

Repensando la LISLR: A más de una década de cambios

Serviliano Abache Carvajal

*Profesor de la Universidad Central de Venezuela y
de la Universidad Católica Andrés Bello*

Resumen: *En este estudio se sistematizan las críticas que en el pasado hemos formulado sobre las reformas que ha experimentado la Ley de Impuesto sobre la Renta, así como algunas propuestas para su reinstitucionalización.*

Palabras Clave: *Impuesto sobre la Renta, reserva legal tributaria, racionalidad, capacidad contributiva.*

Abstract: *This paper systematizes the criticisms that we have formulated in the past about the reforms that the Income Tax Law has undergone, as well as some proposals for its re-institutionalization.*

Keywords: *Income Tax Law, Legal Tax Reserve, Rationality, Tax Capacity.*

SUMARIO

INTRODUCCIÓN

- I. EL PRINCIPIO DE RESERVA LEGAL DE LOS TRIBUTOS Y LAS «REFORMAS EJECUTIVAS» DE LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE 2014 Y 2015
- II. VALIDEZ, VIGENCIA Y APLICABILIDAD DE LAS «REFORMAS EJECUTIVAS» DE LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE 2014 Y 2015
- III. LA «REFORMA JUDICIAL» DEL ARTÍCULO 31 DE LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA. ANÁLISIS DE LA SENTENCIA N° 301/2007 DE LA SALA CONSTITUCIONAL DESDE LA TEORÍA DE LA ARGUMENTACIÓN JURÍDICA
- IV. DE «REFORMAS JUDICIALES» A «REFORMAS EJECUTIVAS». EL CASO DE LA RESERVA LEGAL TRIBUTARIA, EL DECRETO N° 1.435 Y EL ARTÍCULO 31 DE LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE 2014
- V. LOS ASPECTOS DE LA «REFORMA EJECUTIVA» DE LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE 2015
- VI. LAS PIEZAS DEL DERECHO TRIBUTARIO. SOBRE LA TEORÍA DE LOS ENUNCIADOS JURÍDICOS, LA INTERPRETACIÓN DE LA «DISPONIBILIDAD/DEDUCIBILIDAD» DE LAS REGALÍAS Y LA REFORMA DE LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE 2015
- VII. POSTULADO DEL LEGISLADOR RACIONAL Y UNA VIEJA (¿PSEUDO?) DISPUTA. EL CASO DE LA «ELIMINACIÓN» DEL AJUSTE POR INFLACIÓN FISCAL Y LAS DIFERENCIAS CAMBIARIAS
- VIII. CAPACIDAD CONTRIBUTIVA Y CORRECCIÓN MONETARIA. A PROPÓSITO DE LA EXCLUSIÓN DE LOS «SUJETOS PASIVOS ESPECIALES» DEL AJUSTE POR INFLACIÓN FISCAL

IX. VALIDEZ, VIGENCIA Y APLICABILIDAD DEL «RÉGIMEN TEMPORAL» DE ANTICIPOS DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE 2018

CONCLUSIÓN

INTRODUCCIÓN

1. Es ampliamente conocido que la Ley de Impuesto sobre la Renta (LISLR) ha experimentado unos controversiales «cambios» desde hace más de una década. Los mismos han afectado *sustancialmente* la estructura lógica de sus elementos constitutivos, generando indeseables consecuencias en el patrimonio de los contribuyentes, cuestión que ha dado pie a no pocos estudios y fundadas críticas en la doctrina venezolana¹.

2. Por ello, hemos considerado revisitar este fundamental tema de la tributación en el país. En esta oportunidad lo haremos resumiendo las consideraciones que, en lo personal, planteamos en nuestro libro intitulado *La (des)institucionalización del impuesto sobre la renta*², en el que abordamos la «reforma jurisprudencial» que experimentó la LISLR en 2007, sus «reformas ejecutivas» de 2014 y 2015, y el «Decreto Constituyente» de 2018 sobre el régimen temporal de anticipos, con la finalidad de sistematizar los análisis críticos y propositivos que desarrollamos -con mayor detenimiento- en aquel momento, así como agregando otros planteamientos, para presentar una suerte de *hoja de ruta* o, si se quiere, un pequeño «papel de trabajo», sobre algunos de los tantos aspectos que, de cara a una futura, necesaria y democrática reforma integral de esa ley por parte del poder legislativo, deben abordarse en aras de su replanteamiento.

3. En este sentido, cada aspecto que será atendido conserva la denominación original y orden de los capítulos del libro, a saber: (i) El principio de reserva legal de los tributos y las «reformas ejecutivas» de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 2014 y 2015; (ii) Validez, vigencia y aplicabilidad de las «reformas ejecutivas» de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 2014 y 2015; (iii) La «reforma judicial» del artículo 31 de la Ley de Impuesto sobre la Renta. Análisis de la sentencia N° 301/2007 de la Sala Constitucional desde la teoría de la argumentación jurídica; (iv) De «reformas judiciales» a «reformas ejecutivas». El caso de la reserva legal tributaria, el Decreto N° 1.435 y el artículo 31 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 2014; (v) Los aspectos de la «reforma ejecutiva» de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 2015; (vi) Las piezas del Derecho tributario. Sobre la teoría de los enunciados jurídicos, la interpretación de la «disponibilidad/deducibilidad» de las regalías y la reforma de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 2015; (vii) Postulado del legislador racional y una vieja (¿pseudó?) disputa. El caso de la «eliminación» del ajuste por inflación fiscal y las diferencias cambiantes; (viii) Capacidad contributiva y corrección monetaria. A propósito de la exclusión de

¹ En entre otros, *vid.* Caballero, Rosa, Lusinchi, Andreína y Cappello, Taormina (Coords.), *Patologías del sistema tributario venezolano. Memorias de las XVIII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2019; Sánchez González, Salvador y Abache Carvajal, Serviliano (Coords.), *El impuesto sobre la renta en Venezuela. Aspectos de una necesaria reforma. Memorias de las XVI Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2017; y Korody Tagliaferro, Juan Esteban (Coord.), *70 años del Impuesto sobre la Renta. Memorias de las XII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*, tomos I y II, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2013.

² Abache Carvajal, Serviliano, *La (des)institucionalización del impuesto sobre la renta*, Academia de Ciencias Políticas y Sociales - Editorial Jurídica Venezolana - Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Serie Estudios de la Academia N° 113, Caracas, 2019, 391 pp.

los «sujetos pasivos especiales» del ajuste por inflación fiscal; y (ix) Validez, vigencia y aplicabilidad del «régimen temporal» de anticipos de impuesto sobre la renta de 2018.

4. Como lucirá evidente, todas las consideraciones que hemos planteado, y que aquí resumiremos de manera esquematizada, deben -necesariamente- atenderse teniendo en cuenta las obras referidas de la doctrina, así como las conclusiones y recomendaciones que han sido adoptadas sobre este tema en el seno de las Jornadas de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario³, y los pronunciamientos de la Academia de Ciencias Políticas y Sociales⁴, que van mucho más allá de nuestras posibilidades y modestas propuestas, y sin las cuales el anhelado replanteamiento de este impuesto, del Derecho tributario y, más ampliamente, del propio Estado de Derecho en Venezuela, serán objetivos difícilmente alcanzables, por no decir lisamente imposibles de concretar.

I. EL PRINCIPIO DE RESERVA LEGAL DE LOS TRIBUTOS Y LAS «REFORMAS EJECUTIVAS» DE LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE 2014 Y 2015

5. La libertad puede verse desde distintos ángulos o enfoques, siendo uno de ellos el que se centra en la libertad *personal*, y que habilita, en términos generales, la realización de alguna *acción* por estar *jurídicamente permitida*⁵ (o *no* realizarla), así como la *ausencia de coacción* y, más concretamente, la *ausencia de coacción estatal*, respondiendo a la concepción negativa de libertad⁶.

6. La consagración de la libertad como valor superior del ordenamiento jurídico venezolano y como derecho subjetivo constitucional, viene dada en distintos dispositivos normativos *axiológicos* y *deontológicos* del texto de la Constitución venezolana⁷ (así como de su Preámbulo⁸), entre los cuales destacan los artículos 1^o y 2^o¹⁰ (como *valor superior*), y 20¹¹ (como

³ Las conclusiones y recomendaciones de las Jornadas Nacionales de Derecho Tributario de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario, se encuentran disponibles en: www.avdt.org.ve.

⁴ Al respecto, *vid.* Academia de Ciencias Políticas y Sociales, *Doctrina académica institucional. <Instrumento de reinstitucionalización democrática>. Pronunciamientos años 2012-2019*, tomo II, Academia de Ciencias Políticas y Sociales - Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 2019.

⁵ Sobre la noción de la «permisión jurídica» como basamento constitutivo del concepto de *libertad jurídica*, *vid.* Alexy, Robert, *Teoría de los derechos fundamentales*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2002, p. 211 y s.

⁶ «Normalmente se dice que yo soy libre en la medida en que ningún hombre ni ningún grupo de hombres interfieren en mi actividad. En este aspecto, la libertad política es, simplemente, el espacio en el que un hombre puede actuar sin ser obstaculizado por otros. Si otros me impiden hacer algo que antes podía hacer, entonces soy en esa medida menos libre; pero si ese espacio es recortado por otros hombres más allá de lo admisible, entonces puede decirse que estoy siendo coaccionado o hasta esclavizado». Berlin, Isaiah, *Sobre la libertad*, Alianza Editorial, 1^a edición, Madrid, 2004, p. 208.

⁷ Publicada inicialmente en Gaceta Oficial N° 36.860, 30 de diciembre de 1999 y reimpresa posteriormente con algunas «correcciones» en Gaceta Oficial N° 5.453 Extraordinario, 24 de marzo de 2000. Su primera enmienda, así como el texto íntegro de la Constitución, fueron publicados en Gaceta Oficial N° 5.908 Extraordinario, 19 de febrero de 2009.

⁸ Preámbulo de la Constitución: «El pueblo de Venezuela, en ejercicio de sus poderes creadores e invocando la protección de Dios, el ejemplo histórico de nuestro Libertador Simón Bolívar y el heroísmo y sacrificio de nuestros antepasados aborígenes y de los precursores y forjadores de una patria libre y soberana:// Con el fin supremo de refundar la República para establecer una sociedad democrática, participativa y protagónica, multiétnica y pluricultural en un Estado de justicia, federal y descentralizado, que consolide los valores de la libertad, la independencia, la paz, la solidaridad, el bien común, la integridad territorial, la convivencia y el imperio de la ley para esta y las fu-

*derecho subjetivo*¹² y *cláusula general residual de libertad*¹³), que junto a otras normas constitucionales¹⁴ conforman el llamado *ideario liberal*¹⁵, encontrando su materialización efectiva en el legítimo ejercicio -e imperativo *iusprivatista*- de la *autonomía de la voluntad* y de la *libertad jurídica de acción*.

turas generaciones; asegure el derecho a la vida, al trabajo, a la cultura, a la educación, a la justicia social y a la igualdad sin discriminación ni subordinación alguna; promueva la cooperación pacífica entre las naciones e impulse y consolide la integración latinoamericana de acuerdo con el principio de no intervención y autodeterminación de los pueblos, la garantía universal e indivisible de los derechos humanos, la democratización de la sociedad internacional, el desarme nuclear, el equilibrio ecológico y los bienes jurídicos ambientales como patrimonio común e irrenunciable de la humanidad».

