

## **Los acuerdos de costos compartidos en el ordenamiento jurídico venezolano**

**Rafael Alejandro Uzcategui Castro<sup>1</sup>**

**RESUMEN:** Los acuerdos de costos compartidos, son formas contractuales atípicas dentro de la legislación nacional por medio de los cuales, las partes suscribientes acuerdan repartir entre ellas los costos, derechos, ganancias, propiedades y como consecuencia lógica los riesgos de determinado desarrollo, con el objeto de obtener futuras ganancias o algún derecho real sobre el resultado del mismo. El análisis de los efectos jurídicos de la suscripción de estos acuerdos se realizó mediante una investigación de tipo jurídico documental, con un diseño bibliográfico cuya técnica de recolección de datos fue el fichaje bibliográfico y la observación documental fundamentado principalmente en la constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999), el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Impuesto Sobre la Renta (2015), el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Código Orgánico Tributario (2014) y doctrina autorizada tanto nacional como extranjera, así como la jurisprudencia patria. El recurso utilizado para analizar la información recolectada fue el método deductivo apoyado por la hermenéutica jurídica. Concluyendo que los acuerdos de costos compartidos constituyen la forma contractual y estrategia gerencial más idónea para el caso de transferencia de tecnología e intangibles y el establecimiento de procesos unificados entre partes vinculadas, debiendo los sujetos suscribiente del acuerdos evaluar económica, administrativa, contable y jurídicamente el método a ser empleado para la valoración de estas operaciones, las cláusulas sobre las cuales

---

<sup>1</sup> Abogado con mención Honorífica cum laude egresado de la Universidad Dr. Rafael Bellosó Chacín (URBE), Magister Scientiarum en Gerencia Tributaria, otorgado por la misma universidad, actualmente cursando el Doctorado en Ciencias Políticas en la referida casa de Estudios. Coordinador Legal en Entra Consulting y DPZ Abogados Corporativos (ENTRA-DPZ) para el occidente del país. Miembro actual de la Comisión Legal de la Cámara Petrolera de Venezuela Capítulo Zulia y Coordinador del Diplomado en Derecho de la Empresa en la Universidad Dr. Rafael Bellosó Chacín (URBE); Profesor del módulo Propiedad Intelectual del referido diplomado y facilitador de diversas materias del Diplomado en Administración Tributaria y Gestión Aduanera y Comercio Exterior de la misma Universidad. Correo Electrónico: [rafaeluzcategui07@gmail.com](mailto:rafaeluzcategui07@gmail.com)

se erige, el régimen para el reajuste de los beneficios y el correcto equilibrio económico entre los costos, derechos, ganancias, propiedades y los riesgos de determinado desarrollo de intangibles.

**Palabras Claves:** Repartición de Costos, Precios de Transferencia, Renta Mundial, Libertad de Gestión y Organización, partes vinculadas.

**ABSTRACT:** The shared-cost agreements are atypical contractual forms within the national legislation by means of which the subscribing parties agree to share among them the costs, rights, profits, properties and as a logical consequence the risks of a certain development, in order to obtain future gains or some real right over the result thereof. The analysis of the legal effects of the signing of these agreements was carried out through a documentary legal investigation, with a bibliographic design whose data collection technique was the bibliographic incorporation and the documentary observation based mainly on the constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999), el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Impuesto Sobre la Renta (2015), el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Código Orgánico Tributario (2014) and authorized doctrine both national and foreign, as well as the homeland jurisprudence. The resource used to analyze the information collected was the deductive method supported by legal hermeneutics. Concluding that shared-cost agreements are the contractual form and management strategy most suitable for the case of technology transfer and intangibles and the establishment of unified processes between related parties, with the parties signing the agreements evaluating economically, administratively, accounting and legally the method to be used for the valuation of these operations, the clauses on which it is erected, the regime for the readjustment of benefits and the correct economic balance between costs, rights, profits, properties and the risks of certain development of untangibles.

**Key Words:** Cost Sharing, Transfer Pricing, Global Income, Freedom of Management and Organization, related companies.

## I-Introducción

El fenómeno de la globalización, ha impactado de manera significativa las relaciones comerciales de las organizaciones de carácter empresarial, obligándolas a adoptar ante esta nueva realidad, formas u estrategias tendientes a lograr la mayor eficiencia en sus operaciones, particularmente en aquellos casos que implican investigación, desarrollo y producción de bienes y servicios, clasificación de la cual cobran un valor significativo los bienes intangibles.

En ese sentido, la industria de la tecnología se mantiene en constante crecimiento, todo lo cual deviene como consecuencia lógica de la naturaleza propia de dicha industria, siendo que la característica fundamental de este tipo de organizaciones se encuentra constituida por la innovación, sin embargo, no solo la industria de la tecnología se encuentra inmersa en dicha realidad.

Por el contrario, las empresas y grupos económicos de diversos sectores que tienen por objeto la producción de bienes y servicios forman parte de ella, en virtud de su necesidad imperante de desarrollar técnicas de producción menos costosas, en aras a aumentar su rentabilidad, siendo este el caso del sector petrolero y su constante desarrollo de técnicas a nivel de exploración, explotación y tratamiento industrializado del crudo, otros ejemplos serían la industria químico-farmacéutica, las empresas de desarrollo de tecnología software e industria de la minería en las áreas de extracción y transformación de minerales metálicos y no metálicos.

No obstante, los costos asociados al desarrollo investigativo son cuantiosos, aunado a la dificultad que comporta la transferencia de dichas técnicas, tecnología y nuevos procesos con respecto a los miembros de un mismo grupo económico, lo cual dependiendo su naturaleza, estaría sometida bien a las formas tradicionales de enajenación o licenciamiento y como consecuencia lógica sometida a controles tributarios tales como retenciones en la fuente.

Bajo esa premisa, las organizaciones empresariales, en el desempeño de su actividad comercial, se han dado a la tarea de adoptar formas contractuales para lograr la consecución mancomunada de sus fines y proyectos, mediante la suscripción de acuerdos ubicados dentro del plano de las reconocidas alianzas estratégicas, las cuales comprenden aquellas alianzas de objeto societario (Joint Venture), así como las alianzas de colaboración empresarial (consorcios, cuentas en participación, provisión de conocimientos técnicos, franquicias, y acuerdos en costos compartidos).

