



DEFINICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS EN EL IMPUESTO SOBRE VENTAS (ISV) HONDUREÑO: ANÁLISIS DEL CASO PRICESMART Y LAS MEMBRESÍAS

Renato Chavarría Lara¹

Roberto Ramos Obando²

DOI: <https://doi.org/10.5377/lrd.v45i1.19380>

RESUMEN:

El artículo analiza las complejidades del Impuesto Sobre Ventas (ISV) en Honduras, centrándose en la definición de bienes y servicios, y destaca la falta de claridad en la legislación que genera problemas administrativos y judiciales. A través del caso de Princesmart Honduras S.A. de C.V., se discute la clasificación de las membresías, que son vistas como bienes o servicios dependiendo de la interpretación legal. La ausencia de una definición clara de “servicio” en la ley hondureña complica la aplicación del ISV y se argumenta que esto podría resolverse con una actualización legislativa. Comparando con la jurisprudencia colombiana, se concluye que las membresías poseen una naturaleza híbrida que incluye elementos de bienes y servicios, por lo que deberían estar sujetas al ISV.

PALABRAS CLAVE:

Impuesto Sobre Ventas (ISV), Honduras, Jurisprudencia, Bienes, Servicios, Membresías

Fecha de recepción: 29/06/2024

Fecha de aprobación: 23/10/2024

1 Abogado en la Universidad Tecnológica Centroamericana (UNITEC), Maestría en Derecho Constitucional en la Universidad de Valencia, España. Actualmente funge como jefe del Departamento de Asesoría Legal del Servicio de Administración de Rentas (SAR) en Tegucigalpa, Honduras. Correo electrónico: renatochavarría@outlook.com.

2 Abogado en la Universidad Tecnológica Centroamericana (UNITEC), Maestría en Derecho Tributario Internacional y Europeo en la Universidad de Lund, Suecia, Doctorando de la Universidad de Múnich (LMU), Alemania. Actualmente funge como Investigador Asociado en el Instituto Max Planck de Derecho Tributario y Finanzas Públicas en Múnich, Alemania. Correo electrónico: roberto.ramos@tax.mpg.de

**DEFINITION OF GOODS AND SERVICES UNDER THE HONDURAN SALES TAX (ISV):
ANALYSIS OF THE PRICESMART CASE AND MEMBERSHIPS**

Renato Chavarría Lara³

Roberto Ramos Obando⁴

DOI: <https://doi.org/10.5377/lrd.v45i1.19380>

ABSTRACT:

The article examines the complexities of the Sales Tax (ISV) in Honduras, focusing on the definition of goods and services, and highlights the lack of clarity in the legislation, which causes administrative and judicial problems. Through the case of Pricesmart Honduras S.A. de C.V., the classification of memberships is discussed, which are seen as goods or services depending on the legal interpretation. The absence of a clear definition of “service” in Honduran law complicates the application of the ISV, and it is argued that this could be resolved with a legislative update. Comparing with Colombian jurisprudence, it is concluded that memberships have a hybrid nature that includes elements of goods and services, so they should be subject to the ISV.

KEYWORDS:

Sales Tax (Isv), Honduras, Jurisprudence, Goods, Services, Memberships

Reception date: 06/29/2024

Approval date: 10/23/2024

3 Lawyer at the Universidad Tecnológica Centroamericana (UNITEC), Master in Constitutional Law at the University of Valencia, Spain. Currently, he is the Head of the Legal Advisory Department at the Revenue Administration Service (SAR) in Tegucigalpa, Honduras. E-mail: renatochavarría@outlook.com

4 Lawyer at the Universidad Tecnológica Centroamericana (UNITEC), Master in International and European Tax Law at Lund University, Sweden, PhD candidate at University of Munich (LMU), Germany. Currently, he is a Research Associate at the Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance in Munich, Germany. E-mail: roberto.ramos@tax.mpg.de

I. INTRODUCCIÓN

El Impuesto sobre Ventas (ISV) en Honduras representa una figura tributaria fundamental dentro del sistema fiscal del país, desempeñando un papel crucial en la generación de ingresos para el Estado. De acuerdo con el Presupuesto General de la República para 2024 (SEFIN, 2024), se anticipa que este impuesto, junto aquellos impuestos sobre producción y consumo, aporten el 47.1% del total de ingresos tributarios. Originado en el Decreto-Ley Número 24, que entró en vigor el 1 de enero de 1964, el ISV ha sido objeto de numerosas modificaciones y ha estado acompañado por diversos instructivos tributarios y aduaneros que facilitan su implementación (SAR, 2022). No obstante, como indica el Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales (ICEFI, 2022, pp. 89-90), su comprensión se ve complicada por la diversidad de regulaciones que lo rigen.

A pesar de la intrincada naturaleza del ISV en Honduras, no se han realizado esfuerzos significativos en los últimos años para simplificar su marco regulatorio. En lugar de ello, un análisis de las reformas efectuadas a lo largo de la última década revela que las acciones legislativas se han enfocado principalmente en expandir las exenciones detalladas en el artículo 15 e introducir incentivos de reembolso para compras hechas con tarjetas de crédito (Ramos Obando, 2024). Esta tendencia en las modificaciones a la legislación del ISV podría dar la impresión equivocada de que el sistema es inmejorable y no requiere ajustes adicionales.

Se argumenta a menudo que, al funcionar de manera similar a los sistemas de Impuesto al Valor Agregado (IVA) de otros países, el ISV debería mantenerse sin cambios. No obstante, esta perspectiva ignora los problemas estructurales

que afectan al ISV y que complican su aplicación efectiva en el contexto hondureño. Según Artana (2021), el ISV hondureño presenta deficiencias en su diseño que lo alejan de ser un IVA óptimo. Entre las principales complicaciones, se destacan las tasas diferenciales aplicadas a nivel local, la omisión de ciertas transacciones en las bases imponibles, distorsiones en los créditos fiscales que favorecen a determinados grupos sobre otros, y la excesiva generosidad de las exenciones concedidas (Artana, 2021, p. 24).

