO, C.A. mediante contrato debe ser calificada como un servicio independiente sujeto al referido tributo, de conformidad con lo dispuesto en el

artículo 8 numeral 4 de la Ley de Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor de 1996 y en el artículo 3 numeral 3° de la Ley de Impuesto al Valor Agregado de 2000.

Delimitada la *litis* pasa la Sala a decidir y al efecto observa:

Apelación del Fisco Nacional

1) En criterio del *a quo* “*el dictamen recurrido afecta los derechos de la empresa recurrente, puesto que incide desfavorablemente sobre su pretensión de que la actividad que realiza con los granjeros debe declararse exenta de los impuestos al consumo mencionados. En particular, porque implícitamente conmina a los granjeros a exigir a PROAGRO C.A. el pago de dichos impuestos por la prestación de sus servicios dentro del marco del referido contrato de asociación, y a PROAGRO C.A. le impone la obligación de soportarlos*”, en virtud de lo cual decidió admitir el recurso contencioso tributario de conformidad con las normas contenidas en los artículos 164 y 185 numeral 1 del Código Orgánico Tributario de 1994, aplicable al caso *ratione temporis*.

De las actas procesales se observa que la contribuyente planteó a la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Central del Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria (SENIAT) -el 19 de octubre de 1999- el análisis de los términos del contrato suscrito con los granjeros, a efectos de que le informara su criterio con relación a la calificación dada a la actividad de cría y engorde de pollos efectuada por estos últimos, y respecto de la aplicación de la exención prevista en la Ley de Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor de 1996 y en la Ley de Impuesto al Valor Agregado de 2000.

En fecha 5 de noviembre de 1999 la referida Gerencia emitió el oficio No. RCE/DSA/540/4184 por medio del cual le informó a la contribuyente que “*para que se materialice la exención, debe tratarse de la venta de las especies citadas con la finalidad de ejecutar específicamente la cría, reproducción y producción de carne de pollos y huevos, por lo tanto, no es aplicable al presente caso, toda vez que el productor no vende a el (sic) criador los pollos, sino que por el contrario, se los entrega solo con la finalidad de que los críe y engorde y los devuelva en tal situación, por lo que consecuentemente no se puede hablar de la aplicación de tal exención, muy por el contrario es oportuno hacer alusión al concepto de prestación de servicio previsto en las citadas leyes en el artículo 17 de cada una de ellas...*”, concluyendo que “*la actividad de cría y engorde de las aves, califica como un servicio independiente cuya característica principal es una obligación de hacer lo cual tipifica el perfeccionamiento de un hecho imponible y consecuentemente el nacimiento de la obligación tributaria, en virtud de lo establecido en el artículo 8 numeral 4 de la Ley de Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor y artículo 3 numeral tercero de la vigente Ley de Impuesto al Valor Agregado*”.

El *a quo* consideró que ese dictamen “*conmina a los granjeros a exigir a PROAGRO C.A. el pago de dichos impuestos por la prestación de sus servicios dentro del marco del referido contrato de asociación, y a PROAGRO C.A. le impone la obligación de soportarlos*”.

La decisión de la Administración Tributaria, a juicio de esta Máxima Instancia, sí es recurrible por los medios de impugnación previstos en el Código Orgánico Tributario de 1994, pues a tenor de lo dispuesto en su artículo 164, es un acto que afecta los derechos de la contribuyente al tener que soportar el recargo del impuesto al valor agregado, a consecuencia de la actividad ejercida por los granjeros. De acuerdo a lo expuesto, debe la Sala declarar ajustado a derecho el pronunciamiento que al efecto emitió el sentenciador de instancia. Así se declara.

2) La Administración Tributaria, al analizar las estipulaciones contractuales entre PROAGRO, C.A. y los granjeros, sometidas a consulta, consideró lo siguiente:

“La apariencia del contrato presentado, que sugiere la idea de una actividad desarrollada en forma conjunta sin mediación de contraprestación alguna, es desvirtuada a los efectos tributarios, ya que a pesar de la innegable validez que los convenios tienen entre los contratantes, con respecto al presente existe la evidente pretensión de las partes de ubicar su actividad fuera del peso impositivo de la ley, a través de estrategias que no por eso abandonan el ámbito de la legalidad, pero que a los efectos de la legislación contenida en las leyes ya mencionadas, pueden superarse ya que tanto en el texto de la Ley de Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor en su artículo 55 y en la Ley de Impuesto al Valor Agregado en su artículo 61”.

