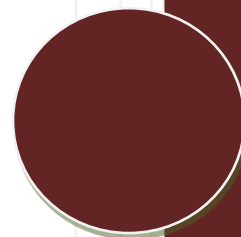


**RADAR TRIBUTARIO:
NOVEDADES TRIBUTARIAS
CORRESPONDIENTES AL MES
DE ABRIL DE 2017**

SEGUIMIENTO REGULATORIO

05/05/2017



RADAR TRIBUTARIO

Novedades tributarias correspondientes al mes de abril de 2017

NOVEDADES NORMATIVAS:

Tipo de cambio a efectos tributarios para el sector petrolero primario

En *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela* N° 41.128 de fecha 4 de abril de 2017, apareció publicado un Aviso emitido por el Banco Central de Venezuela ("BCV"), con acuerdo al cual, por decisión coordinada del ente emisor y el Ministerio del Poder Popular de Economía y Finanzas, se informaba al SENIAT, así como al público en general, que el tipo de cambio para la determinación de la base imponible de los tributos aplicables a las actividades primarias de hidrocarburos líquidos y gaseosos, sería el previsto en el artículo 1° del Convenio Cambiario N° 35 del 9 de marzo de 2016, es decir, el DIPRO (Bs. 10/US\$).

En relación a tal decisión resulta pertinente efectuar los siguientes comentarios:

A. Naturaleza jurídica del "Aviso oficial":

El aviso publicado por el BCV alude a la decisión adoptada por el Directorio del BCV en coordinación con el Ministerio del Poder Popular de Economía y Finanzas, de conformidad con lo estipulado en los artículos 7, numeral 2; y 21 numeral 16 de la LBCV, por una parte, y lo dispuesto en la Resolución N° 16-03-01 del 29 de marzo de 2016 dictada por el ente emisor.

Las disposiciones de la LEY DEL BANCO CENTRAL DE VENEZUELA (LBCV) mencionadas en el aviso, se refieren a la competencia que tiene el ente emisor en cuanto al diseño y ejecución de la política monetaria, en tanto que la Resolución N° 16-03-01 alude al "Tipo de Cambio de Referencia" a utilizar a efectos de la elaboración de estados financieros y registros contables.

De acuerdo con el artículo 1° de la LBCV, el ente emisor es una persona jurídica de derecho público, de rango constitucional, de naturaleza única, con plena capacidad pública y privada, integrante del Poder Público Nacional.

En tal virtud, la decisión adoptada por el Directorio del BCV en coordinación con el Ministerio del Poder Popular de Economía y Finanzas a que alude el Aviso Oficial en comentarios, es un acto administrativo complejo de efectos generales,

que ha de cumplir con todas las formalidades establecidas en el artículo 18 de la LEY ORGÁNICA DE PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS.

La publicación del Aviso Oficial en Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela no sustituye la emisión y publicación de la mencionada decisión del Directorio y del Ministerio. Dicho acto administrativo no se ha hecho formalmente público, por lo que resulta evidente la configuración de una irregularidad en el proceder del ente emisor.

Por otra parte, puede observarse que el Aviso Oficial es suscrito por el Primer Vicepresidente Gerente del BCV, lo que realiza en su carácter de Secretario Interino del Directorio, sin que se haga referencia al acto de delegación que le confirió la competencia para representar a aquel cuerpo colegiado.

Resulta curioso que la fijación de “Tipos de Cambio de Referencia” puntuales, entre ellos, el aplicable a efectos del IVA y de aranceles de aduana con ocasión a actos de importación hayan sido fijados vía Convenios Cambiarios, como pareciera lo correcto y que en este caso se haya acudido a un Aviso Oficial que no satisface los extremos legales antes comentados.

B. Alcance del “Aviso Oficial”:

➤ Objetivo:

El Aviso adopta el tipo de cambio DIPRO, como el que ha de utilizarse para determinar la base imponible de los tributos internos aplicables a las actividades primarias de hidrocarburos líquidos y gaseosos. Ello permite hacer los siguientes comentarios en cuanto a su alcance objetivo y formular algunas interrogantes.

