

## Artículos

### *Sujeción al impuesto al valor agregado de los aportes de bienes y servicios a los consorcios*

Betty Andrade Rodríguez\*

*Profesora de la Universidad Central de Venezuela y  
Universidad Metropolitana*

**Resumen:** *Se precisa conocer si los aportes realizados por los participantes a los consorcios podrían calificar como venta de bienes o prestación de servicios y si, en consecuencia, están sujetos al pago del Impuesto al Valor Agregado o si, por el contrario, el aporte de estos bienes y servicios carece de las características propias de las operaciones sujetas al gravamen en referencia.*

#### SUMARIO

- I. PROBLEMÁTICA PLANTEADA
- II. MATERIA GRAVADA EN EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO
- III. TITULARIDAD DE LOS BIENES ASIGNADOS A LOS CONSORCIOS
- IV. GRAVAMEN CON EL IVA DE LOS APORTES DE BIENES A LOS CONSORCIOS
- V. BIBLIOGRAFÍA

#### I. PROBLEMÁTICA PLANTEADA

Los consorcios constituyen unidades económicas destinadas a la ejecución de un fin común, en el cual participan un conjunto de personas naturales o jurídicas, quienes deben aportar un conjunto de bienes y servicios para llevar adelante ese propósito colectivo. Tales entes carecen de personalidad jurídica, pero poseen capacidad económica que les permite definirlos como contribuyentes de tributos. La posibilidad de calificar a entes sin personalidad jurídica como contribuyentes, deriva del propio artículo 22 del Código Orgánico Tributario<sup>1</sup>, habiendo sido reconocida en atención a que es la capacidad económica y no la jurídica la que delimita quiénes pueden calificar como sujetos pasivos tributarios, concepto que revisaremos con más detalle más adelante.

---

\* Abogado Summa Cum Laude egresada de la Universidad Católica Andrés Bello (1996). Especialista en Derecho Tributario de la Universidad Central de Venezuela (2001). Doctorado en Ciencias, Mención Derecho de la Universidad Central de Venezuela (Tesis pendiente). Profesora de la Cátedra Imposición Municipal de la Universidad Central de Venezuela. Profesora de la Cátedra Contencioso Tributario en la Maestría en Gerencia Tributaria de la Universidad Metropolitana. Profesora en Imposición Estatal y Municipal del Programa de Asesor Tributario del Instituto de Desarrollo Profesional del Colegio de Contadores Públicos del Distrito Capital y del Estado Miranda.

1 El artículo 22, numeral 3 del Código Orgánico Tributario dispone que la condición de contribuyente podrá recaer: "En las entidades o colectividades que constituyan una unidad económica, dispongan de patrimonio y tengan autonomía funcional".

Para la formación del patrimonio del consorcio, así como para la ejecución de su actividad, los consortes o participantes deben aportar un conjunto de bienes o servicios a la unidad económica, sin los cuales ésta sería inoperativa y carente de contenido. La vida económica del consorcio depende, en consecuencia, de la actuación de sus participantes.

El objetivo del presente trabajo es considerar si los aportes referidos realizados por los participantes a los consorcios podrían calificar como venta de bienes o prestación de servicios y si, en consecuencia, están sujetos al pago del Impuesto al Valor Agregado o si, por el contrario, el aporte de estos bienes y servicios carece de las características propias de las operaciones sujetas al gravamen en referencia.

A los fines de dar solución al problema planteado, revisaremos en primer lugar cuál es la materia gravada con el Impuesto al Valor Agregado, elemento esencial para entender el alcance del hecho imponible definido en la Ley reguladora del tributo. Posteriormente, nos detendremos en los aspectos esenciales en la conformación del patrimonio de los consorcios y la titularidad de sus bienes, para proceder entonces al examen de la naturaleza de los aportes efectuados por los consortes a los consorcios y su eventual sujeción al Impuesto al Valor Agregado.

## II. MATERIA GRAVADA EN EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

No es el propósito de este trabajo hacer un estudio detallado de la materia gravada con el Impuesto al Valor Agregado. No obstante, creemos relevante destacar aquí que este tributo es un impuesto indirecto que grava el consumo de bienes y servicios, en donde el consumidor final es el verdadero contribuyente –quien debe soportar la carga– del tributo. Así, CASADO OLLERO indica que: “... *la inteligencia ordenadora del sistema IVA lo concibió para gravar todo el consumo, involucrando en su órbita de aplicación a todo agente económico (contribuyente ordinario en el IVA venezolano) que habrá de inocular el impuesto, trasladándolo, a lo largo de todo el circuito de producción y comercialización de bienes y servicios hasta alcanzar al consumidor final: este sí, contribuyente real y único del IVA, por ser titular (único) de la única capacidad económica que con él pretende gravarse*”<sup>2</sup>.

En efecto, el Impuesto al Valor Agregado constituye un impuesto indirecto, real y objetivo, que grava la enajenación de bienes, la prestación de servicios y la importación de bienes y servicios. Es un impuesto plurifásico que grava todas las fases de la cadena de comercialización, pero es no acumulativo, en el sentido que la carga económica del tributo deberá ser soportada en su integridad por el consumidor final y no por los miembros intermedios de la cadena<sup>3</sup>.

2 Casado Ollero, Gabriel. *Prólogo al Libro La Imposición al Valor Agregado (IVA) en Venezuela*, XXXV Aniversario AVDT, Caracas 2005, p. XX).