Por otro lado, en la misma situación se ubican las empresas multinacionales, específicamente en lo que se refiere a relaciones comerciales entre la casa matriz y sus empresas filiales, sin embargo, el conflicto en este supuesto resulta un poco distinto, toda vez que en este caso radica en la dificultad de la casa matriz en lograr la transferencia de tecnología, información y procesos a sus empresas filiales debido a los diversos controles tributarios, caso en el cual, han dimensionando como alternativa más idónea para tales propósitos los acuerdos de costos compartidos (ACC) o acuerdos de repartición de costos (ARC).

Siendo entonces, que para los efectos del presente artículo, se abordara mediante un análisis documental, las implicaciones tributarias de los denominados acuerdos de costos compartidos (ACC), partiendo de los fundamentos constitucionales de la libertad contractual como instrumento legitimador para su suscripción, el impacto del principio de renta mundial, la valoraciones de dichas operaciones a la luz de las regulaciones en materia de precios de transferencia dentro del ordenamiento jurídico nacional con la finalidad de lograr una aproximación y conocer el alcance con respecto al marco legal dentro de la legislación venezolana.

## **II.- La Autonomía de la Voluntad de las Partes como Instrumento Legitimador de las Alianzas Estratégicas en Venezuela.**

El impacto significativo del fenómeno de la globalización en las organizaciones empresariales ha obligado a las estructuras de naturaleza empresarial a concertar

acuerdos orientados a lograr una mayor eficiencia en sus operaciones, finalidad esta que se ha visto afectada en virtud a las deficiencias que en materia asociativa ostenta el ordenamiento jurídico nacional, así lo afirma el maestro RINCON (2008) al precisar que:

El derecho mercantil venezolano, en la actualidad, padece una de sus mayores dificultades en el área asociativa, que inclusive, se ha hecho intensivo dentro del proceso de globalización comercial.

Continúa afirmando dicho autor en lo que respecta a la realidad asociativa venezolana que:

Por otro lado, la tecnología y la globalización, han dado lugar a cambios de paradigmas, dentro de la praxis comercial, por ejemplo, las alianzas estratégicas, unidad de empresas, concentraciones económicas o contratos de colaboración empresarial, que constituyen figuras jurídicas, como el Consorcio, a través del cual las organizaciones modernas convergen y participan en un proyecto donde un grupo de empresas con personalidad jurídica distinta, tienen por objeto realizar una actividad económica, que origina nuevas situaciones que hasta la fecha poco han sido trabajadas dentro del ordenamiento jurídico.

Siguiendo las afirmaciones que anteceden, resulta indefectible precisar que el legislador patrio durante las últimas décadas, no ha direccionado su actividad al desarrollo normativo de los principios, fundamentos y límites de la libertad asociativa frente a todas estas formas contractuales atípicas que fungen nominalmente como alianzas estratégicas o contratos de colaboración empresarial.

Por el contrario y de forma irónica, ha direccionado su actividad legislativa al establecimiento de diversas regulaciones a la actividad comercial y el establecimiento pormenorizado de supuestos de responsabilidad solidaria en

materia laboral, fiscal, penal y ambiental, con lo cual lejos de dinamizar la actividad económica, influye de forma negativa en la expectativa del mercado.

No obstante, los contratos de colaboración empresarial u alianzas estratégicas dimanarían del principio de autonomía de la voluntad de las partes, como presupuesto general ligado al amparo de los derechos de libre desenvolvimiento de la personalidad, libertad económica y lógicamente el derecho de propiedad, consagrados a lo largo del texto constitucional y en el cual se desarrolla tanto los límites al ejercicio legítimo de estas facultades con respecto a los particulares como la potestad intervencionista del Estado, teniendo como premisa fundamental la garantía favor libertatis.

Sobre este respecto, el maestro KORODY (2014) ha reconocido que la expresión más clara del libre desenvolvimiento de la personalidad es la libertad contractual, aseveración que circunscribe bajo la siguiente premisa:

Cuando una persona (física o moral, ya que la norma no hace distinción alguna), decide, en desarrollo de su libertad, vincularse a una serie de reglas, o pactar obligaciones dentro de una relación económica, definitivamente esa persona está ejercitando su derecho constitucional al libre desarrollo de su personalidad. En desarrollo de este derecho fundamental, el Estado en cumplimiento de sus ineludibles fines constitucionales, ha reconocido la libre voluntad de los sujetos, de imponerse normas y obligaciones entre sí, estableciendo en sus normativas codificadas un alcance supletorio, salvo que la propia legislación disponga lo contrario a los fines de preservar fines superiores, a través de normas de orden público y de normas regulatorias en virtud de los títulos constitucionales de intervención estatal”.

En consecuencia, resulta forzoso afirmar que la libertad contractual como expresión del libre desenvolvimiento de la personalidad constituye el límite por excelencia a las facultades regulatorias e intervencionista del Estado frente a las

relaciones particulares, así como también representa la norma de aplicación preferente, supeditando el ordenamiento jurídico a una aplicación supletoria, siempre y cuando no se transgredan normas de orden público o bien se utilice como un instrumento de abuso, las eventuales formas jurídicas adoptadas en contraposición a los valores y axiomas que inspiraron las normas atributivas de dicha facultad.

En este sentido, podemos afirmar que la libertad contractual se erige bajo la premisa “pacta sunt servanda”, aforismo en virtud del cual, las relaciones contractuales deben ser cumplidas tal como han sido contraídas, ostentando estas fuerza de ley entre las partes, no pudiendo entonces revocarse sino por mutuo consentimiento o por las causas autorizadas por la Ley, derivadas de normas de orden público siguiendo nuestra normativa positiva civil.

Sobre este particular, el maestro KORODY (2014) en su estudio relativo a la libertad contractual, determina los axiomas asociados al contenido de dicha disposición civil, resumiéndolos bajo la siguiente premisa:

las personas en pleno ejercicio de su libertad de desenvolvimiento y desarrollo, que deriva en la libertad contractual, determinarán con esa misma independencia, las normas que privarán en un determinado acto o negocio jurídico, otorgándoles la misma fuerza y vinculación que tiene la Ley, todo ello como consecuencia del ejercicio de su libertad y por el otorgamiento de su consentimiento, pero además con reconocimiento constitucional y por lo tanto del Estado, tal como lo indica la norma contenida en el artículo 1.159 del Código Civil.