Las normas que a juicio de la Administración Tributaria le permiten desconocer las formas jurídicas adoptadas por las partes son el artículo 55 de la Ley de Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor (publicada en la Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 36.007 del 25 de julio de 1996), y el artículo 61 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado (publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 37.002 del 28 de julio de 2000), cuyo texto redactado en similares términos es el siguiente:

“Al calificar los actos o situaciones que configuran los hechos imponibles del impuesto previsto en este instrumento normativo, la Administración Tributaria, conforme al **procedimiento de determinación** previsto en el Código Orgánico Tributario, podrá desconocer la constitución de sociedades, la celebración de contratos y, en general, la adopción de formas y procedimientos jurídicos, aún cuando estén formalmente conformes con el derecho, **siempre que existan fundados indicios** de que con ellas, el contribuyente ha tenido **el propósito fundamental de evadir, eludir o reducir los efectos de la aplicación del impuesto**. Las decisiones que la Administración adopte, conforme a esta disposición, solo tendrán implicaciones tributarias y en nada afectarán las relaciones jurídico-privadas de las partes intervinientes o de terceros distintos del Fisco Nacional”.

Según la disposición transcrita, a efectos de considerar que las partes de un contrato han adoptado determinada forma jurídica con la intención de “evadir, eludir o reducir” los efectos de la aplicación del impuesto previsto en dichas leyes, la Administración Tributaria procederá de conformidad con el procedimiento de determinación previsto en el Código Orgánico Tributario; igualmente exige fundados indicios de que tales convenios conlleven a disminuir o anular la carga impositiva.

En el presente caso, luego del análisis del contrato, la Administración Tributaria dirigió oficio a la contribuyente en el que informó sobre “el criterio sustentado por [esa] Gerencia, acerca de la consulta formulada por la representación de la empresa, relativa a la calificación de la actividad de cría y engorde de pollos efectuada por los granjeros”, lo que hace inferir a esta Sala que arribó a esa conclusión sin que mediara procedimiento alguno. (Agregado de la Sala).

Por otra parte, no consta en el expediente elementos de los que esta Sala pueda derivar los “fundados indicios” que condujeron a la Administración Tributaria a suponer que “*existe la evidente pretensión de las partes de ubicar su actividad fuera del peso impositivo de la ley*”.

Contrariamente, del texto del contrato se observa la regulación de diferentes situaciones jurídicas como son: aportes de las partes, participación en el resultado de la asociación (beneficios, pérdidas), suministro de productos con carácter de exclusividad, administración de la sociedad, tabla de valores (variable) a efectos de liquidar la producción obtenida, plazos de entrega y penalidades en caso de incumplimiento, entre otras.

A juicio de este Máximo Tribunal, no hay pruebas que hagan presumir la existencia de “abuso de formas” en el contrato suscrito entre PROAGRO, C.A. y los granjeros; en consecuencia, se desestima el referido argumento debiendo declararse sin lugar el recurso de apelación interpuesto por la representación judicial del Fisco Nacional. Así se establece.

Apelación de la contribuyente

1) Los apoderados judiciales de la contribuyente manifestaron que la sentencia recurrida incurrió en error de interpretación al considerar que “*el aporte de El Asociado es una prestación de hacer que es aprovechada por La Asociante y por tanto se constituye el hecho imponible del Impuesto al Valor Agregado...*”, para lo cual se hizo una “*corrección*” al texto del artículo 17 del Reglamento de la Ley que grava dicho tributo, “*afirmando que la mención a un tercero-receptor debe ser sustituida por un sujeto distinto del prestador*”.

El contenido del aludido artículo (publicado en la Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 4.827 Extraordinario del 28 de diciembre de 1994), es el siguiente:

“**Artículo 17:** Para los efectos del impuesto se entiende por servicios, cualesquiera actividades independientes consistentes en ejecutar ciertos hechos, actos, contratos u obras remuneradas a favor de un tercero receptor de dichos servicios.

(...)”.

Con relación a la norma transcrita el *a quo* razonó que “*cuando esa norma indica a un ‘tercero receptor’, impropriamente se refiere a otro sujeto distinto del prestador...*”.

A juicio de esta Sala no es una “corrección” de la norma lo que hizo la recurrida, sólo interpretó el sentido de las palabras aplicando la lógica; obviamente el receptor de un servicio, independientemente de que sea un tercero o no, es “*otro sujeto distinto del prestador*”, lo que le da el carácter de independiente a dicha actividad. En efecto, dentro de un contrato de servicios el receptor es la parte a favor de quien se ejecutan las actividades convenidas, calificadas como tal.

En razón de lo precedentemente expuesto, este Alto Tribunal considera que no hubo error en la anterior interpretación adoptada por el *a quo*. Así se declara.

2) El acto administrativo impugnado consideró que “*la actividad de cría y engorde de las aves, califica como un servicio independiente cuya característica principal es una obligación de hacer lo cual tipifica el perfeccionamiento de un hecho imponible y consecuentemente el nacimiento de la obligación tributaria, en virtud de lo establecido en el artículo 8 numeral 4 de la Ley de Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor y artículo 3 numeral tercero de la vigente Ley de Impuesto al Valor Agregado*”.

El apoderado judicial de la contribuyente argumentó que “*la actividad de crianza y engorde de pollos aún cuando se realice a través de un contrato de servicios no resultaría tampoco gravable con el impuesto a las ventas al mayor o el impuesto al valor agregado, por cuanto está beneficiada por la exención*” establecida legalmente.