3 El Dictamen emanado de la Gerencia Jurídico Tributaria del Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria N° DCR-R-1346 del 26 de junio de 1998, reconoce la naturaleza de este tributo indicando que: “*En lo que se refiere a la Ley de Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor –equivalente al Impuesto al Valor Agregado–, es menester hacer ciertas precisiones vinculadas al carácter de impuesto indirecto de este tributo (impuesto al consumo del tipo plurifásico no acumulativo). La naturaleza de ese tipo de impuestos, en el cual el gravamen se causa en distintas etapas de producción y distribución, determina la existencia de dos tipos de sujetos que se ven afectados por la carga tributaria: los contribuyentes de derecho, que son los que realizan los hechos imposables contemplados en la ley y actúan como recaudadores y pagadores anticipados del impuesto, permitiéndoseles su traslado a la persona que ocupa el siguiente eslabón en la cadena de comercialización de los bienes y servicios; y los contribuyentes de hecho,*

A fin de garantizar el carácter no acumulativo del Impuesto al Valor Agregado, se estableció el sistema de créditos y débitos fiscales. Este sistema opera de la siguiente manera: Al precio o la contraprestación por la enajenación del bien o la prestación del servicio, se le aplica la alícuota correspondiente, siendo el resultado el monto de la obligación tributaria causado por la operación. Este monto resultante es denominado “débito fiscal”. Todos los débitos fiscales deben trasladarse por obligación legal a los adquirentes de los bienes y servicios, en el momento de la facturación respectiva<sup>4</sup>. Para el adquirente que sea contribuyente del Impuesto al Valor Agregado, el monto del impuesto soportado constituye un “crédito fiscal”. Ahora bien, a fin de determinar la cuota tributaria a pagar en un período de imposición determinado, el contribuyente (enajenante de los bienes o prestador de los servicios) debe restar al total de débitos fiscales causados en el mes, el total de los créditos fiscales por éste soportados, constituyendo el resultado el monto del impuesto a pagar<sup>5</sup>.

Este sistema es establecido a fin de garantizar que el consumidor final, quien es el sujeto que en definitiva debe soportar el tributo, tenga la misma presión tributaria por la adquisición de los bienes o servicios, con independencia del número de eslabones que haya comprendido la cadena de comercialización.

El Impuesto al Valor Agregado, entonces, constituye un gravamen que utiliza como medida de la capacidad contributiva el gasto, entendiendo que el consumo de bienes o servicios constituye manifestación de riqueza. Ello es así, bajo la asunción de que todo consumo supone la existencia de un ingreso anterior que permite la erogación correspondiente, comprendiendo que la sumatoria del consumo y del ahorro de cada contribuyente totaliza el ingreso percibido por éste. Conforme a lo indicado, aunque parezca evidente, creemos pertinente subrayar que es necesario detectar una operación que implique *consumo* de un bien o servicio para que pueda entenderse verificado el hecho imponible del Impuesto al Valor Agregado, presupuesto que deberemos tener como norte en el análisis que haremos de seguidas de las disposiciones relevantes de la Ley reguladora del tributo bajo análisis.

---

*quienes son los destinatarios económicos del tributo, debiendo soportar la carga impositiva trasladada por los contribuyentes de derecho*” (Interpolado nuestro). Posteriormente la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia ratificó que el Impuesto al Valor Agregado es un impuesto indirecto, real, objetivo e instantáneo, de carácter plurifásico no acumulativo (Sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia del 21 de noviembre de 2000, caso *Heberto Contreras Cuenca*).

- 4 Pueden verificarse casos en los cuales el contribuyente decida asumir la carga del Impuesto al Valor Agregado y no trasladarlo a sus adquirentes. En estos casos el tributo deja de constituir un verdadero impuesto al consumo y se altera el comportamiento de las cargas de las distintas fases de la cadena de comercialización, lo cual podría conllevar a distorsiones en el mercado respectivo.
- 5 Así, señala Jesús Sol Gil sobre la concepción de este tributo en Venezuela que: “en el ciclo económico el valor añadido corresponde al valor del producto que se obtiene en cada etapa, menos el costo de los productos intermedios de etapas anteriores y es allí donde precisamente recae la filosofía del impuesto tipo valor agregado; que gravar en cada etapa el valor añadido hasta el consumidor final, con el objeto de que el tributo recaiga sobre éste; por lo tanto, en cada etapa la determinación de la cuota tributaria a pagar por parte de los contribuyentes ordinarios se realiza sobre la base financiera de la sustracción del impuesto cobrado en las ventas o prestación de servicios de impuesto soportado en las importaciones, adquisiciones de bienes y servicios” (Sol Gil, Jesús, *Clasificación de los Impuestos y el Impuesto Tipo al Valor Agregado*. Imposición al Valor Agregado (IVA) en Venezuela. XXXV Aniversario AVDT, Caracas 2005, p. 83 y ss.).

### III. TITULARIDAD DE LOS BIENES ASIGNADOS A LOS CONSORCIOS

El artículo 19 del Código Civil reconoce a las personas jurídicas como “*capaces de obligaciones y derechos*”, de modo tal que las formas asociativas que carezcan de personalidad, no podrán jurídicamente contraer derechos u obligaciones y, en consecuencia, carecerán de patrimonio propio. Las personas jurídicas, de acuerdo con esta norma, están formadas por los entes político-territoriales, las iglesias, las asociaciones, corporaciones y fundaciones lícitas de carácter privado, incluyendo claramente a las sociedades civiles y mercantiles.

La jurisprudencia<sup>6</sup> ha señalado que los consorcios son agrupaciones de empresas que carecen de regulación legal en Venezuela, a cargo de la ejecución de un proceso productivo atendiendo a un fin económico común, constituyendo asociaciones contractuales y que no detentan personalidad jurídica<sup>7</sup>. Igualmente, ha sentado que los consorcios pueden actuar en nombre de sus miembros o, igualmente, que es posible que el consorcio celebre contratos en su nombre, en cuyo caso estará actuando por cuenta de sus miembros, asignándoles a éstos una porción del contrato<sup>8</sup>. Ello se derivaría del hecho de que los consorcios carecen de personalidad jurídica y, en consecuencia, no poseen patrimonio ni son titulares de derechos y deberes.

De allí entonces que los tribunales venezolanos han sentado que todos los contratos celebrados por los consorcios se entenderán firmados por cada uno de sus miembros en proporción a la participación de ellos en esta agrupación empresarial. En efecto, la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia ha señalado lo siguiente:

“De este modo, al no ser sujetos de derecho, estas agrupaciones no pueden ser titulares de un patrimonio, lo cual impone a las sociedades consorciadas afectar total o parcialmente sus propios activos a la consecución de los objetivos que inspiraron la creación de la estructura consorcial”<sup>9</sup>.

La doctrina foránea ha indicado igualmente que los consorcios, carentes de personalidad jurídica, poseen un *fondo común* para garantizar la prestación de la actividad económica común. Sin embargo, ello no implica que este fondo “*pueda identificarse con el capital ni*

6 Sentencia de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia N° 75 de fecha 23 de enero de 2003, caso *Consortio Radiodata-Datacraft-Saeca*.