⁹ Artículo 1 de la Constitución: «La República Bolivariana de Venezuela es irrevocablemente libre e independiente y fundamenta su patrimonio moral y sus valores de libertad, igualdad, justicia y paz internacional, en la doctrina de Simón Bolívar, el Libertador.// Son derechos irrenunciables de la Nación la independencia, la libertad, la soberanía, la inmunidad, la integridad territorial y la autodeterminación nacional».

¹⁰ Artículo 2 de la Constitución: «Venezuela se constituye en un Estado democrático y social de Derecho y de Justicia, que propugna como valores superiores de su ordenamiento jurídico y de su actuación, la vida, la libertad, la justicia, la igualdad, la solidaridad, la democracia, la responsabilidad social y en general, la preeminencia de los derechos humanos, la ética y el pluralismo político».

¹¹ Artículo 20 de la Constitución: «Toda persona tiene derecho al libre desenvolvimiento de su personalidad, sin más limitaciones que las que derivan del derecho de las demás y del orden público y social».

¹² En efecto, el *derecho al libre desenvolvimiento de la personalidad* (establecido en el artículo 2 párrafo 1 de la Ley Fundamental de Alemania), ha sido interpretado por el Tribunal Constitucional Federal alemán, desde sus primeras y más relevantes sentencias, según explica Alexy, como un «derecho general a la libertad de acción» [Alexy, Robert, *Teoría de los derechos... cit.*, p. 332], consistiendo el mismo en «la libertad de hacer y omitir lo que uno quiera. (...) Por una parte, a cada cual le está *permitido prima facie* -es decir, en caso de que no intervengan *restricciones*- hacer y omitir lo que quiera (norma permisiva). Por otra, cada cual tiene *prima facie*, es decir, en la medida que no intervengan *restricciones*, un derecho frente al Estado a que éste no impida sus acciones y omisiones, es decir, no intervenga en ellas (norma de derechos)». *Ibid.*, p. 333.

¹³ Esta norma está planteada en términos muy similares al artículo 16 de la Constitución Política colombiana de 1991, sobre el cual ha explicado Bernal Pulido que el mismo se configura como una *cláusula general residual de libertad* -condición predicable de nuestra norma constitucional-, distinta a las libertades constitucionales específicas, abarcando de esta manera el *espectro de toda libertad negativa*, en la medida que «por efecto de esta cláusula, todo lo que no está prohibido por la Constitución o por las normas jurídicas de inferior jerarquía está permitido, o sea, representa una posición jurídica de libertad». Bernal Pulido, Carlos, *El Derecho de los derechos*, Universidad Externado de Colombia, Bogotá, 2005, p. 251.

¹⁴ Por ejemplo, los artículos constitucionales 27 (acción de amparo a la libertad), 44 (libertad personal), 50 (libertad de tránsito), 57 (libertad de expresión y opinión), 58 (libertad de comunicación), 59 (libertad de religión y culto), 61 (libertad de conciencia), 62 (libertad de participar en los asuntos públicos), 63 (libertad del sufragio), 76 (libertad de las parejas de decidir el número de hijos que deseen concebir), 98 (libertad de creación cultural) y 112 (libertad económica).

¹⁵ Sobre el *ideario liberal*, vid. Herrera Orellana, Luis Alfonso, «Defensa de las bases liberales de la Constitución de 1999 ante su negación por la sentencia 1.049/2009 de la Sala Constitucional», en Herrera Orellana, Luis Alfonso, Arias Castillo, Tomás Anibal y Rondón García, Andrea Isabel, *Del Estado Social de Derecho al Estado Total (Crítica filosófica-jurídica a la sentencia de la Sala Constitucional N° 1.049, de 23 de julio de 2009)*, Ediciones Funeda, Colección de Dictámenes y Alegatos Forenses, Caracas, 2010, p. 27-86.

7. A la par del derecho de propiedad -como derecho fundamental-, y de las *libertades-límite* (en tanto límites a la acción del gobernante en la sociedad política), por un lado, así como de las *libertades-oposición* (en tanto derechos a oponerse a las acciones y propuestas del gobernante), por el otro, lo cierto es que la doctrina liberal también encuentra en otros principios que definen la acción del gobernante, de las autoridades estatales, un necesario sustento, como es el caso de los elementales principios de *legalidad* y *reserva legal*; el primero para *limitar* la acción de los funcionarios a las facultades que expresamente les reconoce la ley y, el segundo, para *reservar* la regulación de ciertas materias a la ley, dentro de las cuales tiene especial lugar la votación de los tributos¹⁶.

8. La reserva legal es una *norma sobre la normación y sobre la producción normativa*¹⁷, cuya función principal consiste en la atribución por disposición constitucional de la regulación de una determinada materia a la *ley formal*, sustrayendo, paralelamente, dicha materia de la disciplina de otras fuentes jurídicas subordinadas a la ley formal, como lo son la normativa reglamentaria y los proveimientos administrativos discrecionales del Poder Ejecutivo¹⁸, de lo que se infiere su directa vinculación con las *fuentes del Derecho*¹⁹. Dicho de otra manera, la reserva de ley se refiere a la *esfera normativa* del principio general de legalidad²⁰.

9. La tríada *libertad-propiedad-tributación* es evidente: es a través de la representación popular por medio del cuerpo colegiado que constituye el parlamento, que se erige la forma más inmediata de protección de los intereses y derechos fundamentales de los particulares, del individuo, por lo que no es posible *establecer* los tributos -en un Estado respetuoso de la libertad- por la mera voluntad del Ejecutivo²¹, quien sólo está facultado para *administrarlos*, sino que es necesario el voto favorable de los representantes del pueblo a través de la ley²² (*forma*²³), a otro decir: *no taxation without representation*²⁴.

¹⁶ Plazas Vega, Mauricio A., *El liberalismo y la teoría de los tributos*, Editorial Temis, Bogotá, 1995, p. 17-18.

¹⁷ Giannini, Massimo Severo, «I proventi degli enti pubblici minori e la riserva della legge», *Rivista de Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, Giuffrè, Milano, 1957, p. 9, parafraseado en Torruco Salcedo, Sitali, «El principio de reserva de ley tributaria en la jurisprudencia mexicana», en Cruz de Quíñones, Lucy (Directora académica), *Lecciones de Derecho tributario inspiradas por un maestro. Liber Amicorum en homenaje a Eusebio González García*, tomo I, Editorial Universidad del Rosario-Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Bogotá, 2010, p. 93.

¹⁸ Pérez Luciani, Gonzalo, *El principio de legalidad*, Serie Estudios N° 81, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Caracas, 2009, p. 121.

¹⁹ Torruco Salcedo, Sitali, *op. cit.*, p. 93.

²⁰ *Ídem*.

²¹ En los términos que con contundencia lo precisa Ruan Santos, para quien «la desvalorización de la ley se ve acelerada por el desconocimiento de la esfera de competencia reservada al legislador, por virtud de lo que la doctrina ha llamado “deslegalización” o habilitación al Poder Ejecutivo y a la Administración para dictar normas pertenecientes a la reserva legal, a través de decretos-ley, reglamentos y providencias». Ruan Santos, Gabriel, «De la omnipotencia a la precariedad de la ley» (Conferencia Magistral para las XIV Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario), *Revista de Derecho Tributario*, N° 148, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2015, p. 160.

²² Plazas Vega, Mauricio A., *El liberalismo... cit.*, p. 22.

²³ «Toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley. **Obviamente, ese deber solo puede ser cumplido a cambio del respeto de los derechos constitucionales a contribuir según Ley formal previa y**

10. Y es precisamente por lo recién apuntado que la regulación de tributos por parte del Ejecutivo, en los términos que ocurrió en las «reformas ejecutivas» de la LISLR en 2014²⁵ y 2015²⁶, en tanto inconstitucional excepción al principio (y derecho²⁷) *nullum tributum sine lege*, ha sido siempre cuestionada por los regímenes no totalitarios -y apoyada, como es evidente, por los totalitarios- habida cuenta que la representación popular es considerada como una garantía en sí de las libertades públicas, en lo general, y de la propiedad²⁸, en lo particular²⁹. No sin razón, se ha afirmado que «la reserva de ley sólo tiene significado en el Estado liberal, donde la ley es la expresión de la voluntad popular»³⁰. En una palabra: *la autoimposición es libertad*.

11. Los artículos 115³¹, 133³² y 317³³ de la Constitución, 3³⁴ del Código Orgánico Tributario, 163³⁵ de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal, 88³⁶ de la Ley Orgánica de la

cierta, respecto de una capacidad económica efectiva, libre de discriminaciones, en forma razonable y proporcionada, bajo las garantías del debido proceso (*due process of law*)» (resaltado agregado). Romero-Muci, Humberto, «Los derechos humanos como condición de validez de los tributos», en Sosa Gómez, Cecilia y Casal, Jesús María (Coords.), *¿Qué hacer con la justicia? El caso venezolano*, Centro para la Integración y el Derecho Público - Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Caracas, 2020, p. 295.

²⁴ Conocida expresión acuñada, como explica Fraga-Pittaluga, en la proclama independentista de las 13 Colonias Británicas en América, en la cual se estableció que *no se pagarían tributos sin representación*, importante conquista *liberal* que quedó plasmada en el artículo 1, sección 8, primer párrafo, de la Constitución Norteamericana de 1787 y se mantiene inalterada a la fecha: «Section 8. **The Congress shall have the power to lay and collect taxes, duties, imposts and excises**, to pay debts and provide for the common defense and general welfare of the United States; but all duties, imposts and excises shall be uniform throughout the United States» (resaltado agregado). Fraga-Pittaluga, Luis, *Principios constitucionales de la tributación*, Editorial Jurídica Venezolana, Colección Estudios Jurídicos N° 95, Caracas, 2012, p. 47.

²⁵ Publicada en Gaceta Oficial N° 6.152 Extraordinario, 18 de noviembre de 2014.

²⁶ Publicada en Gaceta Oficial N° 6.210 Extraordinario, 30 de diciembre de 2015.

²⁷ Derecho N° 1 de la *Carta de derechos del contribuyente para los países miembros del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT)*: «Derecho a que toda prestación patrimonial pública, sea o no tributaria (y siempre que sea coactiva de hecho o de derecho), se establezca por ley». Disponible en: http://iladt.org/FrontEnd/docs/Carta_Derechos_Contribuyente_ILADT_aprobada_y_Presentacion.pdf.

²⁸ Derecho N° 16 de la *Carta de derechos del contribuyente para los países miembros del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT)*: «Derecho a que la tributación tenga en cuenta la protección del derecho de propiedad de manera proporcionada, atendiendo a las exigencias de necesidad, adecuación y proporcionalidad en sentido estricto. El interés general que limite el derecho de propiedad deberá estar siempre contemplado y fundamentado por ley en cada caso concreto». Disponible en: http://iladt.org/FrontEnd/docs/Carta_Derechos_Contribuyente_ILADT_aprobada_y_Presentacion.pdf.

