

Reseña

Aspectos tributarios de la Ley Orgánica de Deporte, Actividad Física y Educación Física*

[Fiscal Aspects of the Organic Law of sports, Physical Activity
and Physical Education]

Gilberto Atencio Valladares**

Sumario: *I.- Introducción. II.- Contenido. 1.- Ley Orgánica de Deporte, Actividad Física y Educación Física (LODAFEF). 1.1.- Tributos establecidos en esta Ley. 1.2.- ¿Una nueva patología tributaria? III.- Conclusiones. IV.- Referencias bibliográficas.*

I.- Introducción

Recientemente, en medio de una tensa polémica en la Asamblea Nacional, se aprobó y fue publicada en Gaceta Oficial, la Ley Orgánica de Deportes, Actividad Física y Educación Física (LODAFEF). En este sentido, se originaron extensos debates sobre varios aspectos de la misma, pero el punto que se quiere abordar, a través de estas notas, fue la creación del Fondo Nacional para el Desarrollo del Deporte, la Actividad Física y la Educación Física, además de la obligación de carácter tributario creada. Se trata de un

* Esta ley fue publicada en Gaceta Oficial número 39.741, de fecha 23 de agosto de 2.011. Esta reseña fue enviada en fecha 07 de diciembre de 2.011.

** Profesor de la Universidad Rafael Urdaneta. Miembro de la Asociación Española de Derecho Financiero, *International Fiscal Association* y Asociación Venezolana de Derecho Tributario (A.V.D.T.). E-mail: gilbertoatenciov@usal.es; gatenciovalladares@gmail.com.

nuevo tributo de carácter parafiscal, en este clima de dispersión y desorden en el cual se encuentra sumergido el sistema tributario venezolano.

Se realizarán comentarios, estrictamente desde el punto de vista jurídico, sin entrar en apreciaciones en otros ámbitos –las cuales probablemente cumplan finalidades positivas- pero no se trata del objeto principal de estudio.

II.- Contenido

1.- Ley Orgánica de Deporte, Actividad Física y Educación Física

El objeto de la LODAFEF, se centra en *«establecer las bases para la educación física, regular la promoción, organización y administración del deporte y la actividad física como servicios públicos, por constituir derechos fundamentales de los ciudadanos y ciudadanas y un deber social del Estado, así como su gestión como actividad económica con fines sociales»*, de conformidad con el artículo 1 de la Ley.

Resulta pertinente mencionar que dentro del objeto de la Ley, no se ubica el tratamiento desde el punto de vista tributario y nuevamente se trata de un caso en donde se regula en una Ley de carácter no tributario, la creación de un tributo importante, situación que no se adecuaba al principio constitucional de seguridad jurídica¹.

¹ Consagrado en el artículo 299 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, según el cual: *«El régimen socioeconómico de la República Bolivariana de Venezuela se fundamenta en los principios de justicia social, democracia, eficiencia, libre competencia, protección del ambiente, productividad y solidaridad, a los fines de asegurar el desarrollo humano integral y una existencia digna y provechosa para la colectividad. El Estado conjuntamente con la iniciativa privada promoverá el desarrollo armónico de la economía nacional con el fin de generar fuentes de trabajo, alto valor agregado nacional, elevar el nivel de vida de la población y fortalecer la soberanía económica del país, garantizando la seguridad jurídica, solidez, dinamismo, sustentabilidad, permanencia y equidad del crecimiento de la economía, para lograr una justa distribución de la riqueza mediante una planificación estratégica democrática participativa y de consulta abierta»*.

1.1.- Tributos establecidos en la Ley Orgánica de Deporte, Actividad Física y Educación Física.

El aspecto más resaltante de estas breves notas, sin lugar a dudas es la creación del Fondo Nacional para el Desarrollo del Deporte, la Actividad Física y la Educación Física, y la consecuente obligación tributaria hacia los contribuyentes, para que financien al Fondo¹.

Así, se intenta estructurar esta obligación tributaria: En primer lugar, el sujeto activo está representado por el Estado-Nación, cuya recaudación se delega al Fondo Nacional para el Desarrollo del Deporte, la Actividad Física y la Educación Física. En segundo lugar, los sujetos pasivos de esta obligación son las empresas u otras organizaciones públicas y privadas que realicen actividades económicas en el país con fines de lucro, que obtengan una «utilidad neta o ganancia contable anual» superior a las veinte mil Unidades Tributarias (20.000 U.T.).