7 La Gerencia Jurídico Tributaria del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) en Dictamen N° DCR-5-7587 de fecha 14 de enero de 2001, ha indicado cuáles son las características de las cuales están revestidos los consorcios, ratificando así una opinión del 4 de agosto de 1991 emanada de la Administración General de Impuesto sobre la Renta. En entender del ente administrativo, son características propias de los consorcios: “A) *Se trata de una organización común de carácter eminentemente normativo y administrativo, B) No conforma un ente jurídico distinto, en el cual no existen ni aportes ni distribución de utilidades, C) Las utilidades son obtenidas por cada una de las partes e igualmente las pérdidas son sufridas por cada una de ellas, en relación con su marcha económica*”.

8 Señala la sentencia antes citada que: “*El consorcio podría, en abstracto, asumir formas jurídicas múltiples, ya que el consorcio puede obrar no solo en nombre, sino también por cuenta de las empresas adherentes, y así pone a éstas en relación contractual directa con las entidades ejecutoras de obras. Por el contrario, puede adoptar la forma jurídica de hacerse cargo de la ejecución de la obra por parte del consorcio, o sea de la estipulación del contrato en nombre del mismo consorcio, y de su total asignación a las empresas asociadas*”.

9 Sentencia de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia N° 719 de fecha 16 de mayo de 2007, caso *Edgar Eduardo Espejo Piñango y otros*.

*con el patrimonio de una sociedad legalmente constituida*”<sup>10</sup>. De esta manera, si bien fiscalmente se asume la existencia de un patrimonio en la unidad económica que permite definirlo como sujeto pasivo, ello no puede llevar a desconocer el hecho de que jurídicamente estos entes no pueden ser titulares de derechos u obligaciones, ni poseen bienes propios<sup>11</sup>.

No obstante lo señalado y siguiendo las modernas teorías tributarias –que han atribuido una suerte de condición de sujeto de derecho en materia fiscal a las unidades económicas<sup>12</sup>–, el artículo 1 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado define a los consorcios como sujetos pasivos de este tributo<sup>13</sup>, en virtud de que se trata de unidades económicas destinadas a un fin determinado<sup>14</sup>.

10 Plazas Vega, Mauricio. *El IVA en los Servicios*, Editorial Temis, Bogotá 1993, p. 124.

11 Al respecto, Ramón Valdés Costa indica que “*El sujeto pasivo tributario dentro de esta concepción obligado a pagar una suma de dinero no es el propietario de los bienes, -según las normas de derecho privado, indiscutiblemente aplicables-, con los cuales debe efectuar su pago*”, lo cual obliga a designar, al menos como responsables solidarios, a los verdaderos sujetos titulares de derechos y obligaciones que forman parte de la unidad económica. Actualmente, reseña el autor, la teoría que priva es la de considerar a los entes sin personalidad jurídica como capaces de ser *centros de imputación económica*, “*concepto más amplio que el de persona jurídica reconocida por el derecho privado*” (Valdés Costa, Ramón. *Curso de Derecho Tributario*, Marcial Pons, Buenos Aires 1996, p. 322 y ss.).

12 Ramón Valdés Costa destaca que la definición de los entes sin personalidad jurídica como sujetos pasivos tributarios presenta las siguientes posibilidades: (i) predominio del concepto de sujeto de derecho sobre el de personería jurídica, (ii) consideración de ciertos entes sin posibilidad de actuar como sujetos de derecho, de atender ciertos fines del derecho tributario y, (iii) otorgamiento por la ley tributaria de personalidad jurídica a estos entes económicos (Valdés Costa, Ramón. *Ob. cit.* p. 326).

13 Sobre este particular, la Administración Tributaria ha querido destacar la diferencia existente entre los participantes de un consorcio y este último, indicando incluso que es posible que los consortes no califiquen como sujetos pasivos del Impuesto al Valor Agregado, pero sí los consorcios de los cuales forman parte. Así, ha reseñado la Gerencia General de Servicios Jurídicos que: “*En el caso de actividades de servicios profesionales que realizan las Alianzas Estratégicas, las cuales han sido asimiladas a consorcios, tales entidades tienen la condición de contribuyentes ordinarios y se encuentran obligados a emitir facturas de acuerdo con las normativas especiales existentes en la materia, como independencia de la condición de no sujeción al IVA que puedan tener algunos de sus participantes por estar conformados en cooperativas, toda vez que será el consorcio en su condición de contribuyente ordinario, el que se encuentre obligado a cumplir con todas las obligaciones y formalidades establecidas en el régimen del IVA. Las Alianzas Estratégicas, asimiladas a consorcios, por ser los entes que prestan los servicios requeridos, podrán ser objeto de retención del IVA, por parte de... por ser la empresa que los contratan y les pagan, indistintamente de los supuestos de no sujeción al IVA, que amparen a las cooperativas que participen en dichos consorcios, toda vez que en el presente caso, dichas cooperativas, no actúan en nombre propio*” ([http://www.seniat.gob.ve/portal/page/portal/MANEJADOR\\_CONTENIDO\\_SENIAT/02NORMA\\_TIVA\\_LEGAL/2.6DOCTRINA/CRITERIOS\\_IVA\\_07\\_ALIANZAS ESTRATEGICAS.pdf](http://www.seniat.gob.ve/portal/page/portal/MANEJADOR_CONTENIDO_SENIAT/02NORMA_TIVA_LEGAL/2.6DOCTRINA/CRITERIOS_IVA_07_ALIANZAS ESTRATEGICAS.pdf)).

14 Artículo 1 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado: “*Se crea un impuesto al valor agregado, que grava la enajenación de bienes muebles, la prestación de servicios y la importación de bienes, según se especifica en esta Ley, aplicable en todo el territorio nacional, que deberán pagar las personas naturales o jurídicas, las comunidades, las sociedades irregulares o de hecho, los consorcios y demás entes jurídicos o económicos, públicos o privados, que en su condición de importadores de bienes, habituales o no, de fabricantes, productores, ensambladores, comerciantes y prestadores de servicios independientes, relaciones las actividades definidas como hechos imponibles en esta Ley*”.