Sin embargo, en este artículo sostenemos que la Ley del ISV adolece de deficiencias en su diseño aún más fundamentales que las mencionadas anteriormente. Un ejemplo destacado es la ausencia de un concepto ampliamente reconocido como el “suministro de servicios”. Esta noción, que en muchas jurisdicciones se refiere a transacciones distintas al suministro de bienes, no se encuentra definida en la legislación hondureña. Esta omisión no solo genera confusiones, sino que también acarrea una carga administrativa y judicial innecesaria para el Estado, problema que podría solventarse con una simple adición al texto legal⁵.

Por ello, en este artículo se analizará un caso específico de la Corte Suprema de Justicia de Honduras relacionado con Pricemart Honduras S.A. de C.V. (en adelante “Pricemart”), para demostrar cómo un concepto tan esencial puede clarificar aspectos que deberían ser evidentes en disputas vinculadas al ISV. Este análisis pretende evidenciar que la inclusión de definiciones claras y fundamentales en la ley no solo facilitaría su aplicación, sino que también contribuiría a la neutralidad de este tributo en el sistema tributario hondureño.

⁵ Esta enunciación se hace en el entendimiento de que otros aspectos de la prestación de servicios, como el lugar de prestación, también se abordarían en una reforma legal.

II. METODOLOGÍA

Este artículo emplea una metodología de investigación jurídica basada en dos enfoques principales: el método dogmático jurídico y el método comparativo. A través del análisis dogmático, se examina e interpreta la legislación vigente sobre el ISV en Honduras, enfocándose en la clasificación de bienes y servicios y su aplicación a las membresías en el Caso de Pricemart. Adicionalmente, se utiliza el método comparativo al contrastar la jurisprudencia y normativa hondureña con la colombiana, con el fin de identificar similitudes y diferencias que permitan proponer mejoras legislativas en el contexto hondureño.

III. GENERALIDADES DEL ISV EN HONDURAS: APLICABILIDAD A BIENES Y SERVICIOS

Los primeros dos artículos de la Ley del ISV sientan las bases esenciales que sostienen toda la estructura legal y administrativa de este tributo. A continuación, se detalla su redacción:

Artículo 1.- Créase un impuesto sobre las ventas realizadas en todo el territorio de la República, el que se aplicará en forma no acumulativa en la etapa de importación y en cada etapa de venta de que sean objeto las mercaderías o servicios de acuerdo con lo establecido en esta Ley y su Reglamento.

Artículo 2.- Para los efectos de esta Ley, debe entenderse por venta todo acto que importe transferencia a título oneroso de una mercadería del dominio de una persona natural o jurídica al dominio de otra, o que tenga por fin último la transmisión de dicho dominio, independientemente de la designación que

las partes den al contrato de origen o a la negociación en que se incluya o involucre, y de la forma del pago del precio, sea éste en dinero o en especie. También se incluyen dentro del término ventas, los servicios gravables conforme esta Ley, y el consumo o uso por el importador de las mercaderías que introduzca al país, o por el industrial o productor de las mercaderías o productos que, respectivamente, elabore o produzca y en tanto tales mercaderías no se encue

El Artículo 1 de la Ley del ISV introduce este impuesto como una carga que se aplica a las ventas efectuadas en el territorio nacional de Honduras, marcando el inicio de su ámbito de aplicación. Este marco legal enfatiza la neutralidad del impuesto al adoptar un enfoque “no acumulativo” en su implementación, lo cual es fundamental para garantizar que el impuesto se aplique de manera equitativa en cada fase del proceso económico de bienes y servicios (Debelva & Bammens, 2023, pp. 292-299). Al igual que ocurre con los sistemas de Impuesto al Valor Agregado (IVA) en muchas partes del mundo, la inclusión del ISV tanto en la etapa de importación como en las sucesivas fases de venta dentro de Honduras asegura una cobertura amplia y detallada de las transacciones económicas. Esto abarca tanto las operaciones que se originan fuera del país como las que se producen internamente, permitiendo así una recaudación fiscal efectiva y una aplicación uniforme del impuesto a lo largo de todo el ciclo económico de los bienes y servicios comercializados dentro del país.

El Artículo 2 de la Ley del ISV profundiza en la definición de ‘venta’ para efectos tributarios, abarcando un espectro extenso de transacciones comerciales para asegurar que cualquier cambio de propiedad, más allá de los términos

contractuales o el método de pago empleado, quede sujeto al ISV. Esta extensión se evidencia en la especificación de que la obligación tributaria se aplica “independientemente de la denominación que las partes asignen al contrato” y “del modo de pago, ya sea este monetario o en especie”, lo que resalta el propósito legislativo de imponer un gravamen sobre la realidad económica de las transacciones, sin importar las formalidades legales que estas adopten.

Además, al mencionar el “consumo o uso por parte del importador de mercancías introducidas al país” y por el “industrial o productor respecto a los bienes o productos que elabore o produzca”, el Artículo anterior incorpora el principio de autoconsumo en el marco del ISV. Esta inclusión es significativa porque garantiza que el impuesto abarque no solo las transacciones comerciales convencionales sino también el consumo o uso interno de bienes y servicios que, de no ser por esta disposición, podrían evitar la imposición fiscal. En resumen, se puede decir que el enfoque integral del Artículo 2 es abarcar una amplia gama de actividades económicas dentro del sistema tributario, asegurando así que todas las formas de transferencia de valor contribuyan equitativamente al financiamiento de los servicios públicos y la infraestructura del país.

Un análisis detallado de la redacción inicial de la Ley del ISV revela una notable discrepancia terminológica: mientras que en estos dos primeros artículos se emplea el término “mercadería”, en el resto del texto legal se hace referencia a la “venta de bienes”. Es importante destacar que “mercadería” generalmente se asocia con bienes muebles corpóreos, aquellos que son tangibles y susceptibles de ser transportados (Pacheco, 2013, pp. 31-42). Por otro lado, el concepto de “bienes” engloba tanto elementos tangibles como

intangibles, ampliando significativamente el espectro de lo que puede ser transacción comercial.