El hecho imponible es precisamente la realización de actividades económicas en el país con fines de lucro, cuando se obtenga una «utilidad neta o

¹ En este sentido, se establece en el artículo 68 de esta Ley, lo siguiente: «Se crea el Fondo Nacional para el Desarrollo del Deporte, la Actividad Física y la Educación Física, el cual estará constituido por los aportes realizados por empresas u otras organizaciones públicas y privadas que realicen actividades económicas en el país con fines de lucro; por las donaciones y cualquier otro aporte extraordinario que haga la República, los estados, los municipios o cualquier entidad pública o privada y por los rendimientos que dichos fondos generen. El fondo principalmente será utilizado para el financiamiento de planes, proyectos y programas de desarrollo y fomento de la actividad física y el deporte, así como para el patrocinio del deporte, la atención integral y seguridad social de los y las atletas. El aporte a cargo de las empresas u otras organizaciones indicadas en este artículo, será el uno por ciento (1%) sobre la utilidad neta o ganancia contable anual, cuando ésta supere las veinte mil Unidades Tributarias (20.000 U.T.); y se realizará de acuerdo con los parámetros que defina el Reglamento de la presente Ley o en normas emanadas del Ministerio del Poder Popular con competencia en materia de deporte, actividad física y educación física. Este aporte no constituirá un desgravamen al Impuesto Sobre la Renta. Se podrá destinar hasta el cincuenta por ciento (50%) del aporte aquí previsto para la ejecución de proyectos propios del contribuyente, prestando al desarrollo de actividades físicas y buenas prácticas, y para el patrocinio del deporte, con sujeción a los lineamientos que al respecto emita el Instituto Nacional de Deportes. Los lineamientos indicados en el párrafo anterior deberán ser actualizados cada dos años y deberán promover sistemáticamente la inversión en actividades físicas y deportes en todas las disciplinas, así como en deportes ancestrales para la masificación deportiva a nivel nacional».

ganancia contable» superior a las veinte mil Unidades Tributarias (20.000 U.T.). La base imponible del referido tributo, es la «*utilidad neta o ganancia contable*». La alícuota o tipo de gravamen es el uno por ciento (1%). Igualmente, se señala que el mal denominado «aporte» -cuando en realidad es un tributo- se cumplirá, según el Reglamento y demás normas de rango sub-legal, cuestión que viola el principio de legalidad tributaria.

1.2.- ¿Una nueva patología tributaria?

Siguiendo la calificación de algunas contribuciones parafiscales, como «*patologías*» (HOYOS, 2008: 812), se cuestiona la inclusión de una nueva obligación tributaria de carácter parafiscal en una Ley que carece de contenido tributario¹.

Se observa un progresivo desequilibrio en el sistema tributario venezolano, con la creación de las nuevas figuras tributarias². También, se denota una cantidad exagerada e ilimitada de tributos que se han ido creando últimamente, cuestión que podría vulnerar los principios de capacidad contributiva³ y no confiscación en materia tributaria⁴. Se trata de un nuevo tributo, que se puede incluir dentro de la clasificación tributaria, como un tributo primordialmente no fiscal (Lago Montero, 2.000), cuya finalidad, según se entiende, se encuentra en la promoción del deporte y las actividades físicas en el país.

¹ Esta situación también ha sido calificada como una auténtica «*huida del Derecho Tributario*» (Romero-Muci, 2006).

² En su oportunidad, también se cuestionaron las exacciones parafiscales del Decreto-ley de Pesca y Acuicultura (Atencio Valladares, 2010). Similares planteamientos se pueden hacer de los tributos de la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación (LOCTI), Ley Orgánica de Drogas (LOD) y los tributos del Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat. Como comentario incidental en relación a estos últimos tributos del Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat, recientemente se dictó una polémica sentencia por parte de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, en fecha 28 de noviembre de 2.011, en donde se le niega el carácter tributario a los mismos, cuestión que no se puede profundizar en un trabajo de esta naturaleza. Toda esta situación, genera una avalancha de tributos parafiscales con características novedosas y que constituyen, sin lugar a dudas, las nuevas modalidades de la tributación en Venezuela, o bien, se puede decir, la tributación del Siglo XXI en el país.

³ Establecido en el artículo 316 de la Constitución Nacional.

⁴ Estipulado en el artículo 317 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.

Esta nueva contribución o exacción parafiscal, presenta igualmente, algunas dudas técnicas. Así, existe una falta de precisión en la definición de la base imponible, dado que se establece como la *«utilidad neta o ganancia contable»*. También, hay diferentes definiciones desde el punto de vista jurídico de la posible base imponible que establece el legislador. De esta forma, en la Ley de Impuesto sobre la Renta, se definen enriquecimientos netos en el artículo 4, como *«los incrementos de patrimonio que resulten después de restar de los ingresos brutos, los costos y deducciones permitidos en esta Ley, sin perjuicio, respecto del enriquecimiento neto de fuente territorial, del ajuste por inflación fiscal previsto en esta Ley»*. De igual manera, en el artículo 67 de esta misma Ley, se define renta neta como *«aquella aprobada por la Asamblea de Accionistas y con fundamento en los estados financieros»*. Así, se constata que no está fijada con la sufi-

ciente precisión en normas de carácter legal, la base imponible del tributo establecido en la LODAFEF¹, cuestión que podría rozar con el principio de legalidad tributaria, consagrado en los artículos 317 de la Constitución Nacional y 3 del Código Orgánico Tributario².