²⁹ Plazas Vega, Mauricio A., *El liberalismo... cit.*, p. 281.

³⁰ Acosta, Eugenio Simón, «El principio de legalidad y la seguridad jurídica en el ámbito tributario», en Mares Ruiz, Carla (Coord.), *Cuestiones actuales de Derecho tributario. I Jornada de Derecho Tributario*, Palestra Editores, Lima, 2011, p. 34.

³¹ Artículo 115 de la Constitución: «Se garantiza el derecho de propiedad. Toda persona tiene derecho al uso, goce, disfrute y disposición de sus bienes. La propiedad estará sometida a las condiciones, restricciones y obligaciones que establezca la ley con fines de utilidad pública o de interés general. Sólo por causa de utilidad pública o interés social, mediante sentencia firme y pago oportuno de justa indemnización, podrá ser declarada la expropiación de cualquier clase de bienes».

Administración Pública y 10³⁷ de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos establecen el principio de reserva legal tributaria, por lo que representan las *bases liberales* del ordenamiento tributario venezolano, estableciéndose en el artículo 3 del Código Orgánico Tributario una expresa prohibición *general* de delegación -con la excepción que regula³⁸-,

³² Artículo 133 de la Constitución: «Toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley».

³³ Artículo 317 de la Constitución: «No podrá cobrarse impuesto, tasa, ni contribución alguna que no estén establecidos en la ley, ni concederse exenciones y rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por las leyes (...)».

³⁴ Artículo 3 del Código Orgánico Tributario (publicada en Gaceta Oficial N° 6.507 Extraordinario, 29 de enero de 2020): «**Sólo a las leyes corresponde regular con sujeción a las normas generales de este Código**, las siguientes materias:// 1. Crear, modificar o suprimir tributos, definir el hecho imponible, fijar la alícuota del tributo, la base de su cálculo e indicar los sujetos pasivos del mismo.// 2. Otorgar exenciones y rebajas de impuesto.// 3. Autorizar al Poder Ejecutivo para conceder exoneraciones y otros beneficios o incentivos fiscales.// 4. Las demás materias que les sean remitidas por este Código. (...)// **Parágrafo Segundo:** En ningún caso se podrá delegar la definición y fijación de los elementos integradores del tributo así como las demás materias señaladas como de reserva legal por este artículo, sin perjuicio de las disposiciones contenidas en el **Parágrafo Tercero de este artículo**» (resaltado agregado).

³⁵ Artículo 163 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal (publicada en Gaceta Oficial N° 6.015 Extraordinario, 28 de diciembre de 2010): «**No podrá cobrarse impuesto, tasa, ni contribución municipal alguna que no esté establecido en ordenanza.** Las ordenanzas que regulen los tributos municipales deberán contener:// 1. La determinación del hecho imponible y de los sujetos pasivos.// 2. La base imponible, los tipos o alícuotas de gravamen o las cuotas exigibles, así como los demás elementos que determinan la cuantía de la deuda tributaria.// 3. Los plazos y forma de la declaración de ingresos o del hecho imponible.// 4. El régimen de infracciones y sanciones. Las multas por infracciones tributarias no podrán exceder en cuantía a aquéllas que contemple el Código Orgánico Tributario.// 5. Las fechas de su aprobación y el comienzo de su vigencia.// 6. Las demás particularidades que señalen las leyes nacionales y estatales que transfieran tributos.// Los impuestos, tasas y contribuciones especiales no podrán tener como base imponible el monto a pagar por concepto de otro tributo» (resaltado agregado).

³⁶ Artículo 88 de la Ley Orgánica de la Administración Pública (publicada en Gaceta Oficial N° 5.890 Extraordinario, 31 de julio de 2008): «El ejercicio de la potestad reglamentaria corresponde a la Presidenta o Presidente de la República, en Consejo de Ministros, de conformidad con la Constitución de República Bolivariana de Venezuela y la ley.// **Los reglamentos no podrán regular materias objeto de reserva de ley**, ni infringir normas con dicho rango. Además, sin perjuicio de su función de desarrollo o colaboración con respecto a la ley, **no podrán tipificar delitos, faltas o infracciones administrativas, establecer penas o sanciones, así como tributos, cánones u otras cargas o prestaciones personales o patrimoniales de carácter público**» (resaltado agregado).

³⁷ Artículo 10 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos (publicada en Gaceta Oficial N° 2.818 Extraordinario, 1° de julio de 1981): «**Ningún acto administrativo podrá** crear sanciones, ni modificar las que hubieran sido establecidas en las leyes, **crear impuestos u otras contribuciones de derecho público**, salvo dentro de los límites determinados por la ley» (resaltado agregado).

³⁸ Artículo 3, Parágrafo Segundo, del Código Orgánico Tributario: «En ningún caso se podrá delegar la definición y fijación de los elementos integradores del tributo así como las demás materias señaladas como de reserva legal por este artículo, **sin perjuicio de las disposiciones contenidas en el Parágrafo Tercero de este artículo. No obstante, la ley creadora del tributo correspondiente, podrá autorizar al Ejecutivo Nacional para que proceda a modificar la alícuota del impuesto en los límites que ella establezca**» (resaltado agregado); artículo 3, Parágrafo Tercero, del Código Orgánico Tributario: «Por su carácter de determinación objetiva y de simple aplicación aritmética,

residiendo el *poder tributario* en el órgano legislativo y, con ello, convirtiéndose la reserva legal tributaria en un control político de la acción gubernamental³⁹.

12. La violación del principio de reserva legal de los tributos se presenta como menoscabo de su concepción de garantía en sí mismo de la libertad, del principio de separación de poderes y de la libertad de participar en los asuntos públicos, y con todos los anteriores, de la libertad en general.

II. VALIDEZ, VIGENCIA Y APLICABILIDAD DE LAS «REFORMAS EJECUTIVAS» DE LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE 2014 Y 2015

13. Cuando se habla de la *validez normativa* de los enunciados jurídicos, se quiere precisar cuáles son los cánones o requisitos que deben cumplir las normas para que las mismas se entiendan *perfectas, regulares*, esto es, *conformes* con el ordenamiento jurídico. Los cánones estándar de *validez normativa*⁴⁰ son los referidos a que las disposiciones jurídicas sean -de manera *concurrente*- dictadas: (i) por el órgano competente, (ii) siguiendo el procedimiento establecido, (iii) en respeto de las normas jerárquicamente superiores⁴¹.

14. Las «reformas ejecutivas» de la LISLR de 2014 y 2015 no satisfacen -siquiera de forma lejana- los apuntados cánones de *validez normativa*, en la medida que las mismas: (i) no se dictaron por el *órgano competente*: la Asamblea Nacional, en lugar del Presidente de la República; (ii) no se dictaron siguiendo el *procedimiento establecido*: el de creación de leyes formales, en lugar del correspondiente al dictado de decretos-leyes en tanto leyes materiales; y (iii) tampoco se dictaron respetando las *normas jerárquicamente superiores*: los artículos de la Constitución que establecen el principio (y derecho) de reserva legal tributaria.

15. La *vigencia* se refiere a que una norma jurídica promulgada ha sido publicada y no ha sido *derogada* (ni ha vencido su *término* -en caso de tenerlo-, ni tampoco ha sido *anula-*

la Administración Tributaria Nacional reajustará el valor de la Unidad Tributaria de acuerdo con lo dispuesto en este Código. En los casos de tributos que se liquiden por períodos anuales, la unidad tributaria aplicable será la que esté vigente al cierre del ejercicio fiscal respectivo. Para los tributos que se liquiden por períodos distintos al anual, la unidad tributaria aplicable será la que esté vigente para el inicio del período.// La unidad tributaria solo podrá ser utilizada como unidad de medida para la determinación de los tributos nacionales cuyo control sea competencia de la Administración Tributaria Nacional, no pudiendo ser utilizada por otros órganos y entes del Poder Público para la determinación de beneficios laborales o tasas y contribuciones especiales derivadas de los servicios que prestan».

³⁹ Acosta, Eugenio Simón, *op. cit.*, p. 36.

⁴⁰ Para Guastini el concepto de *validez* debe seccionarse o descomponerse analíticamente a efectos de distinguir dos cosas diferentes, muchas veces confundidas: (i) la *pertenencia* de una norma a un ordenamiento jurídico, lo que implica la ausencia de vicios formales y materiales en su producción normativa (esto es, su *validez* propiamente dicha), y (ii) la *aplicabilidad* de una norma a un determinado supuesto fáctico. Guastini, Riccardo, «In tema di abrogazione», en Luzzati, Claudio (Comp.), *L'abrogazione delle leggi. Un dibattito analitico*, Giuffrè, Milán, 1987, p. 18, referido en Arias Castillo, Tomás A., *La reviviscencia de las leyes: una potestad discrecional de los tribunales constitucionales. Especial referencia al caso venezolano*, Editorial Jurídica Venezolana - Fundación Estudios de Derecho Administrativo, Cuadernos de la Cátedra Allan R. Brewer-Carías de Derecho Administrativo de la Universidad Católica Andrés Bello N° 31, Caracas, 2015, p. 63.

⁴¹ Al respecto, *vid.* Pérez Lledó, Juan Antonio, «La tridimensionalidad del fenómeno jurídico. Validez, eficacia y justicia» (materiales docentes del Máster en Argumentación Jurídica, Universidad de Alicante, España), p. 2, inédito, y Arias Castillo, Tomás A., *La reviviscencia... cit.*, p. 68-69.

da)⁴², por lo que surte plenos efectos; mientras que la *aplicabilidad* está ligada al deber de obediencia efectiva de una norma jurídica por parte de sus destinatarios, a otras voces, su obligatoriedad⁴³ en un determinado tiempo y espacio.

16. Del contenido de la norma regulativa de la vigencia del Decreto-Ley de reforma parcial de 2015⁴⁴, se evidencia que dicha disposición *no estableció «lapso» alguno de entrada en vigencia*, esto es, un intervalo de tiempo entre dos momentos, con lo cual, a tenor de los enunciados contenidos en los artículos 317⁴⁵ de la Constitución y 8⁴⁶ del Código Orgánico Tributario, lo *garantista* de la situación del contribuyente sería entender que dicha ley «entraría en vigencia» o «sería temporalmente aplicable» a los sesenta (60) días de su publicación en Gaceta Oficial.

17. Pero además, este tipo de situación también encuentra expresa regulación en el cuarto aparte del artículo 8 del Código Orgánico Tributario, de acuerdo con el cual: «Cuando se trate de tributos que se determinen o liquiden por períodos, las normas referentes a la existencia o a la cuantía de la obligación tributaria regirán desde el primer día del período respectivo del contribuyente que se inicie a partir de la fecha de entrada en vigencia de la ley, conforme al encabezamiento de este artículo».

18. Por lo anterior, para los contribuyentes que tengan ejercicios fiscales coincidentes con el año civil o calendario, el Decreto-Ley de ISLR de 2015 regiría temporalmente a partir de enero de 2017 y no desde el 1 de enero de 2016, mientras que para los contribuyentes que no tengan ejercicios económicos coincidentes con el año calendario, entonces esta norma regirá «(...) desde el primer día del período respectivo del contribuyente que se inicie a partir de la fecha de entrada en vigencia de la ley (...)», o lo que es lo mismo, en cualquier caso su vigencia debe ser siempre de manera *prospectiva* (hacia el futuro).