Cabe destacar que el ejercicio pleno de la libertad de contratación no solo entraña el ejercicio legítimo del libre desenvolvimiento de la personalidad, por el contrario, trastoca un cumulo de derechos de índole constitucional que poseen una íntima relación al ejercicio del precitado precepto, por cuanto coadyuvan a sostenimiento de su reconocimiento, destacando entre estos el derecho de libertad económica y

el derecho a la propiedad, como bases fundamentales del Estado social, de derecho y de Justicia, cuya aplicación conjunta, según KORODY (2014), se traduce:

Cuando un particular ejercita su libre voluntad de reglar una relación con otro particular y obligarse individual o bilateralmente, respecto a su patrimonio o respecto a un negocio determinado, ese o esos particulares, están ejerciendo de forma plena y vinculada sus derechos de propiedad, la libertad económica y libre desenvolvimiento de su personalidad en la especie de la libertad de contratación, entrañando conjuntamente el ejercicio de, al menos, tres derechos fundamentales consagrados de forma imperativa en nuestra Constitución (20,112 y 115).

A su vez, La jurisprudencia patria en materia tributaria (la cual resulta de especial análisis en virtud de la naturaleza de la presente investigación), ha reconocido la existencia de las alianzas estratégicas y los contratos de colaboración empresarial, englobándolos dentro de los denominados supuestos de “economía de opción” como expresión más clara de la libertad contractual y como límite ante la fuerza intervencionista del Estado.

Reconocimiento este, que ha realizado y reiteradas veces ratificado por la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, desde la sentencia N° 00957 de fecha 16 de julio de 2002, Caso: "Organización Sarela, C.A, al afirmar el jurisdicente que: Ciertamente es que existen algunos casos en que los contribuyentes recurren a determinadas formas jurídicas con el propósito fundamental de eludir la carga tributaria que, bajo un escenario normal, tendrían que enfrentar, y que en estas situaciones es posible que la administración tributaria aplique figuras como el denominado 'abuso de las formas', y el desconocimiento del uso de formas atípicas a fin de proteger los intereses del Fisco Nacional y cuidar la efectiva y correcta aplicación de las normas tributarias, pero es importante destacar que estas herramientas deben ser utilizadas con sumo cuidado por las autoridades fiscales, a objeto de que no degeneren en arbitrariedades que vulneren el



denominado principio de 'economía de opción', que en materia tributaria se traduce en que ningún individuo puede ser obligado a estructurar sus negocios de la forma que le sea más gravosa desde el punto de vista fiscal".(Subrayado propio).

Como se evidencia del extracto jurisprudencial citado, desde el punto de vista fiscal, se dimensiona como real la tesis que apoya la suscripción de alianzas estratégicas dentro del ordenamiento jurídico venezolano así como los límites a esta libertad adoptados por el legislador en resguardo de los intereses supremos del Estado, como lo es la recaudación eficiente para el financiamiento del gasto público, siendo estos límites en materia tributaria, la finalidad económica que se persiga mediante la suscripción del acuerdo, debiendo en consecuencia la administración tributaria en estos casos sujetar su actuación a los parámetros de racionalidad, proporcionalidad y buena fe que asiste al contribuyente.

En virtud de todas las consideraciones que antecede, resulta indefectible afirmar que la libertad contractual si bien constituye la regla en las relaciones entre los particulares y principal disposición a ser aplicada tanto por el operador de justicia como la administración pública; la misma se encuentra limitada en su ejercicio por los fines superiores del Estado en materias de especial protección o regulación, a efectos de garantizar el orden público y el abuso del ordenamiento jurídico con fines contrarios a los facultados por el legislador.

Pese a todo ello, los contratos de colaboración empresarial u alianzas estratégicas, como formas atípicas contractuales se encuentran perfectamente enmarcados dentro de los valores que inspiran el ordenamiento jurídico nacional, constituyendo la expresión más palpable de la libertad contractual como garantía constitucional del libre desenvolvimiento de la personalidad.

En ese mismo orden de ideas y como consecuencia lógica, trastocan a su vez los principios de libertad económica y el derecho de propiedad, pudiendo las partes como consecuencia lógica suscribir todo tipo de acuerdos independientemente de su concepción nominal y contenido, siempre y cuando los mismos posean una instrumentalidad o finalidad económica en respeto al ordenamiento jurídico y lejos de axiomas contrarios al mismo.

### **III.- La Renta Mundial y los Acuerdos de Costos Compartidos**

La potestad para someter a tributación la renta generada por los contribuyentes, emana de la propia soberanía que ostenta cada Estado, el ejemplo más claro de dicha potestad la podemos evidenciar en la decisión de los Estados de gravar, siguiendo los parámetros constitucionales, aquello que entienden que es justo o prudente, tomando en consideración la potestad tributaria determinada e indeterminada (reserva tributaria), todo esto a los fines de obtener el financiamiento necesario para compensar el gasto público y así cumplir con sus fines últimos.

Para ello, las leyes tributarias en su contenido, durante el establecimiento de los elementos constitutivos de la obligación tributaria, determinan la relación o conexión que debe existir para que el Estado impositor pueda someterlos a gravamen, bien por medio de manifestaciones de riqueza de los contribuyentes o partiendo de elementos que vinculen al contribuyente con dicho Estado (domicilio, residencia, nacionalidad).

Estos elementos, son denominados factores de conexión, siguiendo la tendencia del derecho internacional, los mismos responden a una naturaleza *sui generis*, correspondiendo a cada estado determinar la extensión y límites de los mismos, atendiendo siempre a su soberanía, la naturaleza del propio tributo, las garantías jurídico-tributarias, la competencia fiscal internacional y las distintas posibilidades que dan las opciones socio-económicas (libertad de gestión y organización).

En el plano de la tributación directa, es bien conocido que la potestad tributaria se encuentra íntimamente ligada y como consecuencia lógica supeditada al sistema tributario sobre el cual se erige el Estado, bien se someta a un sistema de tributación territorial, gravando únicamente los hechos imponibles verificados dentro de los límites territoriales del Estado (modelo tradicional) o bien mediante un sistema de renta global, inspirado sobre la base del principio de renta mundial (modelo moderno).

Sometiendo en consecuencia a la potestad tributaria, no solo aquellas operaciones realizadas dentro del territorio, sino todas aquellas manifestaciones de riqueza fuera del territorio del Estado, siempre y cuando se den los factores de conexión necesarios u presupuestos facticos determinados por la normativa tributaria.