- Alcance tributario: *¿Puede sostenerse que el Aviso Oficial únicamente surte efectos respecto de los tributos administrados por el Poder Nacional a través del SENIAT, o también aplica respecto de las diversas exacciones parafiscales aplicables a las entidades realizadoras de actividades primarias de hidrocarburos? (Ej. LOCTI, LOD y LODAFEF).*
- *¿Obligaciones de carácter no tributarias como las relativas a las regalías y las ventajas especiales, se ven afectadas por el Aviso Oficial?*

- Las actividades primarias según la LEY ORGÁNICA DE HIDROCARBUROS (LOH) son las relativas a la exploración en busca de yacimientos de hidrocarburos, a la extracción de ellos en estado natural, a su recolección, transporte y almacenamiento iniciales (Art. 9). En virtud de ese alcance, el Aviso Oficial únicamente aplicaría a las Operadoras de PDVSA, pero no a ella en su condición de Casa Matriz ni al resto de sus filiales no realizadoras de actividades primarias, como por ejemplo, PDVAL, PDVSA Desarrollos Urbanos y PDVSA Agrícola.
- Cuando se contempla la utilización del tipo de cambio DIPRO respecto de los tributos internos aplicables a las actividades primarias, se está refiriendo el ente emisor a los tributos que derivan de las actividades primarias como, por ejemplo, los previstos en el LOH (Impuesto de Registro de Exportación, Impuesto de Extracción, etc.) y los que tengan que pagar las operadoras por concepto de ISR, sin que quede claro si se pretende que tributos a ellas a ser trasladados como el IVA también se determinen utilizando el tipo de cambio DIPRO. El IVA tiene como hecho imponible la prestación de servicios o la venta de bienes muebles a las empresas petroleras y el contribuyente de derecho es el proveedor, por lo cual, en ese caso, ha de aplicarse el tipo de cambio DIPRO aun cuando éste nada tenga que ver con el contribuyente (Ej. Abogados que presten servicios a una Operadora de PDVSA).

Más allá de las dudas antes planteadas, vale preguntarse si guarda consistencia la medida adoptada por el BCV en el Aviso Oficial con la política reflejada por el mismo en la Resolución N° 16-03-01.

En la referida Resolución se adoptó el criterio de efectuar registros contables en función del tipo de cambio al que efectivamente se habían realizado las operaciones o al que se tenían las mayores expectativas de realizarlas. Actualmente, las Operadoras del Sector Petrolero tienen acceso a divisas tanto al tipo de cambio DIPRO como al DICOM según las políticas que adopte el BCV y el Ministerio del Poder Popular de Economía y Finanzas. Siendo ello así, cabría preguntarse si ha de ser el tipo de cambio DIPRO el que ha de adoptarse a efectos de la determinación de la tributación aplicable a ese sector.

➤ **Subjetivo:**

La adopción del tipo de cambio DIPRO, como el que ha de utilizarse para determinar la base imponible de los tributos internos aplicables a las actividades primarias de hidrocarburos líquidos y gaseosos, va dirigido al SENIAT y al público en general. La mención al “público en general” suscita dudas como las antes planteadas en cuanto al verdadero alcance subjetivo de la decisión adoptada.

C. Implicaciones tributarias:

➤ ***En materia de ISR:***

Existe una serie de normas en la LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA (LISR) y en su Reglamento General en las que se prevé que el BCV puede definir la metodología a través de la cual se traducirán costos, gastos e ingresos extraterritoriales en divisas a bolívares, metodologías estas que nunca fueron dictadas por el ente emisor (Arts. 2 y 16 LISR y 12 y 23 RLISR). Nos preguntamos entonces *¿cómo ha de manejarse la situación de una empresa operadora que obtenga ingresos por conceptos diversos, unos propios de la actividad primaria, otros ajenos a ella?*

En ese mismo contexto, vuelve a plantearse la temática de la naturaleza jurídica del crudo mejorado, en cuanto a si conserva su condición de natural o no y por ende circunscrito a las actividades primarias, regidas por el tipo de cambio DIPRO.

➤ ***En materia de IVA:***

En caso de que se pretenda, como ha venido siendo la práctica en los últimos tiempos por parte de la IPN, sus proveedores calculen el IVA aplicando el DIPRO, se producirá para ellos un efecto altamente negativo que generará créditos de IVA calculados a la tasa de cambio DICOM, en tanto que débitos a la tasa de cambio DIPRO, lo que se traducirá en acumulaciones de créditos por cuanto las cuotas de IVA tenderán a ser bajas o inexistentes, lo que aunado a las retenciones que les practicarán las Operadoras Petroleras hará se acumulen también retenciones practicadas en exceso y tener que pasar por el largo proceso de recuperación por ante el SENIAT con todas las implicaciones financieras que ello supone.

➤ ***En materia de ISAE:***

En vista de que las actividades primarias no están gravadas con el Impuesto sobre Actividades Económicas (ISAE), la medida adoptada por el BCV no tendría impacto alguno. No obstante ello, debe tenerse en cuenta la práctica asumida por

algunas alcaldías en cuya jurisdicción se desarrollan actividades petroleras primarias, en virtud de la cual, las estatales petroleras son designadas agentes de retención. Debería quedar claro que, en caso de mediar algún tipo de pago en divisas a esos prestadores de servicios la conversión de esas sumas a bolívares, no tendrían que sujetarse al Aviso en comentarios, sino que se efectuaría a la tasa DICOM.