19. En cuanto al Decreto-Ley de ISLR de 2014, sin perjuicio de considerar otras *opciones interpretativas*, por lo menos se presentan tres maneras de entender su eventual vigencia y aplicabilidad, dada la ausencia de norma expresa sobre este aspecto en el texto de esta «reforma ejecutiva».

20. En primer lugar, la no inclusión de una norma sobre la vigencia en el Decreto-Ley de reforma, es equiparable a la *no fijación de un lapso de entrada en vigor*, por lo que se activarían los referidos artículos 317 de la Constitución y 8 del Código Orgánico Tributario, y con ello dicha «reforma» regiría, en principio, a partir del 18 de enero de 2015 (a los sesenta [60] días de su publicación en Gaceta Oficial), con lo cual -a su vez- se estaría en una

⁴² A propósito de los tres casos de *pérdida de vigencia* normativa: (i) *término* de la ley, (ii) *derogatoria* (expresa o tácita) de la ley, y (iii) *anulación* de la ley. Al respecto, *vid.* Sánchez-Covisa, Joaquín, *La vigencia temporal de la ley en el ordenamiento jurídico venezolano*, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Serie Clásicos Jurídicos Venezolanos N° 2, Caracas, 2007, p. 73 y s.

⁴³ Pérez Lledó, Juan Antonio, *op. cit.*, p. 2.

⁴⁴ Artículo 198 del Decreto-Ley de ISLR de 2015: «Este Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley, entrará en vigencia al día siguiente de su publicación en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela».

⁴⁵ Artículo 317 de la Constitución: «(...) Toda ley tributaria fijará su lapso de entrada en vigencia. En ausencia del mismo, se entenderá fijado en sesenta días continuos».

⁴⁶ Artículo 8 del Código Orgánico Tributario: «(...) Las leyes tributarias fijarán su lapso de entrada en vigencia. Si no lo establecieran, se aplicarán una vez vencidos los sesenta (60) días continuos a su publicación en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela».

situación temporal que reclamaría la aplicación del también citado cuarto aparte del artículo 8 del Código Orgánico Tributario, que obligaría a entender vigente dicha «reforma» a partir de enero de 2016.

21. En segundo lugar, la no inclusión de una norma sobre la vigencia en el Decreto-Ley de reforma, es equiparable a que simplemente *nunca entró en vigor*, con lo que ello implicaría, siendo la primera y más preclara consecuencia de esta opción interpretativa, que hasta que fuese temporalmente aplicable la «reforma ejecutiva» de la LISLR de 2015 a partir de enero de 2017, seguiría en pleno vigor la LISLR publicada en Gaceta Oficial N° 38.628 de 16 de febrero de 2007.

22. En tercer lugar, la no inclusión de una norma sobre la vigencia en el Decreto-Ley de reforma, pero sí teniendo una norma sobre la entrada en vigor en el *texto refundido* (artículo 200) que viene de la LISLR de 2007, es equiparable a que esa disposición se «reactivaría»⁴⁷ o «reviviría»⁴⁸ a partir de su publicación en Gaceta y, con ello, los efectos en el tiempo de esa «reforma» serían los mismos de la primera opción interpretativa (enero 2016), debido a que esa norma *tampoco fijó un lapso de entrada en vigencia*, con lo que ello implica, limitándose la misma a indicar que: «El presente Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley, comenzará a regir a partir de su publicación en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela y se aplicará a los ejercicios que se inicien durante su vigencia».

III. LA «REFORMA JUDICIAL» DEL ARTÍCULO 31 DE LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA. ANÁLISIS DE LA SENTENCIA N° 301/2007 DE LA SALA CONSTITUCIONAL DESDE LA TEORÍA DE LA ARGUMENTACIÓN JURÍDICA

23. El 27 de febrero de 2007 la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia dictó la sentencia N° 301, mediante la cual -al margen de lo solicitado por los accionantes: la nulidad de los artículos 67, 68, 69, 72, 74 y 79 del Decreto N° 307 con Rango y Fuerza de Ley de Reforma de la LISLR de 1999⁴⁹ (tributación de *dividendos*)- *reformó* (no «interpretó») el artículo 31⁵⁰ de la ley que establece el gravamen a las *rentas salariales*, modificando

⁴⁷ Como ha sido objeto de debate en materia de *beneficios fiscales*, en los términos recordados por la dogmática: «En el foro muchas veces se ha discutido la “reactivación” del plazo de vigencia de estos beneficios, con ocasión de la modificación de la ley que los contiene. Es decir, si ante la reforma de algún aspecto de la ley, y no propiamente del beneficio [en este caso, la norma de entrada en vigencia del Decreto-Ley], debe entenderse que el mismo debe volver a contarse» (corchetes agregados). Urso Cedeño, Giuseppe, «Vigencia de las leyes tributarias», en Sol, Jesús; Palacios, Leonardo; Dupouy, Elvira; y Fermín, Juan C. (Coords.), *Manual de Derecho Tributario Venezolano*, tomo I, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2013, p. 269.

⁴⁸ Entendiéndose por ello, la posibilidad de «revivir (reotorgar vigencia a) alguna ley anterior, incluida la posibilidad de revivir la mismísima ley derogada (...)» (cursivas del autor). Arias Castillo, Tomás A., *La reviviscencia... cit.*, p. 27.

⁴⁹ Publicado en Gaceta Oficial N° 5.390 Extraordinario, 22 de octubre de 1999.

⁵⁰ Artículo 31 de la LISLR de 2007: «Se consideran como enriquecimientos netos los sueldos, salarios, emolumentos, dietas, pensiones, obvenciones y demás remuneraciones similares, distintas de los viáticos, obtenidos por la prestación de servicios personales bajo relación de dependencia. También se consideran como enriquecimientos netos los intereses provenientes de préstamos y otros créditos concedidos por las instituciones financieras constituidas en el exterior y no domiciliadas en el país, así como las participaciones gravables con impuestos proporcionales conforme a los términos de esta Ley»; artículo 31 «judicialmente reformado» de la LISLR de 2007: «Se consideran como enriquecimientos netos los salarios devengados en forma regular y permanente por la prestación de servicios personales bajo relación de dependencia. También se consideran como enriquecimientos netos los intereses provenientes de préstamos y otros créditos concedidos por las

sustancialmente la base de la tributación de dichas remuneraciones del *salario integral* al *salario normal*, esto es, condicionando la gravabilidad de las contraprestaciones provenientes de la relación de trabajo a que las mismas sean *regulares, permanentes y conmutativas*.

24. La Sala Constitucional se arrogó poderes de *modificación* sobre el contenido del Derecho (dados por normas constitutivas *de cambio*, propias de las autoridades políticas), en lugar de limitarse a ejercer sus poderes de *hacer efectivo* el contenido del Derecho (dado por las normas constitutivas de *adjudicación o juicio*, propias de las autoridades jurisdiccionales)⁵¹, por lo que al dictar la sentencia en los términos que lo hizo, por un lado, violó el principio de *separación de poderes* y, por el otro, se apartó del Derecho, faltando a su *independencia* y a la *autonomía* de los ciudadanos-contribuyentes, sustituyendo el gobierno de las leyes por el de los hombres.

25. Resulta poco más que paradójico, que la sentencia -habiéndolo «reformado» la LISLR- carece de *carácter vinculante* a tenor del artículo 335⁵² de la Constitución. En efecto, esta norma expresamente reconoce fuerza vinculante a las interpretaciones de la Sala sobre «el contenido o alcance de las **normas y principios constitucionales**» (resaltado agregado), que, por argumento *a contrario*, niega tal condición a la «interpretación» (*rectius*: **modificación**) de normas *legales*, v. g. el artículo 31 de la LISLR⁵³. Y esto además tiene sentido porque, como lo ha sostenido la doctrina⁵⁴, el carácter vinculante de esas sentencias tiene como finalidad mantener la *uniformidad interpretativa del texto* (reglas y principios de carácter *constitucional*).

26. Con la indicada «reforma judicial» de la LISLR, expresamente proscrita por mandato del artículo 3 del Código Orgánico Tributario, la Sala Constitucional *cambió* la medida de lo imponible, esto es, la *base de cálculo* del impuesto en cabeza de los trabajadores, que representa un *elemento constitutivo* del tributo a tenor del citado artículo 3 *eiusdem*, cuya regulación le corresponde de manera *exclusiva* a la ley, por mandato del principio -y derecho- de legalidad tributaria y reserva legal (*no taxation without representation*), por lo que, adicionalmente, tuvo lugar una franca conculcación de los artículos 115, 133 y 317 de la Constitución.

instituciones financieras constituidas en el exterior y no domiciliadas en el país, así como las participaciones gravables con impuestos proporcionales conforme a los términos de esta Ley.// A los efectos previstos en este artículo, quedan **excluidos del salario las percepciones de carácter accidental**, las derivadas de la prestación de antigüedad y las que la Ley considere que no tienen carácter salarial» (subrayados de la nueva redacción en la sentencia).

⁵¹ Aguiló Regla, Josep, *Teoría general de las fuentes del Derecho (y del orden jurídico)*, Ariel, 2ª edición, Barcelona, 2008, p. 121.

⁵² Artículo 335 de la Constitución: «El Tribunal Supremo de Justicia garantizará la supremacía y efectividad de las normas y principios constitucionales; será el máximo y último intérprete de la Constitución y velará por su uniformidad interpretación y aplicación. Las interpretaciones que establezca la Sala Constitucional sobre el contenido o alcance de las normas y principios constitucionales son vinculantes para las otras Salas del Tribunal Supremo de justicia y demás tribunales de la República».

⁵³ En igual sentido, *vid.* Allan R. Brewer-Carías, *Reflexiones sobre el constitucionalismo en América*, Editorial Jurídica Venezolana, Cuadernos de la Cátedra Fundacional Dr. Charles Brewer Maucó «Historia del Derecho de Venezuela» de la Universidad Católica Andrés Bello N° 2, Caracas, 2001, p. 273.

⁵⁴ Cecilia Sosa Gómez, «La revisión constitucional de las sentencias definitivamente firmes», *Revista de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas*, N° 3, Universidad de Carabobo - Facultad de Derecho, Valencia, 2007, p. 172.

IV. DE «REFORMAS JUDICIALES» A «REFORMAS EJECUTIVAS». EL CASO DE LA RESERVA LEGAL TRIBUTARIA, EL DECRETO N° 1.435 Y EL ARTÍCULO 31 DE LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE 2014

27. Como ya fue precisado, en la «reforma judicial» de la LISLR la Sala Constitucional *cambió* -al margen del artículo 3 del Código Orgánico Tributario- un elemento constitutivo del tributo (su base de cálculo), cuya regulación le corresponde de manera *exclusiva* a la ley formal por mandato del principio de legalidad y reserva legal tributaria (*no taxation without representation*), por lo que tuvo lugar una patente conculcación de los artículos 115, 133 y 317 de la Constitución y, en consecuencia, de la libertad individual.