En ese sentido, DUGARTE (2013) señala en cuanto a la afirmación que antecede que:

Existen dos clasificaciones basados en principios que hacen la distinción de la forma y alcance de cómo las jurisdicciones gravan los hechos generadores y definen el alcance que estos tienen. Dichas dos clasificaciones que son determinantes en la identificación de los elementos de conexión en materia tributaria son: a) Renta Mundial y; b) Territorialidad.

En virtud al razonamiento del precitado autor, es posible ratificar la importancia de la determinación del sistema tributario, para establecer los límites de la potestad impositiva del Estado; en Venezuela, desde el año 1999, se introdujo dentro del ordenamiento jurídico interno el principio de renta mundial, sustituyendo el sistema de renta territorial que imperaba para entonces, todo esto asociado quizás a la necesidad del Estado de incrementar sus ingresos por concepto de tributos debido a la abrupta caída de los precios del crudo y las dificultades económicas que atravesaba para finales del siglo XX.

Continuando con el mismo orden de ideas, afirma DUGARTE (2013) en relación al principio de renta mundial:

El Principio de Renta Mundial extiende el alcance de la jurisdicción tributaria de un país más allá de sus límites fronterizos, en razón de lo cual justifica la exigencia de la declaratoria del hecho imponible o el pago del tributo, según sea, por parte de aquellos sujetos contribuyentes sometidos al ámbito de aplicación de la ley, que realizan actividades fuera del territorio al que pertenecen, gravando no solo los hechos que ocurren dentro de ese Estado o país (principio de Territorialidad puro), sino también los hechos definidos dentro de su Normativa tributaria, aunque estos se produzcan o generen fuera de la jurisdicción.

Siguiendo la premisa que antecede, es posible afirmar que el principio de renta mundial implica la necesidad de gravar la renta producto de operaciones tanto a nivel territorial como extranjero, partiendo de un conjunto de elementos o factores de conexión como presupuestos lógicos para extender la potestad del Estado fuera de los límites territoriales, siendo esta la postura asumida por el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Impuesto Sobre la Renta (2015), en su artículo 1 al precisar:

Los enriquecimientos anuales, netos y disponibles obtenidos en dinero o en especie, causarán impuestos según las normas establecidas en esta ley. Salvo disposición en contrario de la presente ley, toda persona natural o jurídica, residente o domiciliada en la República Bolivariana de Venezuela, pagará impuestos sobre sus rentas de cualquier origen, sea que la causa o la fuente de ingresos esté situada dentro del país o fuera de él. Las personas naturales o jurídicas no residentes o no domiciliadas en la República Bolivariana de Venezuela estarán sujetas al impuesto establecido en esta Ley siempre que la fuente o la causa de sus enriquecimientos estén u ocurra dentro del país, aun cuando no tengan establecimiento permanente o base fija en la República Bolivariana de Venezuela. Las personas naturales o jurídicas domiciliadas o residenciadas en el

extranjero que tengan un establecimiento permanente o una base fija en el país, tributarán exclusivamente por los ingresos de fuente nacional o extranjera atribuibles a dicho establecimiento permanente o base fija.

De los postulados del artículo transcrito, podemos evidenciar que la aplicabilidad de la renta mundial se extiende a todas las operaciones o manifestaciones de riqueza realizadas dentro o fuera del territorio nacional por personas naturales o jurídicas, siempre y cuando se den los presupuestos facticos establecidos como factores de conexión, que dimensionen la posibilidad de someter a imposición dichas rentas, quedando circunscritas estas, únicamente a nivel del Estado Venezolano, por el territorio, el domicilio, la residencia, la base fija y el establecimiento permanente.

En virtud de todo esto, los grupos multinacionales se han dado a la tarea de adoptar formas capaces de disminuir los controles fiscales asociados a la transferencia de tecnología bajo las formas tradicionales, a efectos de concentrar operaciones y evitar el riesgo de doble imposición, momento en el cual, los acuerdos de costos compartidos (ACC) destacan como alternativas más idónea.

Sin embargo, la adopción generalizada del principio de renta mundial en la mayoría de los países, ha generado el crecimiento de los controles en materia de régimen de transparencia fiscal internacional y precios de transferencia, producto de la lucha contra la elusión fiscal internacional por parte de las diversas administraciones tributarias en el mundo, quedando inmersos en dicha realidad los acuerdos de costos compartidos (ACC) debido a su estrecha vinculación con las disposiciones en materia de precios de transferencia al ser empleados por grupos multinacionales y el cumplimiento del principio del operador económico independiente ( arms length)

#### **IV.- Regulación de los Acuerdos de Costos Compartidos Frente a los Precios de Transferencia**

El fenómeno de la globalización ha intensificado en gran magnitud el desarrollo económico a nivel mundial, logrando a su vez, incrementar el temor de las diversas administraciones tributarias de los diferentes Estados, en lo que respecta a los riesgos de deslocalización de rentas, postura esta que se intensifica en el caso de los grupos multinacionales y las empresas vinculadas, las cuales amparándose en figuras legales, proceden a migrar rentas entre los miembros de un mismo grupo a aquellas jurisdicciones de menor, escasa o nula tributación, a efectos de lograr un mayor enriquecimiento por medio de prácticas abusivas consistentes en la manipulación de los precios de adquisición y venta entre partes vinculadas.

Bajo esa premisa, HERNÁNDEZ Y JUSTO (2012) conciben los precios de transferencia como:

Los precios de transferencia son los precios fijados en las transacciones internacionales entre personas o entidades vinculadas fiscalmente. El precio de transferencia, dentro del marketing empresarial es el precio que pactan dos empresas que pertenecen a un mismo grupo empresarial o a una misma persona. Mediante este precio se transfieren mercancías, servicios, beneficios, etc. entre ambas empresas. Una le puede vender a la otra a un precio diferente al de mercado, superior o inferior a dicho precio. Esto indica que el precio de transferencia no sigue las reglas de una economía de mercado, es decir no siempre se regula mediante la oferta y la demanda.