Esta distinción terminológica no es meramente académica, sino que conlleva implicaciones prácticas relevantes, especialmente en lo que respecta a la inclusión o exclusión de los bienes intangibles dentro del marco legal del ISV. La omisión explícita de los bienes intangibles en la definición legal inicial plantea desafíos en la interpretación y aplicación de la ley, lo que requiere un análisis minucioso de la normativa vigente, de las decisiones jurisprudenciales y de las prácticas administrativas en Honduras para dilucidar su tratamiento fiscal. Esta laguna legal podría ser consecuencia de la época en la que estos artículos fueron redactados y posteriormente reformados, en un momento histórico en el que los bienes intangibles no desempeñaban un rol tan predominante en la economía como en la actualidad (1965 para el artículo 2 y 1975 para el artículo 1). La evolución de los mercados y el auge de la economía digital han elevado la importancia y la prevalencia de los bienes intangibles, lo que sugiere la necesidad de una revisión y actualización legislativa que refleje de manera adecuada la realidad económica contemporánea y garantice una imposición justa y equitativa que abarque todas las formas de bienes comercializables, tanto tangibles como intangibles.

En segundo lugar, estos artículos establecen la imposición del ISV sobre los servicios, aunque no ofrecen una definición concreta de qué se entiende por “servicio” o una “provisión de servicios” a efectos fiscales. La falta de una delimitación clara, similar a la situación con los bienes intangibles, presenta desafíos en su aplicación práctica. Aunque en el derecho comparado existen definiciones que conceptualizan los servicios de manera sencilla, identificándolos como todas aquellas transacciones distintas a la

provisión de bienes, en la legislación hondureña esta claridad no existe (Schenk, Thuronyi & Cui, 2015, p. 112)⁶. A primera vista, esta distinción podría parecer innecesaria desde un punto de vista práctico, especialmente considerando disposiciones como las del artículo 15, que detalla con precisión los servicios exentos a efectos de la ley. Además, existen diversos instructivos tributarios-aduaneros y reglamentaciones que describen detalladamente los servicios para la aplicación de dichas exenciones.

Sin embargo, al evaluar si una transacción específica está sujeta al ISV en Honduras, surge la necesidad de determinar si, al no ser claramente un bien tangible, podría clasificarse como un servicio. La ausencia de una definición explícita de lo que constituye un servicio obliga a una indagación sobre sus características distintivas. Este análisis, a menudo, termina siendo resuelto por decisiones de la Corte Suprema de Justicia, que, aunque proporcionan cierta orientación, evidencian una brecha en la legislación que idealmente no debería existir. Por ello, este vacío normativo no solo complica la interpretación y aplicación de la ley por parte de los contribuyentes y las autoridades fiscales, sino que también carga a los tribunales con la responsabilidad de clarificar aspectos que deberían estar explícitamente definidos en la legislación. La claridad legislativa en la definición de servicios es fundamental para garantizar la certeza jurídica, la equidad en la aplicación del impuesto y la eficiencia en la administración tributaria, evitando así litigios innecesarios y facilitando el cumplimiento por parte de los contribuyentes.

6 Como señalan Schenk, Thuronyi y Cui, la mayoría de los regímenes de IVA definen la provisión de servicios como cualquier suministro que no sea de bienes, utilizando esta definición general para evitar que ciertos suministros escapen a la tributación al no clasificarse ni como bienes ni como servicios. Ver ejemplo en Capítulo 3, artículo 24 Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006.

IV. IV. ÓPTICA DESDE LA JURISPRUDENCIA - CASO PRICESMART

1. Contextualización del Caso

La controversia fiscal entre Pricemart y la Administración Tributaria de Honduras, centrada en el tratamiento tributario de las ventas de membresías y la solicitud de devolución del ISV por parte de Pricemart, captura la esencia de los problemas en la conceptualización de los bienes y servicios en la legislación tributaria hondureña. Específicamente, se analiza el caso registrado bajo el expediente CA-588-2018, donde la Sala Laboral-Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia de Honduras falló en última instancia. En dicho expediente, Pricemart argumentó que, como resultado de ser designados los operadores de tarjetas de crédito como agentes de retención, no recibió en forma líquida el débito fiscal necesario para liquidar su crédito fiscal, lo que llevó a solicitar una nota de crédito por el saldo a su favor acumulado en 2008⁷. De manera subsiguiente, la Administración Tributaria, tras revisar las declaraciones y documentación de Pricemart, realizó ajustes que incluyeron gravar las ventas de tarjetas de membresía. A continuación, se presentarán los argumentos de las partes en las diferentes instancias, enfatizando la incongruencia de criterios sobre lo que constituye bienes o servicios en el caso de mérito.

2. Criterio de la Administración Tributaria y de la Secretaría de Estado en el Despacho de Finanzas

De acuerdo con la documentación que consta en el expediente judicial antes relacionado, se identifica que en primera instancia la

7 Esta disposición fue adicionada en el artículo 8 de la Ley del ISV, mediante el artículo 18 del Decreto Legislativo No. 51-2003, que contiene la Ley de Equidad Tributaria.

Administración Tributaria hondureña consideró la venta de tarjetas de membresía como un servicio gravado (Resolución DEI-1563-DA-ARN-L-2009, 2009).

En el acto administrativo que resuelve el recurso de reposición, la autoridad tributaria ratificó lo resuelto en primera instancia, exponiendo dos razones para ello (Resolución DEI-SAL-3305-2010, 2010):

1. Las tarjetas de membresía constituyen una venta de un bien o servicio, ya que el usuario obtiene un beneficio directo al momento en que la utiliza. En ese sentido, se materializa la transferencia a título oneroso de una mercadería del dominio de una persona jurídica (en este caso Pricemart) al dominio de otra (el cliente); y,

2. El artículo 15 de la Ley del ISV señala cuáles son los bienes y servicios exentos, observando que el servicio de membresía no se encuentra enlistado dentro de tal artículo.