El artículo 10 de la Ley de Impuesto sobre la Renta también reconoce la existencia de los consorcios, pero esta vez como sujetos responsables solidarios del pago del impuesto causado en cabeza de cada uno de sus miembros. Esta norma y el artículo y 35 de su Reglamento establecen la obligación de los consorcios de determinar sus resultados y distribuir éstos entre sus participantes, constituyendo para estos últimos ingresos brutos, a los cuales serán aplicables sus propios costos y deducciones<sup>15</sup>.

El patrimonio que garantizaría jurídicamente el pago del tributo sería el de los miembros del consorcio, dado que esta asociación carecería de patrimonio propio<sup>16</sup>. Ello implica que, en la práctica, todos los miembros del consorcio serían responsables por el pago del tributo causado bien en cabeza del consorcio –en el caso del Impuesto al Valor Agregado–, bien en cabeza de sus miembros –en el caso del Impuesto sobre la Renta–<sup>17</sup>.

De acuerdo con lo anterior, si bien la legislación impositiva obligaría a los consorcios a llevar contabilidad y registrar en ella los activos asignados para la ejecución de los fines del consorcio, jurídicamente –en el derecho común– estos bienes pertenecerían en copropiedad a sus miembros en proporción a su participación en los resultados de la empresa<sup>18</sup>.

---

15 Artículo 35 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta: “*Las participaciones en los enriquecimientos o pérdidas netas provenientes de las operaciones de cuentas en participación, o de las actividades de los consorcios, sociedades de personas y comunidades, deberán ser incluidas por los respectivo asociantes, asociados, consorcios, socios o comuneros, a los fines de la determinación del correspondiente ingreso bruto global*”.

16 Indica la sentencia N° 719 citada que: “De ahí que pueda concluirse, que cuando el consorcio como forma asociativa especial, se encuentre constreñido a dar cumplimiento a una determinada obligación, bien de fuente legal o de carácter contractual, quedan compelidas personalmente las empresas “asociadas”, a la satisfacción de los créditos adeudados en iguales proporciones a las asumidas al momento de crearse la estructura consorcial, y a falta de disposición expresa, en partes iguales, abstracción hecha de la solidaridad que subsiste entre las mencionadas empresas respecto de la cuota que corresponda pagar a cada una de ellas, conforme a lo previsto en el artículo 107 del Código de Comercio”.

17 José Luis Pérez de Ayala ha procurado agrupar las tesis sobre la sujeción de los entes sin personalidad jurídica a la obligación tributaria, en dos grupos. Un primer grupo entendería que estos entes pueden calificar como sujetos pasivos, pero que los medios económicos de los cuales disponen, desde la perspectiva del derecho común “*pueden ser insertos en la esfera jurídica de otros sujetos, estos sí, personas*”. De esta manera, para ser titular de obligaciones materiales no sería necesario que el ente fuese titular de su patrimonio, sino que tenga cierta autonomía patrimonial –aun imperfecta– y que el ente tenga ciertos órganos de dirección para poder tomar decisiones en el ámbito de su existencia. El segundo grupo admitiría la existencia de sujetos pasivos tributarios por la sola definición en la norma tributaria, aun cuando el derecho común no les reconozca personalidad, existiendo una capacidad jurídica especial en materia tributaria (Pérez de Ayala, José Luis. “La Subjetividad Tributaria” en: *Tratado de Derecho Tributario* dirigido por Andrea Amatucci, Editorial Temis, Bogotá, 2001, pp. 172 y ss.).

18 En este sentido, José Luis Pérez de Ayala señala que la designación de los entes sin personalidad jurídica como sujetos pasivos constituye una mera ficción de que éstos poseen capacidad económica, esto es, que poseen capacidad de detraer de su patrimonio una porción para contribuir a las cargas públicas. No obstante, en la medida en que estos entes no son titulares de patrimonio, efectivamente la afectación económica del tributo recaería en cada uno de sus participantes. Así, señala que: “*Los sujetos colectivos no personificados, precisamente por su carencia de personalidad jurídica, no pueden ser, conforme a las normas de derecho privado, titulares de un derecho de propiedad sobre los recursos que constituyen la renta o el patrimonio inherente a dichas organizaciones de personas o bienes sin personalidad... cuando el precepto fiscal alude a la renta o al patrimonio ‘de’ entes no personificados, lo que está designando es la renta o el patrimonio que*

Según lo señalado, entendemos que si se aportan bienes a los consorcios, ello implicaría la creación de una comunidad entre todos sus miembros en el derecho común. No obstante, a efectos fiscales, los activos deberán ser tomados en consideración para determinar los resultados del consorcio –depreciación, amortización, ajuste por inflación, etc.–, los cuales serán repartidos entre los participantes para el cálculo de su Impuesto sobre la Renta. En el Impuesto al Valor Agregado, los créditos fiscales asociados a la adquisición de bienes serán atribuidos al consorcio en la determinación de su cuota tributaria, asumiéndose fiscalmente la propiedad sobre éstos.

#### IV. GRAVAMEN CON EL IVA DE LOS APORTES DE BIENES A LOS CONSORCIOS

Los artículos 3 y 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado definen como hechos imponible del Impuesto al Valor Agregado a la venta de bienes, la prestación de servicios, la exportación de bienes y servicios y la importación de bienes.

La venta de bienes es definida en primer término como “*la transmisión de propiedad de bienes muebles realizada a título oneroso, cualquiera sea la calificación que le otorguen los interesados, así como las ventas con reserva de dominio; las entregas de bienes muebles que conceden derechos análogos a los de un propietario y cualesquiera otras prestaciones a título oneroso en las cuales el mayor valor de la operación consista en la obligación de dar bienes muebles*”.

De la definición anterior, es posible entender que constituyen presupuestos para la verificación del hecho imponible por la venta de bienes los siguientes:

- a) Que se transmita la propiedad de bienes muebles.
- b) Que la transferencia se haga a título oneroso.

La definición anterior implica que si la operación no es realizada a título oneroso, con la finalidad de obtener un provecho económico directo de la misma, no calificaría, en principio, como venta de bienes, quedando excluida de la aplicación del tributo indirecto.