Otro aspecto que resalta de esta contribución parafiscal, se relaciona con la prohibición de deducción del referido tributo en el Impuesto sobre la Renta. En este sentido, el artículo 27 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, permite la deducción de los tributos, con lo cual, esta situación podría vulnerar el principio de no confiscación en materia tributaria, al no permitirle al contribuyente la posibilidad de deducir este tributo en el Impuesto sobre la Renta.

¹ También, desde el punto de vista contable, en la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 12, se establece en las definiciones lo siguiente: *«Los términos siguientes se usan, en esta Norma, con los significados que a continuación se especifican: Ganancia contable es la ganancia neta o la pérdida neta del periodo antes de deducir el gasto por el impuesto a las ganancias»*. Es decir, en una norma de carácter contable y no jurídico, se fija –aunque de forma confusa– uno de los elementos básicos de la obligación tributaria, como es la base imponible, cuestión que podría vulnerar el principio de legalidad tributaria. En este sentido, se plantea por parte de la doctrina lo siguiente: *«Los términos utilidad neta y ganancia contable, acaso pueden considerarse sinónimos, cuando las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) utilizan el término ganancia o pérdida neta para referirse al resultado financiero del ejercicio (después del gasto de Impuesto sobre la Renta -ISLR-), en tanto que el término ganancia contable sólo lo define la NIC-12 (Norma Internacional de Contabilidad N°12: Impuesto a las Ganancias) y se refiere a la ganancia o pérdida neta del periodo antes de deducir el gasto por el impuesto a las ganancias. La ganancia o pérdida neta aunque no está definida claramente en las NIC, incluye todas las partidas de ingresos y gastos reconocidas en el ejercicio, siendo el gasto de ISLR un gasto más que debería incluirse»* (Carmona Borjas, 2011: 16). Por tanto, existe una confusión en relación a la determinación con precisión de la base imponible del tributo, bien por no fijarse en una norma de rango legal o incluso, por existir contradicciones desde el punto de vista contable.

² Una situación similar se presentó con los tributos de la derogada Ley contra el Tráfico Ilícito de Sustancias Estupefacientes y Psicotrópicas (LOCTICSEP), hoy Ley Orgánica de Drogas. (HALVORSSSEN, 2006). Aunque, otro sector de la doctrina, considera que ese supuesto y, en el caso de la renta neta anual del artículo 67 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, *«no infringe la reserva legal tributaria, ni implica deslegalización de la base imponible»*. (Romero-Muci, 2011: 158).

Igualmente, en el artículo 68 de la LODAFEF, en una disposición de carácter confuso, se establece la posibilidad de destinar hasta el cincuenta por ciento (50%) del tributo, para ejecutar proyectos del contribuyente, para el desarrollo de actividades físicas. Aunque, se debe advertir que no se señala claramente la forma para destinar este cincuenta por ciento (50%) del tributo a los proyectos referidos, se entiende que por medio de normas de carácter sub-legal, se desarrollará esta disposición, en una posible violación al principio de legalidad tributaria.

Esta situación, se considera que no desvirtúa el carácter tributario de esta exacción parafiscal que se crea en la LODAFEF y menos aún, puede conllevar a una flexibilización de los principios constitucionales de la tributación. Se trata de una obligación con una naturaleza jurídica claramente tributaria y, por consiguiente, debe cumplir con todos los aspectos constitucionales y legales de los tributos.

Otro aspecto de gran relevancia que queremos resaltar, se relaciona con la aplicación en el tiempo de esta normativa y su posible trasgresión al principio de irretroactividad de las normas tributarias. De esta manera, en la Disposición Transitoria Octava¹ de la LODAFEF, se estipula que el artículo 68 de la Ley, entra en vigencia desde su publicación en Gaceta Oficial y los aportes se realizarán en proporción a los meses de vigencia de la Ley, durante el primer año. Esta disposición es contraria al artículo 8 del Código Orgánico Tributario, el cual establece que en caso de tributos periódicos, *«las normas referentes a la existencia o a la cuantía de la obligación tributaria regirán desde el primer día del período respectivo del contribuyente que se inicie a partir de la entrada en vigencia de la Ley»*. Con lo cual, se considera que este tributo entra en vigencia a partir del ejercicio fiscal 2012. Lo contrario sería una vulneración clara al principio de irretroactividad de las normas tributarias².