28. El Ejecutivo nacional, sumándose a la antidemocrática línea de la Sala Constitucional dictó, en el marco de la ley habilitante de noviembre 2013, el Decreto N° 1.435 con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Reforma de la LISLR, mediante el cual «reformó ejecutivamente» -en un patente caso de *desvalorización legal*⁵⁵- el ya «reformado judicialmente» artículo 31 de la ley, introduciendo varias peculiaridades en este nuevo enunciado⁵⁶, en los términos siguientes: **«Se considera como enriquecimiento neto toda contraprestación o utilidad, regular o accidental, derivada de la prestación de servicios personales bajo relación de dependencia, independientemente de su carácter salarial, distintas de viáticos y bono de alimentación.»** // También se consideran como enriquecimientos netos los intereses provenientes de préstamos y otros créditos concedidos por las instituciones financieras constituidas en el exterior y no domiciliadas en el país, así como las participaciones gravables con impuestos proporcionales conforme a los términos del presente Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley (resaltado agregado sobre la nueva redacción del Decreto).

29. En primer lugar, se evidencia cómo se separa el nuevo artículo 31 de la LISLR de las normas que anteriormente regulaban la imposición a la renta salarial, al excluir de su encabezado normativo mención alguna sobre los *salarios* como enriquecimientos netos, sustituyéndolos por las voces «contraprestación» y «utilidad».

30. En cuanto al criterio de aplicación de la palabra «contraprestación», en principio no pareciera haber mayores inconvenientes, toda vez que su falta de *ambigüedad*, por una parte, y su contextualización en materia de tributación salarial, por la otra, dirige al intérprete en una dirección única de significado: *«Prestación que debe una parte contratante [patrono] por razón de la que ha recibido o debe recibir de la otra [trabajador]»*⁵⁷ (corchetes agregados).

31. No ocurre lo mismo con la voz «utilidad». Así como la Sala Constitucional generó un problema *interpretativo* con el empleo de los vocablos «regular y permanente», lo mismo tiene lugar ahora con el nuevo contenido de este artículo, por el empleo de la palabra «utilidad». Este *acto ilocucionario*⁵⁸ presenta un problema de *ambigüedad* -que no de *vaguedad*-, por los distintos significados que tiene (provecho, conveniencia, interés o fruto⁵⁹), así como por las diferentes connotaciones que pueden reconocérsele dependiendo del contexto en el

⁵⁵ Al respecto, *vid.* Ruan Santos, Gabriel, *op. cit.*, p. 160.

⁵⁶ Así como en otras normas de la LISLR, en materia de exenciones, deducciones, pérdidas y ajuste por inflación, entre otras.

⁵⁷ Voz *contraprestación*, en: Real Academia Española, *Diccionario de la Lengua Española*, Editorial Espasa Calpe, 22ª edición, Madrid, 2001, p. 642.

⁵⁸ Sobre los actos de habla *ilocucionarios* y *perlocucionarios*, *vid.* Searle, John, *Mente, lenguaje y sociedad*, Alianza editorial, Madrid, 2001, p. 123-136.

⁵⁹ Real Academia Española, *Diccionario... cit.*, p. 2260.

que se maneje. En materia *fiscal* la palabra «utilidad» puede asemejarse a *ganancia, ingreso, resultado positivo*, etcétera. Por su parte, en materia *laboral* tiene un significado específico: **participación del trabajador en los beneficios económicos de la empresa**, y no una «contraprestación» por los *servicios personales prestados bajo relación de dependencia*. Siendo así, dicha «utilidad» debe entenderse, a fines de brindar algo de racionalidad y certeza a la norma en cuestión, como sinónimo de ingreso o ganancia del trabajador y bajo supuesto alguno como *utilidad laboral*, que -como luce evidente- generaría una situación antinómica por la imposibilidad conceptual de producirse una «utilidad derivada de la prestación de servicios personales bajo relación de dependencia», pues la *utilidad laboral* -por definición- carece de **conmutatividad**.

32. En segundo lugar, el nuevo artículo 31 de la LISLR, apartándose -en este aspecto- de la sentencia N° 301, expresamente incluye dentro de los enriquecimientos netos obtenidos por los trabajadores como consecuencia de la «*prestación de servicios personales bajo relación de dependencia*», a los que tengan carácter «accidental», con lo cual, en principio, generaría una diferencia sustancial con la «norma reformada»⁶⁰.

33. En tercer lugar, no obstante lo anterior, al ratificarse el carácter **conmutativo** de la base de imposición, indistintamente de haberse incluido expresamente las -«inconstitucionales», según la Sala Constitucional- remuneraciones *accidentales*, lo cierto es que sólo tributarán dichas percepciones -así como las *regulares*- **en tanto en cuanto sean conmutativas**, esto es, siempre que exista una relación de reciprocidad entre la prestación del servicio (causa) y su remuneración (efecto), habida cuenta que del valor lingüístico de la norma se evidencia que toda «contraprestación» y «utilidad», sea «regular» o «accidental», **debe ser «derivada de la prestación de servicios personales bajo relación de dependencia»** para ser considerada -a los fines de este artículo- enriquecimiento neto.

34. En cuarto lugar, se agrega a esta abstrusa norma la mención de acuerdo con la cual, al margen de que la remuneración que perciba el trabajador debe tener carácter **conmutativo**, esto es, debe obtenerla como consecuencia de la «*prestación de servicios personales bajo relación de dependencia*», que la misma se considerará enriquecimiento neto «independientemente de su carácter salarial», lo que genera no pocas dudas si se tiene en cuenta que, por tal mención, la norma manda que los trabajadores tributen por contraprestaciones que no tengan carácter salarial, aun cuando se gravan sus remuneraciones por la *prestación de servicios personales bajo relación de dependencia*, cuestión que implica -como condición necesaria- que las remuneraciones sean, en efecto, *salariales*, y dentro de éstas, se gravarán las que tengan carácter *conmutativo*. O lo que es igual, a sabiendas de la jurisprudencia que al respecto ha dictado la Sala de Casación Social del Tribunal Supremo de Justicia en esta línea, ¿cómo es posible que los trabajadores tributen conforme con esta norma -que grava las remuneraciones por la *prestación de servicios bajo relación de dependencia*- por remuneraciones **que tengan o no carácter salarial**? Ello luce, sin duda, *antinómico*.

35. En quinto y último lugar, del tenor literal de este nuevo artículo 31, se desprende que no se gravarán conforme con el mismo los viáticos y bono de alimentación, recordando un poco la redacción original de esta norma antes de la sentencia N° 301, en cuanto a los *viáticos*, con el agregado de esta nueva disposición sobre el *bono de alimentación*.

⁶⁰ Así como una eventual situación de antinomia entre esta norma y el artículo 107 de la Ley Orgánica del Trabajo, los Trabajadores y las Trabajadoras (LOTTT), de acuerdo con el cual: «Cuando el patrono, patrona o el trabajador o trabajadora, estén obligados u obligadas a cancelar una contribución, tasa o **impuesto**, se calculará, considerando el **salario normal** correspondiente al mes inmediatamente anterior a aquél en que se causó» (resaltado agregado).

V. LOS ASPECTOS DE LA «REFORMA EJECUTIVA» DE LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE 2015

36. La «reforma ejecutiva» de la LISLR de 2015, tuvo como objetivo sustituir los enunciados jurídicos que regulaban las materias correspondientes a: (i) disponibilidad de los enriquecimientos; (ii) deducciones (regla de corrección del gasto causado acumulado no pagado); (iii) tarifa para los enriquecimientos provenientes de actividades bancarias, financieras, de seguros o reaseguros; (iv) eliminación de las rebajas por inversión; (v) retención del impuesto y abono en cuenta; (vi) exclusión de los sujetos pasivos especiales del sistema de ajuste por inflación; y (vii) normativa administrativa sobre ajustes contables en virtud de las exclusiones del sistema de ajuste por inflación y declaraciones estimadas. Los cambios experimentados consistieron, resumidamente, en lo que sigue.

37. En cuanto a la disponibilidad de los enriquecimientos, las modificaciones se centraron en dejar solamente en el criterio sobre la base de lo *pagado*: (i) las contraprestaciones obtenidas bajo relación de dependencia, esto es, las rentas salariales, y (ii) las ganancias fortuitas. El resto, es decir, los generados por: (i) cesión del uso o goce de bienes muebles o inmuebles, incluidos los provenientes de regalías y demás participaciones análogas, y los dividendos, (ii) venta de bienes inmuebles; y (iii) honorarios por la prestación de servicios de profesiones liberales; pasaron *todos* a formar parte de los enriquecimientos que se deben ahora entender disponibles sobre la base de lo *causado*, con las distorsionantes consecuencias que ello apareja en lo fiscal y en los distintos sectores económicos incididos. Y en lo que respecta a los enriquecimientos disponibles sobre la base de lo *devengado*, además de los que ya establecía la LISLR⁶¹, se agregaron los enriquecimientos obtenidos por arrendamientos de *bienes inmuebles*. También se eliminó toda mención en las reglas de disponibilidad al *abono en cuenta*.

38. Los cambios a las reglas de disponibilidad generan, entre otras: (i) distorsiones *técnico-jurídicas* de la *disponibilidad* de acuerdo con la *tipología (naturaleza) del enriquecimiento*, e. g.: sociedades mercantiles v. profesiones liberales; (ii) distorsiones *jurídico-constitucionales* de la *capacidad contributiva*: ¿tributar sobre lo causado, y no sobre lo pagado, refleja en esos tipos de enriquecimientos la verdadera capacidad contributiva de los contribuyentes?; y (iii) distorsiones *económico meta-tributarias*, e. g.: el mercado (venta y arrendamiento) inmobiliario.

39. En las normas de deducciones se eliminó la regla de corrección del gasto causado acumulado no pagado, anteriormente establecida en el Parágrafo Único⁶² de su artículo 32 de la LISLR. Tal modificación se traduce, en contra de la marcada intención recaudatoria de la reforma de la ley, en que el contribuyente puede deducir gastos causados y no pagados, como

⁶¹ Es decir: (i) cesiones de crédito y operaciones de descuento, cuyo producto sea recuperable en distintas anualidades; (ii) arrendamientos de bienes muebles; e (iii) intereses por préstamos de instituciones bancarias, seguros y otras instituciones de crédito.

⁶² Artículo 32, Parágrafo Único, de la LISLR: «Los egresos causados y no pagados deducidos por el contribuyente, deberán ser declarados como ingresos del año siguiente si durante éste no se ha efectuado el pago y siempre que se trate de las deducciones previstas en los numerales 1, 2, 7, 10, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 19 y 21 del artículo 27 de la presente ley. Las cantidades deducidas conforme a lo dispuesto en el numeral 4 del artículo 27, no pagadas dentro del año siguiente a aquel en que el trabajador deje de prestar sus servicios al contribuyente por disolución del vínculo laboral se considerarán como ingresos del ejercicio en el cual cese dicho lapso anual. En los casos previstos en este parágrafo la deducción correspondiente se aplicará al ejercicio en que efectivamente se realice el pago».

en efecto ya podía hacerlo, con la variante de que ahora no tendría -conforme a este dislate- que pagarlos en el ejercicio inmediato siguiente para que se mantengan como deducidos a los efectos de la determinación de su enriquecimiento neto.