El artículo 10 del Reglamento de la Ley de Impuesto al Valor Agregado establece ciertos supuestos específicos de operaciones que calificarían como ventas, de acuerdo con las condiciones anteriores establecidas en la Ley. Específicamente, el numeral 5 de este artículo dispone que está sujeto a este tributo la venta de bienes, asimilándose a tales el: “*aporte o acto de transferir el dominio de bienes para la constitución, ampliación, modificación, fusión, absorción u otra forma similar, respecto de sociedades o entes jurídicos o económicos*” (Subrayado nuestro).

En principio, de la disposición anterior podría entenderse que el aporte de bienes hecho a un consorcio es una operación asimilable a una venta y, en consecuencia, que está gravada con el Impuesto al Valor Agregado, dado que se trataría de la transmisión de la propiedad de un bien a un ente económico –el consorcio–.

Esta posición es cónsona con la manifestada por la Administración Tributaria colombiana (DIAN) al señalar en el dictamen DIAN N° 97596 del 2000 que el aporte de bienes a

---

*son sus propietarios, en forma colectiva, la pluralidad de personas que integran la titularidad múltiple de los recursos que posee y maneja el ente colectivo sin personalidad (los comuneros, en el caso de la comunidad de bienes; los socios, en el caso de la sociedad civil y de las sociedades mercantiles irregulares; los herederos, en el caso de la herencia yacente; los asociados, en el caso de las asociaciones sin personalidad, etc.)*”. (Pérez de Ayala, José Luis. *ob. cit.* p. 174).

un consorcio se trata de una transmisión de dominio gravada con el Impuesto al Valor Agregado. En este dictamen se indica: “*En cuanto a bienes se refiere si un miembro de estas agrupaciones proporciona bienes, y estos hacen parte de inventarios, debe facturar en la medida en que se genera el impuesto sobre las ventas de conformidad con el artículo 421 del Estatuto Tributario el cual establece que se considera venta, todos los actos que impliquen la transferencia del dominio a título gratuito u oneroso de bienes corporales muebles, independientemente de la designación que se dé a los contratos o negociaciones que originen esa transferencia y de las condiciones pactadas por las partes, sea que se realicen a nombre propio, por cuenta de terceros a nombre propio, o por cuenta y a nombre de terceros, situación que debe comprobar con la factura de salida del bien*”. No obstante, en este mismo dictamen se reconoce que los servicios aportados por los participantes al consorcio no estarían sujetos al Impuesto al Valor Agregado, al decir: “*Así las cosas, todos se encuentran obligados a aportar los bienes y servicios necesarios para el cumplimiento del contrato, por lo cual no se puede hablar de prestación de servicios dentro de esta órbita. En este orden de ideas, si lo pretendido por los miembros de tales asociaciones es la colaboración en proporción a su participación no se puede aceptar que, en cuanto a los servicios se refiere, y que a cada corresponde, se pueda hablar de prestación de servicios a la unión o el consorcio y de facturación de los mismos a estas asociaciones*”.

No obstante lo anterior, consideramos que existen razones jurídicas válidas para sostener que estas operaciones no estarán gravadas con el tributo en comentarios.

En primer lugar, debemos revisar el contenido del numeral 5 del artículo 10 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, el cual dispone que: “*En todo caso, si las nuevas sociedades surgidas continúan el mismo giro, objeto o actividades de las sociedades o empresas anteriores, sean en su totalidad o parcialmente, no se considerará que ha existido un acto, operación o transmisión de dominio de bienes corporales asimilable a enajenación, para los efectos de la aplicación del impuesto, salvo que se aumente el capital o la participación en él con aportes de nuevos bienes muebles. Este aumento, por el aporte de bienes gravados a la sociedad constituye la base imponible, para lo cual a dichos bienes no se les podrá asignar un valor inferior al corriente del mercado. En este caso será contribuyente quien efectúe el aporte y el hecho imponible nacerá en la oportunidad en que se entreguen los bienes a la sociedad*”.

La norma anterior excluye del Impuesto al Valor Agregado a las transferencias de dominio efectuadas con el ánimo de continuar las actividades realizadas por el aportante de los bienes. De esta manera, si no estamos en presencia propiamente de una enajenación de activos efectuada con ánimo de consumo por la sociedad adquirente, la operación no estaría sujeta al Impuesto al Valor Agregado<sup>19</sup>. Así, -como indicamos anteriormente- la manifestación de riqueza gravada en el Impuesto al Valor Agregado es el *consumo* de bienes o servi-

---

19 La doctrina colombiana ha criticado el dictamen DIAN N° 97596 del 2000 al cual nos referimos anteriormente, señalando que cuando los participantes en el consorcio se limitan a aportar los bienes y servicios previstos en el acuerdo consorcial no habría propiamente una transmisión de dominio asimilable a venta, que pueda estar gravada con el IVA (<http://www.dian.gov.co/DIAN/15Servicios.nsf/0/da92fa99ece72b2105256f3800759a17?OpenDocument>). Se asume en este caso que el participante no puede transmitirse bienes a sí mismo y, adicionalmente, que no se establece una contraprestación propiamente por la transmisión de los bienes, sino que el participante se limitaría a percibir los beneficios económicos del resultado de la ejecución del negocio (Corredor, Orlando. Tributar Asesores, Ltda. 11 de diciembre de 2000. Flash 017. Publicado en: [www.tributarasesores.com.co](http://www.tributarasesores.com.co)).



cios, donde su verdadero contribuyente es el adquirente y no el vendedor –quien es definido, por razones de política fiscal, como el contribuyente de derecho, es decir, como obligado del pago del tributo-. En el caso de aportes de bienes al consorcio, es claro que la operación no se realiza con el ánimo de consumir los bienes, sino para que éstos sean destinados a un fin común en el cual participa el propio aportante –enajenante- de los bienes<sup>20</sup>. Así, los aportes se realizan para lograr la realización de un negocio y la obtención de utilidades. En el caso, como hemos indicado, los participantes transferirían bienes de su propiedad para la integración del patrimonio del consorcio que, en derecho común, integraría realmente una comunidad de la cual participaría el propio enajenante y que estarían destinados a actividad propia de este última, sin que la enajenación pueda evidenciar cualquier ánimo de consumo por la unidad económica.