En relación con los argumentos anteriores, se aprecia que con el primero de ellos no se precisó si la venta de tarjetas de membresías se enmarca en un bien o un servicio, teniendo en cuenta que (como se ha indicado) el artículo 2 de la Ley del ISV dispone lo que debe entenderse por venta, siendo esta la transferencia de mercadería y la prestación de servicios. Es decir, se comprende del acto administrativo que las tarjetas de membresías adoptan ambos tipos de ventas (bien o servicio).

Es importante enfatizar que la falta de precisión sobre el tipo de venta en las que se constituyen las tarjetas de membresías puede derivarse por la mencionada falta de delimitación de lo que se entiende por *servicio*. En todo caso,

se enfatiza que la Administración Tributaria también sostiene su criterio en el hecho de que las membresías de Pricemart son trasladadas a título oneroso a sus clientes, las cuales no se encuentran enlistadas expresamente dentro de los bienes y servicios exentos que regula el artículo 15 de la ley.

Posteriormente, en el trámite del recurso de apelación, la Secretaría de Finanzas (SEFIN) confirmó la postura de la Administración Tributaria, quien consideró la venta de membresías como un *servicio* que no está exento por ley. En su resolución, SEFIN estima que Pricemart recibió un ingreso por la emisión de las tarjetas de membresía, las cuales habilitan el ingreso a sus instalaciones a quien se convierte en su miembro o socio, constituyéndose el comerciante a partir de ese momento en el proveedor de dicho servicio. Además de lo anterior, la SEFIN (Resolución A.L. 155/2012, 2012) parece emitir su propia definición del término servicio, señalando que este es un *“conjunto de actividades que buscan responder a una o más necesidades de un cliente”*. Para el caso de Pricemart, observa que la necesidad a la cual la sociedad mercantil responde es a la del acceso a sus instalaciones y a la de comprar los productos que tiene a su disposición.

Aunado a lo anterior, la SEFIN señala que la mercadotecnia le permite a Pricemart establecer la figura de miembro o socio, lo que significa que con ello se crean privilegios que llevan consigo derechos que se concretan en el momento en que el interesado obtiene su membresía a cambio de un pago a cuenta del cliente (Resolución A.L. 155/2012, 2012). Por tal razón, el órgano del Estado considera que en este momento se causa el hecho generador del ISV, con base en el artículo 5-A inciso b) de la Ley del Impuesto Sobre Venta, el cual indica en lato sensu, que este se produce al

momento en que suceda uno de estos eventos: la emisión de la factura o documento equivalente; la prestación del servicio; o, la realización del pago o abono a cuenta del servicio. A criterio de autor, se estima que la SEFIN entiende que el hecho generador se causa al momento en que el cliente adquiere la membresía, aún y cuando nunca utilice el servicio de acceso al establecimiento comercial de la sociedad mercantil, puesto que en aquel momento Pricesmart estaría recibiendo el pago del servicio y, a cambio, dicha sociedad extendería al cliente el documento fiscal que respalde la venta.

Finalmente, otro argumento que la SEFIN utiliza para confirmar el ajuste realizado por la Administración Tributaria, se basa en el hecho de que Pricesmart indica a las personas interesadas en adquirir una membresía que se presenten en el “Departamento de Servicios de Membresía” (Resolución A.L. 155/2012, 2012). Por ende, aprecia que la sociedad mercantil se contradice al impugnar los ajustes planteados, al considerar que la venta de membresías no es un servicio (como se verá más adelante), pero a su vez es la misma empresa quien lo conceptualiza de esta forma dentro de sus operaciones comerciales.

3. Argumentos de Pricesmart Honduras, S.A. de C.V.

De acuerdo con la sentencia de fecha 15 de marzo de 2016, emitida por el Juzgado de Letras Fiscal Administrativo en el expediente 0801-2013-00015, Pricesmart manifestó que la razón por la cual cobra la emisión de las tarjetas de membresía sin el ISV se debe a que considera que esta no califica como una venta de mercadería ni como la prestación de un servicio.

La postura del demandante se basa en que la membresía es un derecho incorpóreo. Para desarrollar su argumento, Pricesmart expone que el artículo 599 del Código Civil clasifica a los bienes como cosas corporales e incorpóreas. A su vez, cita el artículo 610 del mismo Código, el cual indica que las cosas incorpóreas (llamadas también “derechos”) pueden ser reales o personales, siendo de interés para el caso objeto de estudio los derechos personales, definidos como “los que sólo pueden reclamarse de ciertas personas que, por un hecho suyo o por disposición de la ley, están sujetas a las obligaciones correlativas”.

En consonancia con lo anterior, Pricesmart expone que las membresías que extiende a los clientes que se afilian a su comercio, adquieren el derecho de ingresar a los distintos almacenes en donde opera la empresa, quedando correlativamente obligado el vendedor de conceder el ingreso a sus clubes y almacenes. Por tal razón, la membresía adquirida por el afiliado constituye un derecho personal, en virtud que este derecho únicamente puede ser exigido a Pricesmart.

En ese sentido, Pricesmart observa que las tarjetas de membresía sirven para demostrar la calidad de miembro, siendo entonces su única función la de acreditar un derecho incorpóreo (ingresar a los clubes o almacenes). Para ilustrar lo anterior, compara esta figura con la del título de acción que sirve para representar la calidad de un accionista, así como la tarjeta de crédito que demuestra la línea de crédito que un tarjetahabiente tiene autorizado. Sobre estos ejemplos, Pricesmart señaló que el ISV no se aplica al momento en que se emite un título de acción, aún y cuando el mismo sea objeto de una venta, ni tampoco sucede cuando una compañía

de tarjetas de crédito cobra su emisión. Por ende, el demandante apreció que existía una incoherencia en el tratamiento de figuras que a su criterio eran análogas, puesto que en los casos ejemplificados por Pricesmart no se ha exigido el cobro del ISV, mientras que a las membresías para ingresar a sus establecimientos sí se les está considerando la aplicación de dicho gravamen.