40. En relación a los enriquecimientos provenientes de actividades bancarias, financieras, de seguros o reaseguros de las empresas de esos sectores domiciliadas en el país, se estableció una nueva tarifa proporcional del 40%, abiertamente encontrada con los principios constitucionales de igualdad y no discriminación⁶³.

41. También se suprimió el Capítulo I, «De las Rebajas por Razones de Actividades de Inversión», específicamente, los artículos 56 y 57 de la LISLR, sobre las rebajas por inversión, teniendo especial importancia el problema de la aplicación temporal de este beneficio, pudiendo resumirse esta situación -básicamente- en dos posiciones antagónicas: (i) para gozar del aprovechamiento del beneficio, la realización de la inversión industrial tiene un lapso fatal de cinco años contados desde la entrada en vigencia de la LISLR en el que se reguló; y (ii) el aprovechamiento de la inversión industrial si bien tenía, en principio, el lapso en cuestión para su realización, debe entenderse que el mismo fue *reactivado*⁶⁴ por razón de la inclusión de esta norma -sin alteración- en el texto refundido de la reforma de noviembre de 2014.

42. Como podrá observarse, es en el supuesto (ii) en el cual cobra mayor importancia la reciente «eliminación» de este beneficio en la medida que, por lo menos hasta la entrada en vigencia de la reforma de la LISLR de 2015 (enero de 2017), se podrían realizar y aprovechar las inversiones industriales en cuestión y trasladarse las rebajas impositivas hasta los tres ejercicios fiscales siguientes luego de su supresión. Considerar lo contrario, sería equivalente a pretender una aplicación retroactiva de esta modificación, en dirección opuesta a la indicada en el artículo 24 de la *norma normarum*⁶⁵.

43. En lo que a la retención del impuesto y abono en cuenta se refiere, el artículo 7 del Decreto-Ley de reforma modificó el artículo 86 --que pasó a ser el artículo 84- de la LISLR, cambio éste que consistió en delimitar el momento de la realización de la retención en la fuente del impuesto cuando el contribuyente deudor o pagador de un determinado enriquecimiento: (i) proceda a efectuar el pago del mismo o, simplemente, (ii) reconozca en su contabilidad a favor de su acreedor dicho monto, esto es, realice el «abono en cuenta»; con el agregado: *lo que ocurra primero*, el cual tiene, en sintonía con el resto de la «reforma», un manifiesto fin recaudatorio.

⁶³ Al respecto, *vid.* Humberto Romero-Muci, «Aspectos *protervos* en la eliminación del ajuste integral por inflación fiscal a las entidades financieras y de seguros», en Castillo Carvajal, Juan C. (Coord.), *Tributación y regulación. Memorias de las XIV Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2015, p. 371-423; y Meier García, Eduardo, «Constitución fachada: a propósito de la tributación selectiva en las reformas del ISR», en Sánchez González, Salvador y Abache Carvajal, Serviliano (Coords.), *El impuesto sobre la renta. Aspectos de una necesaria reforma. Memorias de las XVI Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2017, p. 171-190.

⁶⁴ «En el foro muchas veces se ha discutido la «reactivación» del plazo de vigencia de estos beneficios, con ocasión de la modificación de la ley que los contiene. Es decir, si ante la reforma de algún aspecto de la ley, y no propiamente del beneficio, debe entenderse que el mismo debe volver a contarse». Urso Cedeño, Giuseppe, *op. cit.*, p. 269.

⁶⁵ Artículo 24 de la Constitución: «Ninguna disposición legislativa tendrá efecto retroactivo, excepto cuando imponga menor pena (...)».

44. Ahora bien, esta nueva norma sobre el abono en cuenta, que antes que se encontraba contemplada en el artículo 5 de la LISLR como una norma expresa en materia de disponibilidad, de acuerdo con la cual se equiparaba dicho abono al pago, salvo prueba en contrario, tiene claras consecuencias. Por un lado, no parece tener mayor sentido haber eliminado su mención en el marco de la regla de disponibilidad y ahora incluirla en una norma que trata principalmente el tema de las retenciones, si se repara en que para efectuar la retención de un enriquecimiento el mismo debe ser -necesariamente- disponible. De lo contrario, se generaría una distorsión entre las reglas de disponibilidad y de retenciones de los enriquecimientos.

45. También es de notar, que la nueva disposición no hace referencia alguna a la prueba en contrario de su equivalencia al pago, con lo cual se pretende no permitirle al contribuyente demostrar que, en definitiva, no dispone de ese enriquecimiento y, por ello, no tendría obligación de pagar el impuesto en ese ejercicio, ni pudiera ser objeto de retención esa renta.

46. En lo que a la «definición legal» que -ahora y por primera vez contempla la LISLR- trae consigo el artículo 84 de la ley sobre qué se entiende por abono en cuenta, y sin entrar en mayores consideraciones, lo cierto es que tal «definición» pretende una cuestionable equiparación por superposición a la noción *jurídica* del «abono en cuenta fiscal» (que supone la *exigibilidad* del crédito⁶⁶), por la noción *técnica* del «abono en cuenta contable» (que sólo se refiere al *asiento* en la contabilidad del pagador).

47. En cuanto a los sujetos pasivos especiales, al igual que tuvo lugar en la «reforma ejecutiva» de la LISLR de 2014, en aquel momento en relación a la pretendida *exclusión* -que no «eliminación», como se indica en la Exposición de Motivos- del sistema de ajuste por inflación de los contribuyentes que se dedicaran a actividades bancarias, financieras y de seguro o reaseguro, en esta oportunidad se procedió a «excluir» de esta metodología a los sujetos pasivos calificados como especiales por la Administración Tributaria, incurriendo en abierta inconstitucionalidad, por encontrarse con varios principios constitucionales, entre ellos, capacidad contributiva, igualdad y no discriminación.

48. En cuanto a la normativa administrativa sobre ajustes contables en virtud de las exclusiones del sistema de ajuste por inflación y declaraciones estimadas, son varios los asuntos cuestionables que apareja esta modificación. En primer lugar, y en los mismos términos señalados en la Exposición de Motivos, el encabezado del artículo se refiere erróneamente a la «supresión» del sistema de ajustes por inflación de la LISLR, cuando lo cierto es, como ha sido expuesto, que no hubo tal «supresión» o «eliminación» de esta metodología de la ley, sino que inconstitucionalmente se «excluyeron» de su aplicación a los sujetos pasivos especiales, como en la reforma retropróxima se hiciera en relación a los contribuyentes dedicados a las actividades bancarias, financieras y de seguro o reaseguro.

49. En segundo lugar, la *regulación vía administrativa* de normas para efectuar ajustes contables pudiera verse encontrada con el principio de reserva legal tributaria, en la medida que dichas normas afectarían sustancialmente la base de cálculo del ISLR, esto es, tendrían injerencia en la delimitación de su base imponible, debiendo recordar que ésta es uno de los elementos constitutivos del tributo.

⁶⁶ Como bien lo establece el artículo 82 del Reglamento de la LISLR, publicado en Gaceta Oficial N° 5.662 Extraordinario, 24 septiembre de 2003: «Los abonos en cuenta a que se refiere el artículo 5° de la ley, estarán constituidos por todas aquellas cantidades que los deudores del ingreso acrediten en sus registros contables, a favor de sus acreedores por tratarse de créditos exigibles jurídicamente a la fecha del asiento».

50. En tercer lugar, finalmente, la disposición bajo análisis indica que las declaraciones estimadas que se deban presentar con *posterioridad* a la entrada en vigencia del Decreto-Ley -enero de 2017-, deben hacerse tomando en cuenta el enriquecimiento neto global del ejercicio anterior, pero con la exclusión del efecto que genera el ajuste por inflación. Varias son las críticas sobre esta disposición. Por un lado, no parece adecuarse a las prescripciones del principio constitucional de irretroactividad de ley, *ex* artículo 24 de la Constitución, por cuanto pretende que una *nueva disposición* (el artículo 193 del Decreto-Ley) tenga incidencia temporal en una situación fáctica acaecida con *anterioridad a su entrada en vigencia* (la determinación del enriquecimiento neto global conforme las reglas para entonces aplicables a los sujetos pasivos especiales, dentro de ellas, las referidas al ajuste por inflación), esto es, que una *norma nueva* regule una situación de hecho que tuvo lugar con *anterioridad* a su existencia, dictado y vigencia. Y por el otro, al igual que fue denunciado con anterioridad sobre los efectos nocivos y distorsionantes de la exclusión de la metodología de los ajustes por inflación de los sujetos pasivos especiales, esta norma materializa en la presentación de las declaraciones estimadas, las violaciones a los principios constitucionales de capacidad contributiva, igualdad y no discriminación, ya que en lugar de generar una tributación sobre enriquecimientos netos o incrementos patrimoniales, la misma fatalmente recaerá sobre el patrimonio y no sus incrementos.

VI. LAS PIEZAS DEL DERECHO TRIBUTARIO. SOBRE LA TEORÍA DE LOS ENUNCIADOS JURÍDICOS, LA INTERPRETACIÓN DE LA «DISPONIBILIDAD/DEDUCIBILIDAD» DE LAS REGALÍAS Y LA REFORMA DE LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE 2015

51. La definición de regalía, de conformidad con el artículo 48, párrafo único, de la LISLR⁶⁷, se refiere a la cantidad que se paga por el uso y goce de derechos de autor, cuantificada sobre la base de unidades de producción, de venta, de exploración, o explotación, razón por la cual el enriquecimiento que obtenga el cedente a propósito de la celebración de un contrato de *cesión del derecho de explotación* de un bien intangible, en efecto *califica* como una regalía a los fines de la LISLR venezolana.

52. En cuanto al *licenciamiento de uso*, la remuneración por esta modalidad suele ser una *cantidad fija*, porque la caracterización que hace la LISLR para la cuantificación *porcentual* o *proporcional* del monto pagado sólo comprende los criterios propios de cesión del derecho para *comercializar* el intangible, a saber: unidades de producción, venta, exploración o explotación; *no de uso* del mismo. Lo anterior es así, porque el *licenciamiento de uso* no supone una *transferencia del derecho de explotar o comercializar* el bien intangible, sólo la posibilidad de *usarlo*, esto es, se reconduce a una *autorización* o *permiso* para su debida *utilización*, inexistiendo, entonces, *comercialización* alguna que habilite la caracterización de unidades *producidas* o *vendidas* que sirvan como medida o parámetro para una remuneración distinta a una de carácter fijo; quedándose el *licenciamiento de uso*, en principio⁶⁸, fuera de la definición (y calificación) de regalía que establece la LISLR.

⁶⁷ Artículo 48, Párrafo Único, de la LISLR: «(...) se entiende por regalía o participación análoga, la cantidad que se paga en razón del uso o goce de patentes, marcas, derechos de autor, procedimientos o derechos de explotación o explotación de recursos naturales, fijadas en relación a una unidad de producción, de venta, exploración o explotación, cualquiera sea su denominación en el contrato».