Por otro lado, la necesidad de la valoración de las operaciones bajo el esquema de precios de transferencia, deviene de la aplicación del principio de operador económico independiente conforme a las guías desarrolladas por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) como directrices orientadas a paliar las prácticas elusivas fundadas en la erosión de la base

imponible y el traslado de beneficios a jurisdicciones de escasa o nula tributación; sobre la base de las aseveraciones que anteceden, opinan HERNÁNDEZ Y JUSTO (2012) que:

El principio rector de las normas que regulan dichas transacciones es que el precio que debe fijarse en las relaciones entre las distintas sociedades pertenecientes a un grupo debería ser el precio que se fijara en condiciones normales entre partes independientes, o lo que es lo mismo, según valor de mercado. Este principio atribuye a las administraciones tributarias el derecho a ajustar los precios de transferencia en cuanto difieran de los que se producirían entre partes independientes. Las normas sobre precios de transferencia tratan por tanto de evitar que empresas vinculadas o relacionadas (casa matriz y filiales, por ejemplo) manipulen los precios bajo los cuales intercambian bienes o servicios, de tal forma que aumenten sus costos o deducciones, o disminuyan sus ingresos sometidos a tributación. Este concepto conocido internacionalmente como Principio Arm's Length, "Principio de Plena Competencia o Concurrencia" ha sido adoptado por la mayoría de las economías del mundo y, en particular, por los países que integran la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (en adelante OCDE).

Conforme al criterio asumido por los autores que anteceden, es posible afirmar que los precios de transferencia son normas de control fiscal en virtud de las cuales, los contribuyentes que en el desempeño de su actividad realicen operaciones con partes vinculadas, deberán determinar los valores de contraprestación atendiendo al principio del operador económico independiente, empleando a tal efecto la metodología dispuesta en la legislación nacional y las guías elaboradas por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE).

El factor vinculación resulta uno de los elementos más importantes, al momento de determinar la aplicabilidad de estas normas de control fiscal, término este que desde la óptica de la normativa fiscal positiva posee una concepción sumamente

amplia, siendo regulado por el Decreto con Rango Valor y Fuerza de Ley de Impuesto Sobre la Renta (2015) en su artículo 117 el cual es del tenor siguiente:

A los efectos de este Capítulo, se entenderá por parte vinculada, la empresa que participe directa o indirectamente en la dirección, control o capital de otra empresa, o cuando las mismas personas participen directa o indirectamente en la dirección, control o capital de ambas empresas.

Como se aprecia de la disposición transcrita, los factores determinantes de vinculación son diversos y parten de elementos objetivos tales como facultades de dirección y control en las organización o bien el simple hecho de ser accionista en sociedades de capital, sin embargo, resulta indefectible afirmar que el termino partes vinculación ha venido experimentando un constante desarrollo a nivel legislativo.

Ejemplos abundan dentro del ordenamiento jurídico nacional, el Decreto-Ley antimonopolio (2014) y el Decreto-Ley Orgánica del Trabajo los Trabajadores y las Trabajadoras (2012) resultan paradigmas claros de ello, siendo entonces que la administración tributaria deberá ser sumamente acuciosa al momento de precisar los supuestos de vinculación en respeto a las garantías constitucionales del contribuyente y en atendiendo a la finalidad económica de las formas jurídicas empleadas.

Continuando con el análisis de estas figuras, quizás el elemento más difícil en la aplicación de las regulaciones en materia de precios de transferencia, sería todo lo relacionado a determinar la metodología más idónea a ser empleada para la valoración de las operaciones entre partes vinculadas y consecuentemente la elaboración del estudio sobre precios de transferencia.

Todo esto asociado a la complejidad en precisar el método que más se adecue a la realidad comercial de la operación objeto de regulación, plano en el cual se cierne el trabajo de innumerables equipos de asesores multidisciplinarios, en su



intento de precisar contable, financiera, administrativa y legalmente el método que represente de una manera más cónsona la realidad comercial de la operación, en cumplimiento de estas normas de control fiscal.

Finalmente, el ordenamiento jurídico venezolano precisa cinco métodos fundamentales para la valoración de las operaciones, constituidos en su conjunto por (i) el método del precio comparable no controlado, (ii) el método del precio de reventa, (iii) el método del costo agregado, (iv) método del margen neto transaccional y (v) el método de división de beneficios; siendo de aplicación preferente de conformidad con la normativa fiscal el método del precio comparable no controlado.

Sin embargo, el tratamiento y valoración de intangibles ha sido de especial polémica y complejidad dentro del campo de las regulaciones en materia de precios de transferencia y aun más al tratarse de casos como el de los acuerdos de costos compartidos, donde el desarrollo de la tecnología mantiene una estrecha vinculación con respecto al grupo, limitando los comparables a ser utilizados y prevaleciendo en consecuencia los métodos asociados al beneficio en contraposición a aquellos que se fundamentan en el bien y sus características.

Destacando como consecuencia lógica, el método de división de beneficios como el más idóneo dada la naturaleza del acuerdo, siendo este aplicable a grupos de EMN que comparten procesos más que bienes y servicios de intercambio; y donde se determinaría al final del proceso productivo, la ganancia global para ser compartida según criterios lógicos y razonables en función de activos usados, personal empleado, infraestructura, riesgos asumidos, entre otros elementos.

En síntesis, podemos afirmar que los acuerdos de costos compartidos, desde un punto de vista jurídico y gerencial, constituyen una estrategia idónea para el manejo de la transferencia de tecnología y unificación de procesos dentro de un

grupo económico, coadyuvando al financiamiento de la investigación y la consolidación de una posición de dominio.

No obstante, estos acuerdos se encuentran supeditados a los controles en materia de precios de transferencia y el cumplimiento del principio del operador económico independiente, debiendo la gerencia ser muy acuciosa en cuanto a los métodos, comparables y cláusulas contractuales a establecer, las cuales deberán propender a reflejar una realidad económica y operativa frente a la administración tributaria.

#### **V.- Acuerdos de Costos Compartidos o Cost Sharing Agreements**

La necesidad de investigación y perfeccionamiento de nuevas tecnologías o procesos ha sido el reto que todas las empresas industriales o desarrolladoras de tecnología se han dado a la tarea dentro de este mundo globalizado, todo con el objeto de mantener una posición dominante dentro del mercado, realidad de la cual no escapan los grupos multinacionales en su interés de concentrar sus operaciones, eliminar la dualidad de las mismas y en definitiva compartir tanto los costos como los eventuales riesgos, derechos, ganancias o propiedades que puede implicar el desarrollo de determinados bienes o servicios, en particular aquellos que implican investigación, desarrollo y la producción de intangibles.