Por otro lado, en caso de incumplimiento del tributo, se establece una sanción del doble de la contribución especial y en caso de reincidencia, la

¹ La disposición íntegra consagra lo siguiente: *«El artículo 68 de esta Ley adquiere vigencia desde el momento de la publicación del presente cuerpo legal en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela. Durante su primer año de vigencia, los sujetos contribuyentes realizarán el aporte correspondiente en proporción a los meses de vigencia de la ley, considerando en cada caso el inicio y fin de sus respectivos ejercicios fiscales»*.

² Consagrado en los artículos 24 de la Constitución Nacional y 8 del Código Orgánico Tributario.

sanción será tres veces el monto de la contribución, según el artículo 80 de la LODAFEF. Por último, en la Disposición Final Primera, en una deficiente técnica legislativa, se estipula que se exoneran del pago de tasas y contribuciones a los clubes indicados en el artículo 34, numeral 1 de la Ley.

Se insiste nuevamente, sobre la creación de una cantidad de tributos, especialmente parafiscales, en leyes no tributarias, en una clara vulneración del principio de seguridad jurídica y también, podrían originarse, dependiendo las circunstancias, una violación a los principios de capacidad contributiva y no confiscación en materia tributaria. Todas estas nuevas obligaciones tributarias, conforman los nuevos paradigmas de la tributación y resulta necesario el establecimiento de límites claros, por los perjuicios que pueden generar a los contribuyentes.

III.- Conclusiones

- (i) La LODAFEF crea una nueva contribución parafiscal, con la finalidad de financiar el Fondo Nacional para el desarrollo del Deporte, la Actividad Física y la Educación Física.
- (ii) Están obligados a pagar esta contribución parafiscal las personas jurídicas privadas y públicas que desarrollen actividades económicas en el país con fines de lucro y obtengan una utilidad neta o contable, superior a las veinte mil unidades tributarias (20.000 U.T.).
- (iii) Existen imprecisiones técnicas en este tributo, en relación a la fijación de la base imponible del mismo.
- (iv) Se presentan dudas de constitucionalidad sobre la Disposición Transitoria Octava de la LODAFEF, al pretender la entrada en vigencia del tributo de forma inmediata, en una abierta contradicción al principio de irretroactividad de las normas tributarias.
- (v) Esta contribución parafiscal es una muestra más de la creación de otra patología tributaria, regulada en una ley que carece de contenido tributario, cuestión que podría vulnerar los principios de seguridad jurídica, capacidad contributiva y no confiscación en materia tributaria.

IV.- Referencias bibliográficas.

1.- ATENCIO VALLADARES, Gilberto. 2010. "Exacciones parafiscales en el sector de pesca y acuicultura". En **Cuestiones Jurídicas**, Volumen IV N° 1. Universidad Rafael Urdaneta. Fondo Editorial Biblioteca. Maracaibo. p. 93-99.

2.- CARMONA BORJAS, Juan Cristóbal. 2011. “Consideraciones tributarias de los aportes al Fondo Nacional para el Desarrollo del Deporte”. En **Ámbito Jurídico**, Legis. Caracas. p. 16.

3.- HALVORSSSEN VILLEGAS, Andrés. 2006. “La base imponible en los tributos previstos en la Ley Orgánica Contra el Tráfico Ilícito y el Consumo de Sustancias Estupefacientes y Psicotrópicas: Análisis sobre la suficiencia de su fijación”. En **VIII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario. Tributación Municipal y Exacciones Parafiscales**. Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Caracas.

4.- HOYOS JIMÉNEZ, Catalina. 2008. “Tributos vinculados y parafiscalidad”. En **El Tributo y su aplicación. Perspectivas para el Siglo XXI**. Marcial Pons, Madrid, Barcelona, Buenos Aires.

5.- LAGO MONTERO, José María. 2000. **El poder tributario de las Comunidades Autónomas**. Editorial Aranzadi. Navarra.

6.- ROMERO-MUCI, Humberto. 2011. **El Derecho (Y el Revés) de la Contabilidad**. Academia de Ciencias Políticas y Sociales. Caracas.

7.- ROMERO-MUCI, Humberto. 2006. “Deconstruccionismo y la huida del Derecho Tributario: El caso de las contribuciones previstas en las Leyes Orgánicas de Ciencia, Tecnología e Innovación y contra el Tráfico Ilícito y el Consumo de Sustancias Estupefacientes y Psicotrópicas.” En **VIII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario. Tributación Municipal y Exacciones Parafiscales**. Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Caracas.

7.- TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA, Sala Constitucional. 2011. Sentencia del 28 de Noviembre de 2.011. Caso Banco Nacional de Vivienda y Hábitat (BANAVIH). En <http://www.tsj.gov.ve/decisiones/scon/Noviembre/1771-281111-2011-11-1279.html>. Fecha de consulta: 03 de Diciembre de 2.011.