En su demanda, Pricesmart también se manifestó sobre el argumento planteado por la SEFIN, relacionado a que la propia empresa indica que las personas interesadas en las membresías deben dirigirse al “Departamento de Servicios de Membresía”. Sobre esto, enfatizó que, en la realidad económica, la membresía no constituye un servicio sino un derecho incorpóreo, independientemente del lenguaje técnico que se haya utilizado en el sitio web del negocio. Dicha argumentación la justifica con el artículo 42 del Código Tributario, el cual dice que “[l]a base imponible es la cuantificación del hecho generador expresada en dinero o en unidades específicas y servirá para el cálculo de la liquidación del tributo o contribución. La cuantificación deberá fundarse en la realidad económica...”. En todo caso, el demandante también aclara que el argumento de la SEFIN es improcedente, puesto que en otros materiales utilizados por la compañía nombra a dicho departamento únicamente como “Departamento de Membresías” (sin utilizar el término “servicios”).

Pricesmart también señala que la Ley del ISV establece que deben existir dos requisitos para que el hecho generador del impuesto se considere realizado: que se trate de una venta de mercancías o de servicios; y, que exista una transferencia del dominio de dichas mercancías de una persona natural o jurídica al dominio de otra. Esta afirmación se describe desde la vía administrativa,

según consta en la resolución emitida por la SEFIN (Resolución A.L. 155/2012, 2012); sobre ello, el actor de la demanda manifiesta que en ningún caso se ha provocado ninguno de los requisitos anteriores, sino que la membresía responde a un contrato mercantil mediante el cual el miembro adquiere derechos exigibles al interior de la asociación a la que se afilia; derecho que no produce beneficio mientras no es ejercido, siendo potestativo del acreedor el solicitar su cumplimiento.

4. Criterio del Juzgado de Letras de lo Fiscal Administrativo y de la Corte de Apelaciones de lo Contencioso Administrativo

Del análisis al caso objeto de estudio, el Juzgado de Letras de lo Fiscal Administrativo (o juez de primera instancia) determinó que los ajustes planteados por la Administración Tributaria fueron conforme a derecho. Al respecto, estableció que la tarjeta de membresía es un servicio que otorga al derechohabiente la posibilidad de acceder a sus instalaciones. Para efectos de diferenciar entre una mercadería y un servicio, el juez definió dichos conceptos así:⁸

- **Mercadería:** es todo aquello que se puede vender o comprar.
- **Servicio:** es el conjunto de actividades que buscan satisfacer las necesidades de un cliente, por lo cual “servicio” no solamente se trata de la posibilidad de adquirir una cosa, ya que el mismo puede carecer de propiedad; *lo que se adquiere es el derecho a recibir una prestación, al uso o acceso a algo*, pero no su propiedad; siendo además necesario pagar una

⁸ Ver el fundamento de derecho primero de la sentencia emitida en fecha 15 de marzo de 2016, en el expediente 0801-2013-015, del Juzgado de Letras de lo Fiscal Administrativo con sede en el Departamento de Francisco Morazán.

cantidad determinada para obtener el servicio en cuestión.

Teniendo en cuenta que el juez de primera instancia considera a las membresías como un servicio, observó que este no estaba incluido dentro del artículo 15 de la Ley del ISV; o sea, que no se encuentra exento de dicho gravamen. Por lo tanto, determinó declarar improcedente la acción interpuesta por Pricemart.

Posteriormente, Pricemart apeló la sentencia emitida por el Juzgado de Letras de lo Fiscal Administrativo⁹. En su acción, la sociedad mercantil manifestó que la decisión adoptada por el *A quo* le causa agravios, expresando *inter alia*, que la misma no vende tarjetas de membresías a sus afiliados, sino que únicamente las extiende para que puedan acreditar su calidad de miembro, siendo este un derecho incorpóreo a favor de la persona que adquiere la tarjeta. El apelante también expresó que la actividad mercantil a la cual se dedica es a la venta de toda clase de productos en bodega; por ende, su rubro es la venta de *mercadería y no de servicios*.

En atención a su recurso, la Corte de Apelaciones de lo Contencioso Administrativo emitió su sentencia en fecha 30 de julio del 2018, en donde analiza la naturaleza de la figura de la membresía para dilucidar si la misma debe ser gravada con el ISV. De acuerdo con el razonamiento vertido por la referida Corte de Apelaciones¹⁰, la membresía se basa en un sistema de afiliados que, por medio del pago de una cuota, se les permite acceder a una gama

⁹ Siendo registrado su recurso bajo el expediente 0801-2016-00120 (Corte de Apelaciones de lo Contencioso Administrativo, con jurisdicción a nivel nacional).

¹⁰ Ver el cuarto ordinal (primer fundamento de derecho) de la sentencia de fecha 30 de julio de 2018, emitida por la Corte de Apelaciones de lo Contencioso Administrativo en el expediente 0801-2016-00120.

de productos nacionales e internacionales con precios competitivos. En línea con lo anterior, considera que Pricemart obtiene un ingreso por la cuota que cobra a sus afiliados. Por lo tanto, el *Ad quem* aprecia que la venta de membresías es un servicio, puesto que de ello percibe una retribución lucrativa a cambio de otorgarle acceso al cliente a sus establecimientos comerciales. En conclusión, basándose en los artículos 1 y 2 de la Ley del ISV, la Corte de Apelaciones considera que con la venta de las membresías sí se origina el hecho generador que causa la obligación tributaria; artículos que definen al ISV como un tributo que se establece sobre las mercancías y los servicios; y, que enmarcan a los servicios dentro del término “ventas”; debiéndose gravar con el impuesto por no encontrarse exentos, según lo indicado en el artículo 15 de la ley.