No obstante, es una realidad innegable el impacto que las organizaciones multinacionales han experimentado, producto de la adopción generalizada a nivel mundial del sistema de renta mundial, donde las formas jurídicas tradicionales de traslado de titularidad entre partes vinculadas, lejos de simplificar la finalidad última de estas operaciones, por el contrario aumentan los controles internos que deben ser aplicados, siendo estas operaciones objeto de eventuales retenciones en la fuente del enriquecimiento y considerando a su vez, desde la óptica de la parte vinculada propietaria del producto de la investigación, un ingreso tributable, suscitando eventuales conflicto de doble imposición a nivel internacional.

Siguiendo con el mismo orden de ideas, estas operaciones de transferencia de tecnología no escapan a su vez de los controles necesarios en materia de precios de transferencia, en cumplimiento del principio del operador económico independiente (Arms Length), siendo entonces que ante dichas eventualidades, los grupos multinacionales se han dado a la tarea de adoptar formas contractuales atípicas tendientes a minimizar el impacto fiscal y los controles administrativos internos vinculados a dichos procesos en aras a enervar costos, contexto en el cual los acuerdos de costos compartidos (Cost Sharing Agreements) destacan como alternativa más idónea para tales objetivos.

Los acuerdos de costos compartidos, son formas contractuales atípicas dentro de la legislación nacional, no existiendo una definición dentro del ordenamiento jurídico nacional que permita determinar su naturaleza jurídica y extensión, no obstante, a efectos de lograr una aproximación a la citada figura contractual, resulta forzoso acudir a doctrina nacional e internacional, bajo ese particular, BUITRAGO (2011) en su análisis concibe a estas modalidades atípicas de contratación como:

Un ACC es un acuerdo contractual más que una entidad jurídica diferente de todos los participantes, en donde, cada parte del acuerdo debe 1) derivar un beneficio mutuo, 2) tener un interés definido en el proyecto y, 3) compartir los beneficios usando un método de asignación que refleje los costos incurridos.

Partiendo de la postura asumida en el criterio doctrinal que antecede, es posible denotar como características claves de los acuerdos de costos compartidos, la naturaleza contractual de los mismos, la importancia de la existencia de un beneficio mutuo entre los suscriptores del acuerdo, la necesidad de documentación que sustente la investigación o desarrollo a realizarse capaz de generar un interés real entre los suscriptores y en definitiva el establecimiento del método bajo el cual se cuantificara los beneficios y costos que deben ser compartidos, los cuales por tratarse de partes vinculadas deberán obedecer a las

reglamentaciones en cuanto a precios de transferencia, según sea el caso y el principio del operador económico independiente (Arms Length).

Por su parte, MOREAN (2013) en su análisis particular, define a los Acuerdos de Costos Compartidos como:

Los ACC son, en esencia, instrumentos mediante los cuales los miembros de una EMN acuerdan asumir una porción del costo de desarrollo u obtención de un intangible, servicio o derecho. Los nuevos y vitales componentes al momento de establecer una definición son: (i) la fijación de un valor de contribución al costo, y (ii) el valor equivalente sobre el resultado progresivo o final del objeto del acuerdo. Así, los ACC terminan siendo definidos como aquellos instrumentos de forma contractual en los que las partes reparten costos (y por consiguiente riesgos), aportan una contribución, y obtienen derechos sobre una porción equivalente a su contribución sobre el producto final que pretende desarrollarse o ponerse a la disposición de tales partes en virtud del propio acuerdo.

De esta manera, partiendo de los supuestos doctrinales analizados, es posible lograr una aproximación a la figura de los acuerdos de costos compartidos, englobando los mismos dentro de las denominadas alianzas estratégicas y entendiendo por estos, aquellos contratos atípicos por medio de los cuales, las partes suscribientes acuerdan repartir entre ellas tanto los costos como los eventuales derechos, ganancias, propiedades y como consecuencia lógica los riesgos de determinado desarrollo, mediante el pago de una contribución sobre la base de una metodología específica, convirtiéndose todos los aportantes en titulares del resultado en calidad de copropietarios, ostentando en principio una naturaleza eminentemente mercantil.

Sobre este particular, es importante destacar que, los acuerdos de costos compartidos (ACC) ostenta en lo que respecta a su resultado, cierta similitud con el contrato en cuentas en participación del cual si existe un regulación interna,

ubicada a lo largo del código de comercio venezolano (1955), específicamente en el artículo 359, el cual es del tenor siguiente:

La asociación en participación es aquella en que un comerciante o una compañía mercantil, da a una o más personas participación en las utilidades o pérdidas de una o más operaciones o de todas las de su comercio. Puede también tener lugar en operaciones comerciales hechas por no comerciantes.

Como se desprende de la disposición transcrita y en contraste con la naturaleza de los acuerdos de costos compartidos (ACC), encontramos ciertas similitudes o puntos de encuentro entre estos dos contratos, principalmente desde la óptica de su resultado y distribución de beneficios, donde en ambos acuerdos se distribuyen costos, pero en algún momento futuro se distribuyen derechos, ganancias o propiedades; lo cual resulta lógico, por cuanto de lo contrario, al concluirse el ciclo de un proyecto, constitución o desarrollo del intangible, la renta neta final no tendría equilibrio entre las partes intervinientes, no atendiendo en consecuencia a una finalidad económica.

Continuando con el análisis de los acuerdos de costos compartidos, es posible afirmar que dentro de su estructura contractual se caracterizan por: (i) la delimitación de los sujetos o participantes del acuerdo los cuales pueden ser partes vinculadas o no relacionadas, (ii) la expectativa de obtener algún beneficio futuro en dicho desarrollo, (iii) el establecimiento de aportes y beneficios proporcionales los cuales deberán cumplir con el principio de operador económico independiente según el caso y (iv) la intención de compartir costos derechos, ganancias, propiedades y riesgos sobre el resultado del desarrollo.

En razón de las consideraciones que anteceden, entre todo el andamiaje que comporta la suscripción de estos acuerdos, obtiene especial relevancia lo relativo al establecimiento de los aportes y beneficios proporcionales para los participantes, situación está que se complica en el caso de grupos multinacionales o empresas vinculadas, donde dichas operaciones quedan supeditadas al

cumplimiento del principio del operador económico independiente en respuesta a la regulaciones en materia de precios de transferencia.