⁶⁸ Y decimos «en principio», porque nada impide que se pueda celebrar un *contrato híbrido* o *mixto* de *licenciamiento de uso* y *cesión del derecho de explotación* de un bien intangible, en cuyo caso,

53. Es por lo anterior que, a los efectos de la LISLR venezolana, debe entenderse por *regalías* aquellos pagos (*enriquecimientos* [para el cedente] y *gastos* [para el cesionario]) que tienen lugar por razón de la *cesión del derecho de explotación o comercialización* sobre un *bien intangible*, no así -en principio- por su *licenciamiento de uso*, en sintonía con lo recién expuesto.

54. El encabezado del artículo 27 de la LISLR⁶⁹ delimita las *propiedades definitorias o notas esenciales*⁷⁰ sobre qué se debe entender, a los fines de este subsistema tributario, por *deducción*, en tanto tipología de egresos (gastos) que la misma tipifica como minoraciones de la renta bruta y que deberán ser: (i) *causados* (o *pagados*), (ii) *no imputados al costo*, (iii) *normales* (aspecto cuantitativo: que el monto sea razonable por la naturaleza y dimensión de la actividad económica y comparable con gastos de contribuyentes que realicen actividades similares), (iv) *necesarios* (aspecto cualitativo: que sea imprescindible o guarde relación directa con la producción del enriquecimiento), y (v) *territoriales*; con la finalidad de *producir el enriquecimiento*, esto es, la renta.

55. El numeral 16 del artículo 27 de la LISLR⁷¹, no hace más que incluir -expresamente- dentro de la definición legal de deducción del artículo 27, el supuesto específico de los gastos por concepto de *regalías y demás participaciones análogas*, al igual que el correspondiente a las remuneraciones, honorarios y pagos por asistencia técnica o servicios tecnológicos utilizados en el país.

56. Ahora bien, el elemento *disponibilidad*, en la configuración lógica del hecho imponible de la LISLR, se dirige a fijar el *momento* en el cual el legislador establece *cuándo* se ha generado un enriquecimiento (y erogado su correspondiente gasto) para el contribuyente, indistintamente de que efectiva y económicamente haya percibido tal incremento patrimonial, precisando así, por vía de consecuencia, el ejercicio fiscal al que corresponde. En otras palabras, la *disponibilidad* delimita -junto con la *anualidad*- el *aspecto temporal* del hecho imponible de este tributo.

57. El artículo 5 de la LISLR⁷² hace referencia a los tres momentos que el legislador ha escogido para fijar *cuándo*, fiscalmente hablando, el enriquecimiento se entiende *a disposi-*

por razón de la habilitación para *comercializar* el intangible -además de *usarlo*- el monto pagado se podrá cuantificar de manera *proporcional* con base en unidades de *producción, venta, exploración o explotación* y, así, calificar como regalía a los efectos de la LISLR.

⁶⁹ Artículo 27 de la LISLR: «Para obtener el enriquecimiento neto global se harán de la renta bruta las deducciones que se expresan a continuación, las cuales, salvo disposición en contrario, deberán corresponder a egresos causados no imputados al costo, normales y necesarios, hechos en el país con el objeto de producir el enriquecimiento: (...)».

⁷⁰ Humberto Romero-Muci, «Desinstitucionalización del concepto deducción en el impuesto sobre la renta. “Un caso de manipulación semántica en el lenguaje jurídico”», *Revista de Derecho Tributario*, N° 142, Caracas, 2014, p. 15.

⁷¹ Artículo 27, numeral 16, de la LISLR: «Las regalías y demás participaciones análogas, así como las remuneraciones, honorarios y pagos análogos por asistencia técnica o servicios tecnológicos utilizados en el país».

⁷² Artículo 5 de la LISLR de 2014: «Los enriquecimientos provenientes de la cesión del uso o goce de bienes, muebles o inmuebles, incluidos los derivados de **regalías y demás participaciones análogas** y los dividendos, los producidos por el trabajo bajo relación de dependencia o por el libre ejercicio de profesiones no mercantiles, la enajenación de bienes inmuebles y las ganancias fortuitas, **se considerarán disponibles en el momento en que son pagados**. Los enriquecimientos que no estén comprendidos en la enumeración anterior, se considerarán disponibles desde que

ción del contribuyente y, con ello, delimitar el ejercicio fiscal al cual corresponde, en el cual deberá declararse nacida la obligación tributaria y, de ser el caso, pagarla. Estos momentos se establecen -en la secuencia discursiva del enunciado- sobre la base de: (i) lo [causado y] *pagado* (o abonado en cuenta), (ii) lo [exclusivamente] *causado*, y (iii) lo [causado y] *devengado*.

58. De acuerdo con el criterio de lo [causado y] *pagado*, como su denominación lo indica, los enriquecimientos se entienden disponibles una vez que -luego de *causados*- el contribuyente ha obtenido el *pago efectivo* de los mismos, esto es, en el momento que tiene lugar la *percepción real* del ingreso. Por su parte, los enriquecimientos [exclusivamente] *causados*, son aquéllos que sólo ameritan tener *causa*, esto es, una *razón, motivo o circunstancia* que *jurídicamente* justifique el nacimiento del enriquecimiento, o como lo refiere la ley, se entiende por tal momento la *realización de la operación económica* que da nacimiento al ingreso que constituirá su contraprestación, a otro decir, cuando tiene lugar la *perfeccionamiento* del negocio jurídico. Y en lo que a la regla de los enriquecimientos [causados y] *devengados* se refiere, los mismos se hacen disponibles una vez que el contribuyente tiene el *derecho de crédito* de exigir su pago, esto es, los que -además de *causados*- son *jurídicamente exigibles* o de *plazo vencido*.

59. La LISLR establece en el encabezado del artículo 32⁷³, la *regla de correspondencia del gasto (egreso) con el enriquecimiento (ingreso)*, con base en los mismos criterios -en principio- de disponibilidad de los enriquecimientos (artículo 5). Ello evidencia, así, que la regla de disponibilidad de los enriquecimientos es -en idéntica medida- una regla de la propia deducibilidad del gasto. A otras voces, el artículo 5 de la LISLR integra -por mandato del artículo 32 *eiusdem*- el aspecto temporal del hecho imponible en una *doble vertiente*: tanto en el *enriquecimiento (incremento patrimonial)*, cuanto en el *gasto (decremento patrimonial)*, introduciendo de esta manera una racional simetría en el tratamiento en el tiempo de estos conceptos.

se realicen las operaciones que los producen, salvo en las cesiones de crédito y operaciones de descuento, cuyo producto sea recuperable en varias anualidades, casos en los cuales se considerará disponible para el cesionario el beneficio que proporcionalmente corresponda.// En todos los casos a los que se refiere este artículo, los abonos en cuenta se considerarán como pagos, salvo prueba en contrario.// Parágrafo Único: Los enriquecimientos provenientes de créditos concedidos por bancos, empresas de seguros u otras instituciones de crédito y por los contribuyentes indicados en los literales b, c, d y e del artículo 7 de esta Ley y los derivados del arrendamiento o subarrendamiento de bienes muebles, se considerarán disponibles sobre la base de los ingresos devengados en el ejercicio gravable» (resaltado agregado).

⁷³ Artículo 32 de la LISLR: «Sin perjuicio de lo dispuesto en los numerales 3, 11 y 20 y en los párrafos duodécimo y decimotercero del artículo 27, las **deducciones** autorizadas en este Capítulo deberán corresponder a **egresos causados** durante el año gravable, cuando correspondan a ingresos disponibles para la oportunidad en que la **operación se realice**.// Cuando se trate de **ingresos que se consideren disponibles** en la oportunidad de su **pago**, conforme a lo dispuesto en el artículo 5 de esta ley, las respectivas deducciones deberán corresponder a **egresos efectivamente pagados** en el año gravable, sin perjuicio de que se rebajen las partidas previstas y aplicables autorizadas en los numerales 5 y 6 del artículo 27 de esta Ley.// Parágrafo Único: Los egresos causados y no pagados deducidos por el contribuyente, deberán ser declarados como ingresos del año siguiente si durante éste no se ha efectuado el pago y siempre que se trate de las deducciones previstas en los numerales 1, 2, 7, 10, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 19 y 21 del artículo 27 de la presente ley. Las cantidades deducidas conforme a lo dispuesto en el numeral 4 del artículo 27, no pagadas dentro del año siguiente a aquel en que el trabajador deje de prestar sus servicios al contribuyente por disolución del vínculo laboral se considerarán como ingresos del ejercicio en el cual cese dicho lapso anual. En los casos previstos en este párrafo la deducción correspondiente se aplicará al ejercicio en que efectivamente se realice el pago» (resaltado agregado).

60. Fácil es colegir que esta norma en materia de deducciones es, en esencia, una regla de disponibilidad de los enriquecimientos, habida cuenta que es -precisamente- la disponibilidad de éstos últimos lo que delimita el momento (el *cuándo*) de *deducibilidad* de los gastos que aquéllos generan y, con ello, el ejercicio en el cual deben tomarse en cuenta para la determinación del enriquecimiento *neto* (el *cuánto*).

61. De conformidad con la LISLR los requisitos/condicionantes generales de la deducibilidad de cualquier gasto, son los expresa y taxativamente establecidos en la definición legal de la categoría jurídica *deducción* contenida en el encabezado del artículo 27 de la LISLR, sin que quepa la posibilidad de admitirse otros distintos a éstos por otras leyes (tributarias o no) ni, mucho menos, por la jurisprudencia (esto no sería más que un patético caso de *activismo judicial*), porque ello se traduciría en claros supuestos de: (i) *inconstitucionalidad*, vía *deslegalización*, por violación de los artículos 115, 133 y 317 de la Constitución y 3 del Código Orgánico Tributario, al pretender incluir condicionantes no establecidos en la *definición legal de deducción*, ex artículo 27 de la LISLR, (ii) *inconstitucionalidad* por violación del principio de capacidad contributiva, ex artículo 316 de la Constitución, por atentar contra los enunciados jurídicos sobre la caracterización del enriquecimiento neto de la LISLR, al no admitir alguna deducción en desatención del enunciado contenido en el artículo 27 de la LISLR; y (iii) *desinstitucionalización*, por *desconfiguración*, de los hecho y base imponibles de la LISLR, que ella -y sólo ella- puede establecer.

62. Al interpretar el *nuevo* artículo 5 de la LISLR⁷⁴ conjuntamente con el 32 *eiusdem*, a propósito de la regla de correspondencia del gasto (egreso) con el enriquecimiento (ingreso), y teniendo en cuenta que esta regla se mantiene *inalterada* en esta última reforma, debe observarse que a partir de la entrada en vigencia de la modificación de la LISLR, al tenerse en cuenta que los enriquecimientos por concepto de *regalías* se entenderán (ahora) disponibles a partir de que estén *causados*, entonces también serán dichos gastos deducibles, de conformidad con la regla de correspondencia, desde su mera *causación*.