5. Criterio de la Sala de lo Laboral-Contencioso Administrativo

En atención a la sentencia emitida por la Corte de Apelaciones de lo Contencioso Administrativo, la sociedad mercantil interpuso el Recurso de Casación ante la Sala de lo Laboral-Contencioso Administrativo; recurso que fue registrado bajo el expediente CA-588-2018.

En su escrito, Pricemart alegó tres motivos de casación, de los cuales se admitió el tercero de ellos. La causa de dicho motivo se basa en que la sociedad mercantil considera que hubo una interpretación errónea de los artículos 1 y 2 de la Ley del ISV por parte de la Corte de Apelaciones de lo Contencioso Administrativo. Conforme a lo dispuesto en el artículo 1 de la Ley de ISV, Pricemart argumenta que el gravamen del ISV se aplica sobre la venta de mercaderías o servicios, pero no sobre los ingresos, aclarando que el tributo que afecta a estos últimos es el Impuesto Sobre la Renta. De igual manera, reitera

que, para gravar una venta con el ISV, esta debe realizarse sobre *mercaderías o servicios*, teniendo que existir a su vez una transferencia del dominio de las mercancías de una persona al dominio de otra; no obstante, aprecia que ninguno de esos requisitos se causa cuando Pricesmart extiende las membresías¹¹.

Analizado el Recurso de Casación, la Sala de lo Laboral-Contencioso Administrativo (de ahora en adelante “la Sala”) emitió su sentencia en fecha 9 de diciembre del 2020. Visto el tercer motivo de casación, la Sala expone que la interpretación errónea de la ley se produce “cuando el juez, habiendo aplicado la norma correspondiente al caso, le atribuye un sentido y alcance que no tiene lugar; es decir, que solo tiene lugar cuando el juzgador de instancia ha hecho una equivocada apreciación de la norma considerada en sí misma”. Para el caso en particular, el máximo órgano de justicia considera que no hubo una interpretación errónea por el *Ad quem*, estableciendo que la membresía se trata de un bien que genera la empresa y que sirve para que sus clientes puedan ingresar al comercio. En consecuencia, a su criterio, no es aplicable el argumento del recurrente respecto a que la referida membresía se trate de un derecho personal conforme a lo dispuesto en el artículo 610 del Código Civil, dado que su emisión es realizada en la visión de negocio y vinculado estrechamente con su actividad mercantil.

Sobre lo relacionado en el párrafo anterior, se resaltan dos cuestiones del razonamiento emitido por el máximo órgano de justicia:

11 Ver el numeral v de los fundamentos de derecho de la sentencia de fecha 9 de diciembre de 2020, emitida por la Sala de lo Laboral-Contencioso Administrativo, en el expediente CA-588-2018.

La primera de ellas es que la Sala define a la membresía como un bien; sin embargo, como hemos dicho en el presente artículo, la propia Ley del ISV no establece con claridad qué es lo que abarca este término (bien). Aunado a lo anterior, la Sala tampoco define cuál es el alcance que dicho concepto tiene dentro del marco de la norma, teniendo en cuenta además que tanto las decisiones adoptadas en vía administrativa como en las etapas judiciales anteriores se dispuso que la membresía era un servicio, cuestión que tampoco fue corregida de forma expresa por el órgano supremo de justicia. Por tal razón, podría plantearse la posibilidad que el sentido jurídico dado por la Sala fue que la membresía se trata de un bien que lleva consigo la contraprestación de un servicio por parte de Pricesmart, el cual consiste en otorgar el acceso a sus afiliados para que puedan adquirir las mercancías que pone a su disposición.

La segunda cuestión a resaltar es que la Sala no parece pronunciarse en mayor medida sobre el argumento planteado por Pricesmart, dirigido a desvirtuar el criterio dirimido por el *Ad quem*, respecto a que los ingresos derivados por la cuota de membresías causan la obligación de cobrar el ISV. No obstante, a pesar de que la Sala no vertió una posición jurídica relacionada a dilucidar si dicho pronunciamiento¹² (expresado por la Corte de Apelaciones de lo Contencioso Administrativo) es conforme a derecho; observamos que la Sala justifica la decisión de declarar sin lugar el motivo de casación, al definir a la membresía como un bien que el actor vende a sus clientes (que no se trata de un derecho personal).

12 Aunado a lo anterior, debe tenerse en cuenta que la Corte de Apelaciones de lo Contencioso Administrativo no solo dispuso denegar el recurso de apelación basado en que la empresa recibe un ingreso por las membresías, sino que consideró que las mismas se enmarcan en el concepto de servicio; término que se encuentra abarcado por los artículos 1 y 2 de la Ley del ISV; siendo esta la razón por la cual estimó en su momento que su venta era objeto de gravamen.

Finalmente, dentro de las valoraciones al tercer agravio de su recurso, la Sala señala que la comparación que realiza Pricesmart de sus membresías con las tarjetas de crédito¹³ es improcedente, puesto que el artículo 15 literal d) de la Ley del ISV determina de forma expresa que los servicios bancarios y financieros se encuentran exentos. En tal sentido, es posible afirmar que la problemática planteada por el impetrante se resuelve no por el hecho de distinguir en si una diferencia sustancial entre la figura de una tarjeta de membresía y una tarjeta de crédito, sino con la exención expresa que hace la ley sobre los servicios bancarios y financieros antes indicados.

V. REFLEXIONES SOBRE LOS CONCEPTOS DE BIENES Y SERVICIOS

1. Resumen de la Inconsistencia en la Definición de Bienes y Servicios

El análisis del caso entre Pricesmart Honduras S.A. de C.V. y la Administración Tributaria de Honduras pone de relieve los problemas en la clasificación fiscal de las membresías como bienes o servicios. La ambigüedad de su definición se marca en la serie de interpretaciones divergentes en las diferentes instancias administrativas y judiciales.