Estas exacciones se encuentran dotadas de una triple función, por cuanto desde un primer enfoque, surge el término “aporte o contribución” el cual es empleado para diferenciar las cantidades a ser canceladas por los participantes de un acuerdo de costos compartidos sobre el desarrollo o investigación a realizarse, sin embargo, desde otra óptica, estos pueden consistir en el precio de entrada al acuerdo que debe ser cancelado por un nuevo participante frente al resto de los suscriptores para el caso de acuerdos de costos compartidos y desarrollos existentes o en curso, así como también puede consistir en el pago de un precio de salida que debe ser cancelado parte del resto de los suscriptores frente al participante saliente según sea el caso.

Sobre este particular, MOREAN (2013) señala en lo que respecta a las contribuciones que: la OCDE califica como "contribución" el aporte al costo realizado por un miembro de la EMN al momento de formación de un ACC"; por el contrario, ROSEMBUJ (2009) afirma que se entiende por precio de entrada (Buy-in Payments) a:

El pago buy-in es el medio por el cual los miembros del ARC adquieren a otro el intangible preexistente que éste aporta al acuerdo y lo hace disponible a los demás. O, si un nuevo participante se incorpora después al ARC deberá pagar a los demás por el interés que pretende sobre el desarrollo previo.

Siguiendo el mismo orden de ideas, MOREAN (2013) procede a fundamentar la necesidad e importancia de los precios de entrada bajo la siguiente premisa:

Si un miembro vinculado entra en un ACC en curso, este obtendrá un interés en cualquier resultado previo por la actividad del acuerdo. Se entenderá, por tanto, que los participantes previos efectivamente transferirían parte de sus intereses al nuevo participante. Esta transferencia de derechos pre-existentes requiere una compensación, y esa compensación es el "precio de entrada" o buy-in.

Por otro lado, en lo que respecta al precio de salida, ROSEMBUJ (2009) afirma que: “El pago buy-out ocurre cuando un participante transfiere, abandona o renuncia a su interés en el ARC percibiendo una compensación por parte de los otros miembros”; por su parte, MOREAN (2013), justifica la necesidad de estos precios de salida bajo la siguiente premisa:

Cuando un participante del ACC se retira de éste y al hacerlo renuncia a un interés sobre un intangible cubierto por el acuerdo, se requerirá el pago de un precio de salida o buy-out payment por parte del resto de los participantes que obtienen un mayor interés o participación en el intangible cubierto. Habría que destacar, en todo caso, que si el retiro de ese participante no genera un incremento en la posición del resto de los participantes sobre el intangible, no habría lugar al pago de un "precio de salida" o buy-out.

Siguiendo los postulados que anteceden, resulta indefectible afirmar que tanto los aportes, como los pagos de entrada ( buy in) y los pagos de salida ( buy out) son figuras disimiles, que tienen por objeto regular la participación y beneficios de los eventuales suscribientes en la repartición de costos, y la instrumentalidad en su conocimiento dimana en la necesidad de determinar las consecuencias jurídicas derivadas de cada figura en particular frente a la relación contractual, de cara a una proyectada reglamentación interna con respecto a los mismos en nuestro orden interno, evitando los nocivos efectos derivados de la hipertrofia nominal en cuanto al contenido, naturaleza y alcance de estos elementos.

Finalmente, resta únicamente realizar determinadas consideraciones entorno al elemento finalidad económica, el cual resulta de especial apreciación en materia de alianzas estratégicas y más aún en el plano de los acuerdos de costos compartidos (ACC), siendo que por una parte, como hemos venido afirmando, existe una generalizada tendencia legislativa orientada a criminalizar las prácticas empresariales.

Así mismo, no es menos cierto que en la actualidad los contribuyentes abusan de formas jurídicas y deficiencias del ordenamiento del jurídico para eludir el pago de tributos, lejos de cumplir una finalidad instrumental de carácter económico u organizacional estimable en respeto y estricta consonancia del principio de economía de opción y los axiomas sobre los cuales se sustenta el ordenamiento jurídico nacional.

Razón por la cual, el Estado en sus distintas manifestaciones del poder público, ha adoptado y consecuentemente consagrado dentro del ordenamiento jurídico nacional e incluso en diversos tratados internacionales en materia tributaria, el principio de realidad por sobre las formas u apariencias, también denominado prevalencia del fondo sobre la forma, el cual para efectos tributarios dada la naturaleza de esta investigación, se encuentra concebido en el segundo aparte del artículo 16 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Código Orgánico Tributario (2014), lo que en la palestra conocemos como disposición anti-elusiva. Bajo ese particular, partiendo de las aseveraciones que anteceden a efectos ilustrativos, la referida disposición establece:

Al calificar los actos o situaciones que configuren los hechos imposables, la administración tributaria conforme al procedimiento de fiscalización y determinación previsto en este código, podrá desconocer la constitución de sociedades, la celebración de contratos y, en general, la adopción de formas y procedimientos jurídicos cuantos estos sean manifiestamente inapropiados a la realidad económica perseguida por los contribuyentes y ello se traduzca en una disminución de la cuantía de las obligaciones tributarias.

En sentido de lo anterior, dicha disposición consagra la posibilidad por parte de la administración tributaria de desconocer al momento de calificar los actos y situaciones que configuren hechos imposables en general, el establecimiento de formas o procedimientos cuando estos resulten sistemáticamente inapropiados a la realidad o finalidad económica perseguida por los contribuyente dimanando en una disminución de la cuantía en la obligación tributaria.



Continuando con el mismo orden de ideas, si bien es cierto que dicho mecanismo anti-elusivo en nada afectan las relaciones entre los particulares suscribientes o miembros de los acuerdos, es una realidad que las exacciones derivadas de la aplicación del mismo, para el caso de los grupos multinacionales serian cuantiosas.

Sobre este particular, resulta importante destacar en este punto que si bien no pasaremos a analizar la constitucionalidad de dicha disposición anti-elusiva en el plano administrativo sin mediación judicial, a sabiendas de las amplias reservas que quien suscribe ostenta sobre la misma, debemos recordar que el ordenamiento jurídico venezolano y el sistema judicial venezolano, se encuentra dotado de una vasta experiencia en materia de abuso de las formas jurídicas.

Siguiendo con el mismo orden de ideas, el ejemplo más claro de este mecanismo lo tenemos en la figura del levantamiento del velo corporativo (disregar of the legal entity), la cual desde sus inicios fue aplicada por el operador de justicia por control difuso de la constitucionalidad, al abusar los particulares de los beneficios y garantías que les consagraba el ordenamiento jurídico.