Igualmente, podría entenderse que en el caso bajo análisis no estamos en presencia propiamente de una enajenación de activos sino de un supuesto de desincorporación de bienes del enajenante destinados al propio giro de la empresa de la cual forma parte, es decir, del consorcio.

El artículo 4, numeral 3 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado establece que el retiro o desincorporación de bienes del activo fijo o inventario de una empresa está gravada con el Impuesto al Valor Agregado<sup>21</sup>. Sin embargo, se establece que: *“No constituirá hecho imponible el retiro de bienes muebles, cuando éstos sean destinados a ser utilizados o consumidos en el objeto, giro o actividad del negocio, a ser trasladados al activo fijo del mismo o a ser incorporados a la construcción o reparación de un inmueble destinado al objeto, giro o actividad de la empresa”* (Subrayado nuestro).

Por su parte, el artículo 12 del Reglamento de la LIVA dispone que: *“En los casos de retiro, desincorporación o consumo propio de bienes muebles objeto del giro o actividad del negocio, los mismos se encuentran gravados con el impuesto aunque hayan sido adquiridos de terceros, salvo que estén comprendidos en el último aparte del numeral 3 del artículo 4º de la Ley, tales como los bienes que se incorporen a la construcción o reparación de inmuebles destinados al giro de la empresa o a ser utilizados o consumidos en los bienes objeto de la misma o incorporados a sus activos fijos”* (Subrayado nuestro).

20 Mauricio Plaza Vegas trata el punto al referirse a los efectos de las fusiones, los cuales en el punto concreto serían asimilable. En efecto, se indica: *“el ‘hecho imponible’ en el impuesto sobre las ventas es el ‘consumo’, de tal manera que la responsabilidad del tributo se hace recaer en el intermediario, vendedor o contratista que suministra el bien o servicio materia del consumo, porque así lo impone la adecuada administración y, control del gravamen, mas de ningún modo porque sea a tales responsables a quienes incumba el acontecimiento económico imponible. Y es claro que ni la ‘sociedad absorbente’ ni la ‘nueva sociedad’ adquieren los bienes corporales muebles de las ‘absorbidas’ o ‘constituyentes’ con la finalidad de consumirlos o como actos de consumo”* (Plaza Vegas, Mauricio. *El Impuesto sobre el Valor Agregado*, Temis, Bogotá, 1998, p. 332).

21 No existe uniformidad en las distintas legislaciones acerca de si el autoconsumo de bienes y servicios debe estar gravado con el Impuesto al Valor Agregado. En algunos casos estas operaciones son gravadas a los fines de procurar preservar la neutralidad de los tributos, otorgando el mismo tratamiento a la adquisición de bienes o servicios de un tercero y al uso de los propios. En otros casos se niega tal neutralidad, por considerar que cada supuesto tiene características diferenciadoras, rechazando el gravamen de estas operaciones por entender que no se trataría de bienes adquiridos de terceros con carácter oneroso o de servicios independientes. Venezuela en principio grava el retiro o desincorporación de bienes, pero excluye los supuestos de autoconsumo para las operaciones propias de la empresa.

Según puede apreciarse de las normas anteriores, el retiro de bienes a ser destinados en el objeto, giro o actividad de *la empresa* no calificará como hecho imponible, por tratarse de una mera reordenación de bienes y no propiamente de enajenación de activos que evidencie consumo –que es la manifestación de riqueza gravada con el Impuesto al Valor Agregado-. Por ello, los supuestos de consumo de bienes muebles utilizados en el giro de la empresa no se encuentra gravado con el Impuesto al Valor Agregado en la legislación venezolana.

De acuerdo con las normas anteriores, los supuestos de consumo de bienes –e igualmente de servicios, como veremos de seguidas- no se encontrarían gravados con el Impuesto al Valor Agregado en la medida en que los bienes sean utilizados para el giro o actividad económica del usuario. En el caso concreto, podemos entender que el participante, como miembro del consorcio, utiliza el bien para el desarrollo de sus actividades en las cuales guarda interés y de las cuales pretende obtener un retorno económico, supuestos que no estarían sujetos al pago del Impuesto al Valor Agregado, por no estar presente en el caso, efectivamente, un supuesto real de enajenación que conlleve al consumo, esto es, no existe intención de desprenderse del bien a cambio de un precio y de transferir definitivamente su dominio, sino, por el contrario, el participante pretende continuar utilizando el bien para la ejecución de las actividades asociadas.

Igualmente, es importante considerar que en este caso la transferencia del dominio de los bienes no se realiza a cambio de la obtención de un precio determinado, sino con la expectativa de obtener ganancias o utilidades por la realización de una actividad económica específica, siendo de la misma forma posible que la actividad concluya con un resultado negativo. De allí queda claro que no se trata de una transferencia de propiedad efectuada a cambio de un precio específico, sino que esta operación está relacionada con un evento posterior e incierto en donde la propia transferencia, en lugar de constituirse en un *fin* en si mismo, es un *medio* para llevar a cabo una operación mayor –la ejecución de la actividad común-.

El artículo 16 del Reglamento de la Ley de Impuesto al Valor Agregado se refiere a los supuestos de autoconsumo de servicios, indicando que “*No se consideran servicios independientes objetos del impuesto, los prestados entre unidades o integrantes de una misma persona jurídica, institución o empresa; como es el caso de las prestaciones de servicios entre sí, realizados por agencias o representaciones de sociedades y sus casas matrices nacionales o extranjeras; con exclusión de otros tipos de sucursales o que sean personas jurídicas distintas a la casa matriz*” (Resaltado nuestro).

Como puede apreciarse, el Reglamento de la Ley de Impuesto al Valor Agregado establece diferencias entre personas jurídicas, instituciones o empresas, por lo cual no puede asimilarse el término empresa únicamente a las sociedades mercantiles. De allí que, si es posible determinar que los activos de una sociedad o los servicios prestados por ésta son destinados al objeto de una empresa de la cual participa, tal hecho no estaría gravado con el Impuesto al Valor Agregado.