Como se mencionó anteriormente, el hecho generador del ISV ocurre con la transferencia a título oneroso de una mercancía (considerada como bien) o de un servicio, independientemente de si se trata de uno, del otro, o de una combinación de ambos (Joseph, 2018)¹⁴. Este es

el enfoque en el que se basa la decisión inicial de la Administración Tributaria. En otras palabras, la transacción de transferencia de una membresía, llámese este bien o servicio, a un cliente a cambio de un precio representa una venta. A medida que el caso progresaba, determinar la naturaleza de una membresía se convirtió en un aspecto crucial para establecer si dicha transacción se encuadra dentro de los hechos generadores del ISV.

Por un lado, Pricesmart defiende la idea de que las membresías constituyen un derecho incorpóreo, argumentando desde la base del Código Civil que distingue entre bienes corporales e incorpóreas, y posiciona a las membresías dentro de la categoría de derechos personales. Esta interpretación se centra en la naturaleza de la membresía como un vehículo para acceder a servicios y productos, más que un servicio o bien tangible en sí mismo. La discrepancia fundamental aquí radica en la percepción de lo que constituye un servicio y cómo se materializa este para el cliente, resaltando la falta de precisión legislativa en torno a la naturaleza dual de productos como las membresías.

Por otra parte, la definición de membresía como un servicio para SEFIN, el juez de primera instancia y la Corte de Apelaciones o como un bien para la Sala lo que resalta es que la Ley de ISV, en su estado actual, no es clara en determinar la naturaleza de transacciones cuya naturaleza es intangible o que mezcla tanto elementos de un bien como de un servicio. Es por ello, que la diferencia en interpretaciones suscita a cuestionamientos

un bien o con un servicio no tiene un impacto en el tiempo en que se incurre la obligación como en otras jurisdicciones. Ver, como ejemplo, el caso de Mercedes Benz en la Corte Europea de Justicia sobre en qué circunstancias los acuerdos de arrendamiento financiero deben tratarse como “compra a plazos” en el sentido del artículo 14, apartado 2, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo.

sobre la consistencia en la aplicación de criterios para definir qué constituye un servicio frente, por ejemplo, a un derecho de acceso o beneficio. En el contexto específico de una membresía, se hace referencia a una tarjeta que constituye un objeto físico. Sin embargo, esta tarjeta sirve como llave a una gama de beneficios o servicios, como el acceso a ciertos establecimientos, los cuales poseen una naturaleza intangible. Esto lo hace una transacción de naturaleza híbrida que mezcla tanto los elementos en una transferencia de bienes como de provisión de servicios.

2. Comparabilidad del Criterio con Sentencia 25410 del Consejo de Estado en Colombia

En el año 2022, la Sala Cuarta del Consejo de Estado de Colombia (de ahora en adelante “el Consejo de Estado”), el tribunal supremo de la jurisdicción de lo contencioso administrativo, emitió la Sentencia 25410 sobre un caso similar al de Pricesmart en Honduras (Sentencia 11001-03-27-000-2020-00028-00 (25410), 2022). Como señala esta sentencia, en relación al Impuesto al Valor Agregado (IVA), el problema jurídico del caso consiste en:

(...) determinar si la membresía a un club de compras constituye un derecho y, por lo tanto, no está gravado con IVA o sí, como lo indica la demandada, es un servicio gravado con IVA. Al respecto, es preciso tener en cuenta que el literal b) del artículo 420 del Estatuto Tributario establece que está gravado con IVA «la venta o cesiones de derechos sobre activos intangibles, únicamente asociados con la propiedad industrial», por su parte, el literal c) ibidem determina como hecho generador del gravamen «La prestación de servicios en el territorio nacional». A estos efectos, el artículo 1º del Decreto 1372 de 1992, incorporada en el artículo 1.3.1.2.1 del Decreto 1625 de 2016 define servicios como «toda actividad, labor o trabajo prestado por una persona natural o jurídica,

o por una sociedad de hecho, sin relación laboral con quien contrata la ejecución, que se concreta en una obligación de hacer, sin importar que en la misma predomine el factor material o intelectual, y que genera una contraprestación en dinero o en especie, independientemente de su denominación o forma de remuneración». (Sentencia 25410, p.1)

En esta sentencia, el Consejo de Estado examinó el debate sobre la aplicabilidad del IVA a las cuotas de membresía, cuestionando la interpretación de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) que gravaba estas cuotas excepto aquellas explícitamente exentas por decreto (Sentencia 25410, pp.3-4). La parte demandante desafió esta interpretación, argumentando que las cuotas sólo deberían estar sujetas a IVA cuando constituyen un pago por la prestación de un servicio o las transacciones de activos intangibles asociados a la propiedad industrial (Sentencia 25410, p.5). En este sentido, la parte demandante sostuvo que tal enfoque viola los principios de legalidad y seguridad jurídica al gravar las membresías de clubes de compras sin una base explícita en el artículo 420 del Estatuto Tributario, considerándolo un exceso en la aplicación del impuesto.

Asimismo, la defensa alegó que la membresía no equivale a la prestación de un servicio que deba ser gravado con IVA, postulando que la membresía otorga un derecho, no un servicio pagado, apoyándose en la definición legal de “servicio” establecida en el Decreto 1625 de 2016 (Sentencia 25410, p.7). Se destacó que la función principal de un club de compras es vender productos y servicios sin que estos se adquieran exclusivamente mediante el pago de la membresía y que el acceso a las instalaciones o plataformas del club por sí solo no constituye una actividad comercial gravable (Sentencia 25410, p.4). Frente a esto, la DIAN argumentó que la membresía

implica un contrato de servicios, prometiendo acceso a bienes y servicios exclusivos a cambio de una compensación económica, lo que justificaría su gravamen con IVA (Sentencia 25410, pp.5-6). Sin embargo, el Consejo de Estado concluyó que las cuotas de membresía, que ofrecen solamente un derecho de acceso a las tiendas, no deben automáticamente estar sujetas al IVA (Sentencia 25410, pp.8-10). Esto se debe a que estos pagos “no retribuye una obligación de hacer por parte del club de compras”, impidiendo que se enmarque en el concepto de un “servicio” para fines tributarios (Sentencia 25410, p.8).