Todo lo cual, como consecuencia lógica, dimensiono una proyectada reglamentación interna mediante el establecimiento de disposiciones que autorizaban al operador de justicia con la posibilidad de acordar el levantamiento del velo corporativo, cuando se verificaban los presupuestos facticos de la norma atributiva de competencia pero siempre concibiendo este mecanismo como una excepción, prevaleciendo como regla general la limitación de la responsabilidad jurídica en el plano societario.

Partiendo de las consideraciones que anteceden, se evidencia que el objetivo del abuso de las formas no es la transgresión directa de una normativa positiva, por el contrario, la misma se orienta a constituir un mecanismo para sancionar el empleo de las normas facultativas o las deficiencias de las cuales adolece el ordenamiento

jurídico, en contravención de los axiomas constitucionales sobre los cuales fueron otorgadas dichas facultades, en detrimento del Estado social, de derecho y de justicia, así como el desarrollo de una actividad corporativa socialmente responsable.

En síntesis, en virtud de todas las consideraciones que antecede, resulta indefectible afirmar que los acuerdos de costos compartidos (ACC) por su naturaleza, al ser contratos de colaboración empresarial, se subsumen a su vez a esta realidad, debiendo en consecuencia no solo cumplir con las condiciones generales aplicables a los contratos, las regulaciones en materia de precios de transferencia y el principio del operador económico independiente.

Por el contrario, el acuerdo debe perseguir ineludiblemente una finalidad económica instrumental para todos los miembros del grupo, en respeto al principio de prevalencia del fondo sobre la forma, la sustancia económica, fin o justificación; toda vez que los mismos al ser muy versátiles, pueden ser usados como instrumentos abusivos con fines elusivos.

Razón por la cual, la existencia y aplicación del ACC debe estar muy bien justificada y documentada, no perdiendo el norte de que todo costo imputable a la renta debe ser incurrido con el objeto de producir u obtener renta, así como la determinación de la distribución de derechos, ganancias o propiedades según sea el caso a lo largo del proceso productivo, de lo contrario como hemos afirmado, al concluirse el ciclo de un proyecto, constitución o desarrollo del intangible, la renta neta final no tendría equilibrio entre las partes interviniente

### **Conclusiones:**

En síntesis, partiendo del análisis que antecede y todas las consideraciones realizadas a lo largo de la presente investigación, es posible concluir que los acuerdos de costos compartidos constituyen la forma contractual y estrategia gerencial más idónea para el caso de transferencia de tecnología e intangibles y el

establecimiento de procesos unificados entre partes vinculadas o grupos multinacionales.

Todo esto minimizando los eventuales controles administrativos, la multiplicidad de procesos, así como los efectos y controles fiscales asociados a la transferencia y cesión de intangibles mediante las formas tradicionales (cesión, arrendamiento, licenciamiento), siendo el mismo la expresión más clara de la libertad contractual que ostentan las partes.

Sin embargo, estos acuerdos por su naturaleza y contenido no escapan de las regulaciones en materia de precios de transferencia como consecuencia lógica del principio de renta mundial y las previsiones en materia de finalidad económica como exigencias derivadas del principio de prevalencia de las formas sobre las apariencias, debiendo el contribuyente dar cumplimiento a los deberes formales y materiales que comporta dicha operación frente al principio de operador económico independiente y los valores que inspiran el buen gobierno corporativo.

En consecuencia, los sujetos suscribiente de los acuerdos de costos compartidos, deberán evaluar económica, administrativa, contable y jurídicamente el método a ser empleado para la valoración de estas operaciones, las cláusulas sobre las cuales se erige y el régimen para el reajuste de los beneficios a efectos de evitar distorsiones en la aplicación del principio de plena competencia u operador económico independiente frente a la administración tributaria, debiendo establecer las organizaciones empresariales un correcto equilibrio entre la repartición de los costos, los derechos, las ganancias, las propiedades y los riesgos de determinado proceso de desarrollo de intangibles.

## **Bibliografía:**

BUITRAGO DUARTE, Bibiana “Acuerdos de Costos Compartidos ACC”. En: Revista de Derecho Fiscal Universidad externado de Colombia, 2011, Numero 5 (Pp. 63-73).

DUGARTE LOBO, Antonio “Manual Venezolano de Derecho Tributario”. Venezuela, 2013, Editorial: Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT).

HERNÁNDEZ, Olga & JUSTO, Ángela “Precios de Transferencia”, En: Revista: Instituto de Estudios Fiscales. España, 2012, Cuadernos de formación volumen 15/2012. (Pp. 51-63).

KORODY TAGLIAFERRO, Juan “Interpretación y Efectos Económicos de los Contratos”. En: Los Efectos Tributarios de los Contratos: en Memoria del Dr. Emilio Roche. Editorial Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT). Venezuela, 2014, p. 15.

MOREAN RUIZ, Oscar “Los acuerdos de costos compartidos o de repartición de costos y su impacto fiscal en las operaciones de las empresas multinacionales”. En: Los Efectos Tributarios de los Contratos: en Memoria del Dr. Emilio Roche. Editorial Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT). Venezuela, 2014, p. 221.

RINCÓN, Heli “La Personalidad Jurídica del Consorcio en Venezuela” En: Revista Comercium et Tributum, Universidad Dr. Rafael Beloso Chacin (URBE) 1ra edición, Venezuela, 2010, (Pp. 1-12)

ROSEMBUJ, Tulio “Precios de Transferencia los Acuerdos de Costos Compartidos” Revista: Instituto de Estudios Fiscales, Notas y Crónicas Tributaria. España, 2009, N° 130, (Pp. 89-120)

Sala Político Administrativa. Tribunal Supremo de Justicia, sentencia N° 00957 de fecha 16 de julio de 2002, Caso: "Organización Sarela"

Asamblea Nacional Constituyente (1999), Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. Gaceta Oficial, 36.870, Diciembre 30, 1999.

Ejecutivo Nacional, Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Impuesto Sobre la Renta (2015). Gaceta Oficial No. 6.210.

Ejecutivo Nacional, Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Código Orgánico Tributario (2014), Gaceta Oficial Extraordinaria 6.152.

Ejecutivo de la República Bolivariana de Venezuela (2015). Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Impuesto Sobre la Renta. Gaceta Oficial No. 6210

Congreso de la República de Venezuela (1955) Código de Comercio Venezolano, Gaceta Oficial Extraordinaria 475 del 21 de diciembre de 1955