Doctrinaria y jurisprudencialmente se ha definido a la empresa como un conjunto de bienes y servicios que se encuentran agrupados para la consecución de fines determinados. Dentro de esta definición pueden subsumirse a las asociaciones que carezcan de personalidad jurídica como sería el caso de los consorcios.

De esta manera, los consorcios pueden constituir sociedades desde el punto de vista interno de los contratantes, o “*contratos de colaboración*”<sup>22</sup> o de “*cooperación económica*”<sup>23</sup>. En definitiva, los consorcios constituyen un elemento asociativo de voluntades, y en base al cual, desarrollan un conjunto de actividades en forma mancomunada para un fin común. Así, el contrato de colaboración constituye simplemente un medio para la realización de actividades que corresponden realmente a sus miembros<sup>24</sup>.

De lo anterior, debe entenderse que cuando el participante del consorcio aporta un bien de su propiedad a dicha asociación, realmente se está utilizando dicho bien para el desarrollo de la actividad de la empresa, es decir, del consorcio, del cual forma parte el participante y que no constituye propiamente una enajenación de activos. En nuestra consideración, aun cuando se transmita fiscalmente la propiedad de los activos al consorcio, tal asociación no constituye una empresa distinta de cada uno de sus miembros o participantes. De allí entonces que los bienes “*a ser utilizados o consumidos en los bienes objeto de la*” empresa no deberán considerarse supuestos de retiro de activos, gravable con el tributo en comentarios<sup>25</sup>.

En el caso de los servicios, éstos se definen como hecho imponible en el artículo 3 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, señalando que está gravada “*la prestación a título oneroso de servicios independientes ejecutados o aprovechados en el país, incluyendo aquellos que provengan del exterior, en los términos de esta Ley. También constituye hecho imponible, el consumo de los servicios propios del objeto, giro o actividad del negocio, en los casos a que se refiere el numeral 4 del artículo 4º de esta Ley*” (Subrayado nuestro). El numeral 4 del artículo 4 de la Ley dispone que se entienden por servicios “*cualquier actividad independiente en las que sean principales las obligaciones de hacer*”.

Conforme a las definiciones anteriores, se considerarán servicios gravables con el Impuesto al Valor Agregado los que cumplan con las condiciones siguientes:

- a) Actividades de carácter independiente.
- b) En las cuales predominen las obligaciones de hacer.
- c) Por regla general, realizados a título oneroso, ejecutados o aprovechados en el país, aunque provengan del exterior.

Conforme a los lineamientos anteriores, los servicios gravados serán aquellos de carácter *independiente* en los que predominen las obligaciones de hacer. En el artículo 3 de la Ley

---

22 Romero Tarazona, José Andres. *El Régimen Tributario aplicable a los Consorcios y Uniones Temporales en Colombia*, Ponticia Universidad Javeriana, Facultad de Ciencias Jurídicas, Departament de Derecho Económico, 2002.

23 Cfr. Guilliod, Rafael. “Consideraciones sobre el tratamiento de los consorcios en materia de Impuesto sobre la Renta”. En: *Revista de Derecho Tributario* N° 74, 1997, p. 86 y ss. El autor hace referencia a la doctrina emanada del SENIAT que asimila a los consorcios a las sociedades de personas, tratamiento fiscal que hoy coincide con las disposiciones de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

24 Al respecto, Mauricio Plazas Vega ha señalado que: “la condición puramente instrumental del contrato de colaboración empresarial (implica que) la asociación es un simple medio para la ulterior obtención de un resultado económico imputable a cada partícipe en forma independiente” (Plazas Vega, Mauricio. “El IVA en los servicios”. *Ob. Cit.* p. 153).

25 En este caso entendemos que sería aplicable igualmente la doctrina de la DIAN citada anteriormente y la crítica formulada al gravamen de los bienes transmitidos por los miembros del consorcio a sus miembros.

se prevé el gravamen del consumo de servicios, pero sólo si reúnen las condiciones del artículo 4, numeral 4 de la Ley, esto es, que se presten de manera *independiente*, excluyendo de tributación, en consecuencia, los supuestos de autoconsumo de servicios que se utilicen en el objeto de la sociedad o empresa.

En efecto, como citamos anteriormente, el artículo 16 del Reglamento de la Ley de Impuesto al Valor Agregado dispone que “No se consideran servicios independientes objetos del impuesto, los prestados entre unidades o integrantes de una misma persona jurídica, institución o empresa; como es el caso de las prestaciones de servicios entre sí, realizados por agencias o representaciones de sociedades y sus casas matrices nacionales o extranjeras; con exclusión de otros tipos de sucursales o que sean personas jurídicas distintas a la casa matriz”. De esta manera, se establece en la norma que no estarán gravados los servicios prestados entre una misma persona jurídica o empresa, determinando de esta forma que el uso de servicios por su propio prestador o en su misma empresa no estaría sujeto a esta forma de tributación indirecta.

Así, los servicios prestados por los participantes del consorcio a este último no deberían estar sujetos al Impuesto al Valor Agregado en la medida en que constituyen prestaciones realizadas por dichos participantes entre unidades de una misma empresa –el fin del consorcio-. Aun cuando no conocemos pronunciamientos judiciales venezolanos acerca de la sujeción o no de los aportes de los participantes a los consorcios, creemos relevante en este caso traer a consideración el pronunciamiento dictado por el Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario en el caso *Proagro, C.A.*, en donde tuvo la oportunidad de analizar la gravabilidad de los aportes hechos por los miembros de un contrato de asociación. En este caso, el Tribunal consideró que era relevante para determinar si los servicios estaban o no sujetos a tributación indirecta que se tratase de servicios independientes, es decir, que su propio prestador no se beneficiara directamente por los servicios prestados. Así, de constatare la “*existencia de alteridad o aprovechamiento individual por otro sujeto*” de los servicios prestados, éstos quedarían sujetos al tributo indirecto<sup>26</sup>.

Según el criterio anterior, si se constata que los participantes aportan servicios al consorcio a los fines de obtener un provecho económico común –la obtención de los resultados del consorcio-, no estará presente el *elemento de ajenidad* indispensable para poder calificar al servicio prestado como oneroso e independiente y, en consecuencia, sujeto al Impuesto al Valor Agregado.