En la sentencia mencionada, es importante resaltar el voto de salvamento presentado por el consejero Julio Roberto Piza Rodríguez. En él, argumenta que ofrecer una membresía que brinda acceso a un mercado exclusivo de bienes constituye, de hecho, una obligación de hacer por parte del oferente:

En términos exactos, el establecimiento que vende ese tipo de membresías debe obtener acceso a precios y productos especiales, o a mejores condiciones de compra, para ponerlos a disposición de sus clientes; así, al pagar la membresía, el cliente no adquiere simplemente el «derecho de acceso a tienda física y virtuales», sino que está remunerando la actividad desplegada por el establecimiento tendente a construir un mercado que ofrece productos, precios o condiciones de compra particulares, que no están presentes por fuera de dicho mercado. De ahí que las obligaciones del vendedor no se agoten en permitir el acceso de personas a su establecimiento, sino que implican ejecutar actividades comerciales que tienen por objeto poner a disposición de los «miembros» un mercado que cumpla con las características y beneficios ofertados. (Sentencia 25410, pp.11-12)

Este último argumento, que respaldamos, se alinea con la lógica de la jurisprudencia

hondureña respecto a clasificar la membresía como un servicio. No se debe asumir que una membresía simplemente proporciona acceso a un lugar. Al contrario, en contextos como clubes de compras o cualquier otra agrupación que fomente una comunidad propia, se genera una expectativa de beneficios adicionales. Esto obliga al proveedor a realizar acciones específicas a favor del cliente para satisfacer tales expectativas. Además, las operaciones conjuntas constituyen el servicio adquirido con la obtención de una membresía. Un servicio que, por su naturaleza, es esencialmente intangible (Ebrill et al., 2021, p. 185).

Analógicamente, este tipo línea de argumentación sería aplicable a membresías que se pagan a plataformas digitales con el fin de adquirir bienes o servicios dentro de ellas. Por ejemplo, aplicaciones para pedir comida o productos a domicilio permiten el pago de membresías para la obtención de descuentos, entregas gratuitas y otros beneficios. Limitarnos a indicar que esto no es un servicio por el hecho que la membresía solo da un acceso a una plataforma, ignorando el resto de servicios implícitos, sería un error (Thang & Shatalow, 2021, pp. 433-439). La complejidad de este escenario aumenta si los servicios ofrecidos por estas plataformas son transfronterizos, como el streaming y el alquiler de películas en línea. En tales casos, resulta más complicado identificar la jurisdicción de “destino” adecuada y, sobre esa base, aplicar el correspondiente impuesto (Hellerstein & Keen, 2010, p. 372; OECD, 2017; Pava Ramírez, 2018).

VI. CONCLUSIONES

La falta de una actualización integral en la Ley del ISV ha causado divergencias interpretativas en cuanto al alcance del ISV respecto a los bienes y servicios que son objeto de comercio. En el

caso particular de las membresías, se identificó que tanto el contribuyente como las diferentes instancias revisoras valoraron esta figura de diferentes formas: como un derecho personal, como un servicio y como un bien.

Basándose en lo dictaminado por la Sala de lo Laboral-Contencioso Administrativo, esta incertidumbre legal se resuelve con la sentencia emitida en el expediente número CA-588-2018. Según esta sentencia, las membresías se consideran bienes que las empresas emiten para otorgar la condición de afiliado a quienes las adquieren, pero que también implican una contraprestación de servicios. Esto se debe a que el comercio tiene la obligación de permitir el acceso a sus establecimientos a los poseedores de las membresías y de ofrecerles un mercado con las características y beneficios prometidos. Todo esto se realiza con un enfoque comercial y está intrínsecamente vinculado a la actividad mercantil del comerciante, tal como se indica en el voto de salvamento de la Sentencia 25410 del Consejo de Estado.

En consecuencia, para efectos del derecho tributario hondureño, estimamos que las membresías tienen una naturaleza híbrida, que mezcla tanto los elementos propios de una transferencia de bienes como la prestación de servicios, y por lo tanto están sujetas al gravamen del ISV¹⁵. Para evitar confusiones futuras en la clasificación de bienes y servicios cuya naturaleza sea difícil de determinar, sugerimos que Honduras adopte una definición general de servicios, considerándolos como cualquier suministro que no corresponda a bienes, tal como se emplea en otros sistemas de IVA a nivel mundial.

15 En la doctrina, esta naturaleza se extiende a diferentes tipos de ventas. Ver el caso de las técnicas de promoción de ventas en la Unión Europea (Wittlock, 2019).

VI. BIBLIOGRAFÍA

- Artana, D. (2021). *El sistema tributario de Honduras: Diagnóstico y propuestas*. Banco Interamericano de Desarrollo (BID).
- Bank, I. A. D., Development, O. for E. C. and, Administrations, I. A. C. of T., & Bank, W. (2022). *VAT Digital Toolkit for Latin America and the Caribbean* (Latin America and the Caribbean). Inter-American Development Bank.
- Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs contra Mercedes-Benz Financial Services UK Ltd, C-164/16 (Sentencia del Tribunal de Justicia Europea (Sala Primera) 4 de octubre de 2017).
- Debelva, F., & Bammens, N. (2023). *Principles of Taxation* (1st edition). Owl Press.
- Decreto Único Reglamentario en materia tributaria, Decreto 1625 de 2016 (2024).
- Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, CONSIL, 347 OJ L (2006).
- Ebrill, L. P., Keen, M., & Perry, V. J. (2001). 17 Interjurisdictional Issues. En *The Modern VAT*. International Monetary Fund.
- Hellerstein, W., & Keen, M. (2010). Interjurisdictional Issues in the Design of a VAT. *Tax Law Review*, 63(2).
- ICEFI. (2022). *El Sistema Tributario en Honduras: Diagnóstico y propuestas para mejorar su gestión, suficiencia y progresividad*. Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales (ICEFI).