Los artículos que invoca la contribuyente para justificar dicha exención son el 16 literal “b” de la Ley de Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor (publicada en la Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 36.007 del 25 de julio de 1996), y el 18 literal “c” de la Ley de Impuesto al Valor Agregado (publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 37.002 del 28 de julio de 2000). Dichas normas disponen lo siguiente:

Ley de Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor:

“**Artículo 16.-** Están exentas del impuesto previsto en esta Ley las transferencias de los bienes siguientes:

(...)

b) El ganado bovino, caprino, ovino, porcino para la cría, aves para el consumo humano; los huevos fértiles de gallina; pollitos, pollitas y pollonas para la cría, reproducción y producción de carne de pollo y huevos de gallina.

(...)”.

Ley de Impuesto al Valor Agregado:

“**Artículo 18.-** *Están exentas del impuesto previsto en esta Ley, las transferencias de los bienes siguientes:*

(...)

c) Especies avícolas: los huevos fértiles de gallina; y los pollitos, pollitas y pollonas para la cría, reproducción y producción de carne de pollo y huevos de gallina.

(...)”.

De las disposiciones transcritas se infiere que el beneficio fiscal se aplica a las transferencias de especies avícolas “destinadas a la cría, reproducción y producción” -supuesto de hecho previsto para el acaecimiento de la consecuencia jurídica prevista en la norma-, nada alude en cuanto al ejercicio de dicha actividad.

Al respecto, tal como se analizó en párrafos anteriores, para efectos de este impuesto se entiende por servicios, cualesquiera actividad independiente consistente en ejecutar ciertos hechos, actos, contratos u obras remuneradas a favor del receptor de dichos servicios (artículo 17 Reglamento de la Ley de Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor).

Ahora bien, la actividad realizada por los granjeros que forman parte del contrato de asociación celebrado con PROAGRO, C.A. es calificada por el legislador tributario como un servicio. Esta consideración se puede advertir en el numeral 14 del artículo 19 de la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado, publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 37.480 del 28 de julio de 2002, reimpresa por error material en la Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 5.601 Extraordinario del 30 de agosto de 2002, el cual dispuso lo siguiente:

“**Artículo 19.-** *Están exentas del impuesto previsto en esta Ley, las prestaciones de los siguientes servicios:*

(...)

14. Los servicios de crianza de ganado bovino, caprino, ovino, aves y demás especies menores, incluyendo su reproducción y producción”.

De lo antes expuesto esta Sala observa lo siguiente: 1) La actividad de “*cría y engorde de pollos efectuada por los granjeros*” es calificada como un servicio; 2) dicha actividad no estaba incluida en el supuesto de exención a que se referían los artículos 16 literal “b” de la Ley de Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor, y el 18 literal “c” de la Ley de Impuesto al Valor Agregado. En conclusión el aludido servicio se encuentra exento desde el 1º de agosto de 2002, fecha en la que entró en vigencia la reforma a la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado.

En consecuencia, para el 15 de octubre de 1999, fecha en que se formuló la consulta, la “*cría y engorde de pollos efectuada por los granjeros*” estaba sujeta al pago del referido tributo como un servicio, por lo que esta Sala ratifica la referida calificación de servicio dada por la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Central del Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria (SENIAT) a la actividad efectuada por los granjeros según el contrato de asociación. Así se declara.

Con base en las consideraciones anteriormente expresadas, debe esta Sala declarar sin lugar el recurso de apelación interpuesto por los apoderados judiciales de la contribuyente. Así mismo, se ha de decidir que no procede la apelación del Fisco Nacional. Así se declara.

DECISIÓN

Por las razones antes expuestas, esta Sala Político-Administrativa Accidental del Tribunal Supremo de Justicia, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley, declara:

1. **SIN LUGAR** el recurso de apelación incoado por el **FISCO NACIONAL** contra la sentencia dictada el 13 de julio de 2001 por el Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, que declaró parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto por la sociedad mercantil **PROAGRO, C.A.**
2. **SIN LUGAR** el recurso de apelación ejercido por dicha contribuyente.
3. Se **CONFIRMA** la referida sentencia.

Publíquese, regístrese y notifíquese. Remítase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase lo ordenado.

Dada, firmada y sellada en el Salón de Despacho de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, en Caracas, a los catorce (14) días del mes de julio del año dos mil nueve (2009). Años 199º de la Independencia y 150º de la Federación.

La Presidenta
EVELYN MARRERO ORTÍZ

El Vicepresidente,
LEVIS IGNACIO ZERPA

EMIRO GARCÍA ROSAS
Ponente

Los Magistrados,

MIRIAM ELENA BECERRA TORRES
Suplente

TRINA OMAIRA ZURITA

La Secretaria,
SOFÍA YAMILE GUZMÁN

En quince (15) de julio del año dos mil nueve, se publicó y registró la anterior sentencia bajo el N° 01071.

La Secretaria,
SOFÍA YAMILE GUZMÁN