De la misma manera que indicamos al referirnos a los supuestos de transferencia de bienes, en el caso concreto no podemos afirmar que el servicio sea prestado a cambio de un precio o contraprestación específico, sino que constituye un medio para la obtención de ganancias o utilidades derivadas de la realización de una actividad económica común. En consecuencia, el servicio no es prestado para obtener por él mismo un retorno económico, sino que es un elemento empleado para el desarrollo del objeto propio de su prestador que se realizará a través de la actividad consorciada.

Existen implicaciones prácticas que deben ser consideradas por las empresas partes de los consorcios de estimar que los aportes no se encuentran gravados con el Impuesto al Valor Agregado. Fundamentalmente, tal acción podría implicar que los bienes son registrados en los libros del consorcio sin un crédito fiscal asociado, dado que no pagó ni se causó contra-

---

26 Sentencia del Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario del 13 de julio de 2001, caso *Proagro, C.A.*

prestación alguna por la adquisición de dichos bienes. Igualmente, el aportante de los bienes tendría un crédito fiscal en sus libros que no estaría asociado a un débito fiscal, dado la transferencia de los activos se hizo sin contraprestación alguna y sin que se causara sobre ella el Impuesto al Valor Agregado, siendo el consorcio quien estaría realizando las operaciones generadoras de los débitos fiscales. En consecuencia, los débitos y créditos fiscales asociados a los bienes aportados recaerían sobre dos sujetos pasivos distintos del Impuesto al Valor Agregado, que solamente volverían a concentrarse en una misma persona si el socio rescata la propiedad de los bienes aportados, una vez cumplido el propósito de la transferencia. Sin embargo, ocurrido este evento no existe disposición legal que permita mantener en el tiempo el valor de los créditos fiscales entre la fecha de aporte de los bienes y su rescate por el aportante y que evite la generación *económica* de una pérdida por la merma del valor económico de dichos créditos.

Evidentemente el anterior es un problema práctico derivado de la ficción jurídica impositiva de que los consorcios constituyen entidades económicas distintas de sus participantes y que poseen un patrimonio distinto de aquéllos. Como hemos referido anteriormente, la actuación de los consorcios es, en el derecho común, atribuible a sus participantes, situación que, de mantenerse en el ámbito tributario, permitiría concentrar los débitos y créditos fiscales de la operación referida en una sola persona. Lo anterior no implicaría negar la posibilidad de definir como contribuyente a las unidades económicas sin personalidad jurídica –incluyendo a los consorcios–, sino que el legislador, en el diseño del tributo, deba tener en cuenta los efectos reales ocasionados por la ficción legal derivada de la designación de estas unidades como sujetos pasivos del tributo, reconociendo la necesidad de desdibujar los límites entre el ente económico y sus miembros, otorgándole su verdadero alcance. Sólo así se podrán acercar los efectos producidos en el derecho común y en el derecho tributario por la existencia y reconocimiento de formas de asociación como las comentadas, manteniendo así la integridad del ordenamiento jurídico.

## V. BIBLIOGRAFÍA

Casado Ollero, Gabriel. Prólogo al Libro La Imposición al Valor Agregado (IVA) en Venezuela. XXXV Aniversario AVDT, Caracas, 2005.

Corredor, Orlando. Tributar Asesores, Ltda. 11 de diciembre de 2000. Flash 017. Publicado en: [www.tributarasesores.com.co](http://www.tributarasesores.com.co).

Dictamen de la Dirección de Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN N° 97596 del 2000 (<http://www.dian.gov.co/DIAN/15Servicios.nsf/0/da92fa99ece72b2105256f3800759a17?OpenDocument>).

Dictamen emanado de la Gerencia Jurídico Tributaria del Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria (SENIAT) N° DCR-R-1346 del 26 de junio de 1998.

Dictamen emanado de la Gerencia Jurídico Tributaria del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) N° DCR-5-7587 de fecha 14 de enero de 2001.

Dictamen emanado de la Gerencia General de Servicios Jurídicos del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) tomado de la página *web* del organismo en: [www.seniat.gob.ve/portal/page/portal/MANEJADOR\\_CONTENIDO\\_SENIAT/02NORMATIVA\\_LEGAL/2.6DOCTRINA/CRITERIOS\\_IVA\\_ALIANZAS ESTRATEGICAS.pdf](http://www.seniat.gob.ve/portal/page/portal/MANEJADOR_CONTENIDO_SENIAT/02NORMATIVA_LEGAL/2.6DOCTRINA/CRITERIOS_IVA_ALIANZAS ESTRATEGICAS.pdf).

Guilliod, Rafael. “Consideraciones sobre el tratamiento de los consorcios en materia de Impuesto sobre la Renta,” en: *Revista de Derecho Tributario* N° 74, 1997.

Pérez de Ayala, José Luis. “La Subjetividad Tributaria”, en: *Tratado de Derecho Tributario dirigido por Andrea Amatucci*, Editorial Temis, Bogotá, 2001.

Plaza Vegas, Mauricio. *El Impuesto sobre el Valor Agregado*, Temis, Bogotá, 1998.

Plazas Vega, Mauricio. *El IVA en los Servicios*, Editorial Temis, Bogotá, 1993.

Romero Tarazona, José Andres. *El Régimen Tributario aplicable a los Consorcios y Uniones Temporales en Colombia*. Ponticia Universidad Javeriana, Facultad de Ciencias Jurídicas, Departament de Derecho Económico, 2002.

Sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia del 21 de noviembre de 2000, caso *Heberto Contreras Cuenca*.

Sentencia de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia N° 75 de fecha 23 de enero de 2003, caso *Consortio Radiodata-Datacraft-Saeca*.

Sentencia de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia N° 719 de fecha 16 de mayo de 2007, caso *Edgar Eduardo Espejo Piñango y otros*.

Sentencia del Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario del 13 de julio de 2001, caso *Proagro, C.A.*

Sol Gil, Jesús, *Clasificación de los Impuestos y el Impuesto Tipo al Valor Agregado*. Imposición al Valor Agregado (IVA) en Venezuela. XXXV Aniversario AVDT, Caracas, 2005.

Valdés Costa, Ramón. *Curso de Derecho Tributario*, Marcial Pons, Buenos Aires, 1996, p. 322 y ss.