63. En otras palabras: de conformidad con el enunciado contenido en el nuevo artículo 5 y en el mismo (en este aspecto) artículo 32 de la LISLR, la *causación* de este tipo de enriquecimientos-gastos: (i) los hacen *disponibles* (a los *enriquecimientos* de regalías); y (ii) los hacen *deducibles* (a los *gastos* de regalías). Esto evidencia, una vez más, que el aspecto temporal de la *deducibilidad* del gasto que remunera un ingreso está delimitado por la regla de *disponibilidad* del enriquecimiento que se presenta como su contrapartida porque, a la postre, la misma es una *regla de disponibilidad de enriquecimientos y gastos*.

64. Lo expuesto sobre la reforma en cuestión de la LISLR, hace forzoso concluir que, por interpretación del nuevo artículo 5 de la LISLR, los gastos (egresos) tipo regalías y de participaciones análogas, se deben entender -a partir de la entrada en vigencia de la «reforma ejecutiva» de la LISLR de 2015- deducibles una vez que estén efectivamente *causados*.

⁷⁴ Artículo 5 de la LISLR de 2015: «Los ingresos se consideran disponibles desde que se realicen las operaciones que los producen, salvo en las cesiones de crédito y operaciones de descuento, cuyo producto sea recuperable en varias anualidades, casos en los cuales se considerará disponible para el cesionario el beneficio que proporcionalmente corresponda.// Los ingresos provenientes de créditos concedidos por bancos, empresas de seguro u otras instituciones de crédito y por los contribuyentes indicados en los literales b, c, d y e del artículo 7 de este Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley y los derivados del arrendamiento o subarrendamiento de bienes muebles e inmuebles, se considerará disponibles sobre la base de los ingresos devengados en el ejercicio gravable.// Los enriquecimientos provenientes del trabajo bajo relación de dependencia y las ganancias fortuitas, se considerará disponibles en el momento en el que son pagados».

VII. POSTULADO DEL LEGISLADOR RACIONAL Y UNA VIEJA (¿PSEUDO?) DISPUTA. EL CASO DE LA «ELIMINACIÓN» DEL AJUSTE POR INFLACIÓN FISCAL Y LAS DIFERENCIAS CAMBIARIAS

65. En cuanto a la indicada *exclusión* de los sujetos pasivos especiales del sistema de ajuste por inflación fiscal, a los fines de analizar la eventual imposibilidad jurídica de aplicar a esos sujetos el artículo 186 de la LISLR⁷⁵, esto es, la norma que delimita el tratamiento fiscal de las diferencias cambiarias (positivas o negativas), por encontrarse el mismo *ubicado* en el Capítulo II, del Título IX, relativo al Reajuste Regular por Inflación de esa ley y, por ello, seguir su misma suerte de exclusión, con lo cual se reactiva un «viejo debate» o, quizás, una vieja *pseudo-disputa*⁷⁶, goza de especial importancia (i) atender un *problema de caracterización o pertenencia*, lo que implicaría, bajo ese razonamiento, que la exclusión de los sujetos pasivos especiales de dicho sistema conllevaría consigo la consecuente inaplicación de la norma sobre diferencias en cambio a los señalados sujetos pasivos especiales, así como (ii) examinar la naturaleza de las diferencias cambiarias, cuestión que encierra, por su parte, un *problema de calificación*, como será propuesto y analizado; todo desde el *postulado del legislador racional*⁷⁷.

66. El *problema de caracterización o pertenencia* del artículo 186 de la LISLR se presenta, en lo general, porque este enunciado jurídico se encuentra *ubicado* en el Capítulo II, del Título IX, relativo al Reajuste Regular por Inflación de la ley y, en lo particular, por la oración inicial de dicha norma, que a tenor literal indica que «A los fines de este Capítulo (...)» se dará el tratamiento anteriormente indicado a las ganancias y pérdidas en cambio, teniendo en cuenta que el Capítulo en cuestión es, en efecto, el referido al reajuste regular por inflación fiscal (*texto*).

67. Por resultado de una interpretación literal (y aislada) de la norma que regula el tratamiento fiscal de las diferencias (ganancias o pérdidas) cambiarias, ésta formaría parte del indicado «Capítulo II-Del reajuste regular por inflación», que a su vez integra el Título IX de la ley, relativo al Reajuste Regular por Inflación, reactivándose una «vieja polémica»⁷⁸ y,

⁷⁵ Artículo 186 de la LISLR: «A los fines de este Capítulo, las ganancias o pérdidas que se originen de ajustar los activos o pasivos denominados en moneda extranjera o con cláusula de reajustabilidad basada en variaciones cambiarias [se considerarán realizadas] en el ejercicio fiscal en el que las mismas sean exigibles, cobradas o pagadas, lo que suceda primero» (corchetes agregados). La expresión «se considerarán realizadas» inexplicablemente fue omitida en la reforma de la LISLR de 2014 y repetida en la LISLR de 2015, aun cuando dicho artículo 188 no fue objeto de reforma (parcial o integral) alguna, en ninguna de esas oportunidades. Siendo así, la norma debe leerse sin tal (injustificada y antijurídica) omisión o recorte, como fue originalmente publicada en la reforma de la LISLR de 2007 [publicada en Gaceta Oficial N° 38.529, 25 de septiembre de 2006]. Sin ese enlace oracional, la norma -dicho sea de paso- está gramáticamente incompleta y carece de sentido.

⁷⁶ Que se refieren a *falsos* desacuerdos, o lo que es igual, a discusiones *aparentes*. Al respecto, *vid.* Genaro Carrió, *Notas sobre Derecho y lenguaje*, Abeledo-Perrot, 5ª edición, Buenos Aires, 2006, p. 91-128.

⁷⁷ Que consiste en la proposición ideal de un poder legislativo *lógico, coherente, ordenado, razonable* (rasgos todos propios, a la postre, de una buena *técnica legislativa*), por lo que en su función creadora de Derecho mediante actos normativos generales y abstractos, respeta la *sistematicidad* y *rigurosidad* que debe caracterizar el diseño del ordenamiento jurídico en general, y de cada ley en particular. Al respecto, *vid.* Ezquiaga Ganuzas, Francisco Javier, «Argumentos interpretativos y postulado del legislador racional», *Isonomía [Publicaciones periódicas]: Revista de Teoría y Filosofía del Derecho*, N° 1, octubre, 1994, p. 69-98.

⁷⁸ «Como la primera frase dice «A los fines de este Capítulo y el Capítulo se refiere a los ajustes por inflación, parece establecer que los ajustes se hacen a las cuentas y efectos por pagar y cobrar en

bajo ese razonamiento, el artículo 186 de la LISLR sería *inaplicable* para los sujetos pasivos especiales a partir de la entrada en vigencia de dicho cuerpo normativo, por su *exclusión* del sistema de ajuste por inflación.

68. Este razonamiento, en su *justificación interna o formal*⁷⁹, resulta deductivamente válido porque tiene lugar la inferencia, lo cual se evidencia de la siguiente reconstrucción del argumento: *Premisa mayor*: el sistema de ajuste por inflación (p) ha sido «eliminado» para los contribuyentes especiales (q)/ *Premisa menor*: el artículo 186 de la LISLR es una norma perteneciente al sistema de ajuste por inflación (p)/ *Conclusión*: el artículo 186 de la LISLR ha sido «eliminado» para los contribuyentes especiales (q). Es decir: *Si p entonces q/ p/ Luego q*.

69. Si bien el razonamiento expuesto goza -en sentido estricto- de *justificación interna o formal*, en tanto se llega a la conclusión esbozada partiendo de las premisas seleccionadas, no es menos cierto que desde el punto de vista de su *justificación externa o material*⁸⁰, ese argumento resulta *falaz*⁸¹ por errar en la selección de una de sus premisas⁸²: **el artículo 186 de la LISLR de 2015 no es una norma que pertenece al sistema y a la metodología del ajuste por inflación fiscal.**

moneda extranjera. Entonces, no es imposible pensar que un tribunal interprete el artículo literalmente y niegue el traspaso de pérdidas por tres años por considerar que no se establece claramente que la pérdida cambiaria corresponde a la contabilidad fiscal ordinaria y no a la de ajustes por inflación e, incluso, podría sostener que tampoco sería deducible a los efectos de la contabilidad de ajustes por inflación, porque los activos y pasivos en moneda extranjera han sido excluidos del concepto de activos no monetarios ajustables por inflación». Roche, Emilio J., «Ajustes por inflación en la Ley de Impuesto sobre la Renta 2001 y su Reglamento», *Revista de Derecho Financiero*, N° 1, Asociación Venezolana de Derecho Financiero, Caracas, 2004, p. 18.

⁷⁹ La *justificación interna* «se refiere a la validez de una inferencia a partir de premisas dadas». Atienza, Manuel, *Las razones del Derecho. Teorías de la argumentación jurídica*, Universidad Nacional Autónoma de México, México D. F., 2003, p. 26. En otras palabras, tiene que ver con la «corrección conforme a las reglas de la lógica». García Amado, Juan Antonio, *Razonamiento jurídico y argumentación. Nociones introductorias*, Eolas Ediciones, León (España), 2013, p. 55.

⁸⁰ En la *justificación externa*, por su parte, «se somete a prueba el carácter más o menos fundamentado de sus premisas». Atienza, Manuel, *Las razones... cit.*, p. 26. Por ello, «hablamos de justificación externa para referirnos a algo muy distinto, a los contenidos de las premisas, a la justificación de tales contenidos en términos de verdad, razonabilidad o admisibilidad». García Amado, Juan Antonio, *Razonamiento... cit.*, p. 70.

⁸¹ «Objeciones frecuentes contra un **argumento** son: el apoyo interno de las **premisas** a la **conclusión** es insuficiente o las premisas no están externamente apoyadas. En el primer caso se trata de un argumento inválido, en el segundo de un argumento al menos con una premisa falsa» (resaltados del autor). Pereda, Carlos, voz «falacia», en Vega Reñón, Luis y Olmos Gómez, Paula (Eds.), *Compendio de lógica, argumentación y retórica*, Editorial Trotta, Madrid, 2011, p. 249.

⁸² Por lo que se incurre en una *falacia material*, esto es, un error persuasivo en la construcción y selección de las premisas que no están bien fundamentadas en lo sustancial y, por ello, se presentan fallas en la justificación externa del razonamiento, o como bien lo explica Atienza: «En las falacias materiales, la construcción de las premisas se ha llevado a cabo utilizando un criterio sólo aparentemente correcto; ejemplos típicos son la falacia de la ambigüedad o de la falsa analogía». Atienza, Manuel, *El Derecho como argumentación. Concepciones de la argumentación*, Ariel, Barcelona, 2006, p. 108. Una de las mejores y más recientes explicaciones sobre la teoría de las falacias, debe consultarse en: Vega Reñón, Luis, *La fauna de las falacias*, Editorial Trotta, Madrid, 2013. Para un útil catálogo de las falacias (formales y materiales) más comunes, *vid.* Martínez Zorrilla, David, *op. cit.* Nuestras consideraciones sobre el estudio de las falacias, en: Abache Carvajal, Serviliano, *Sobre falacias, justicia constitucional y Derecho tributario. Del gobierno de las leyes al gobierno de los hombres: más allá de "la pesadilla y el noble sueño"*, Editorial Álvaro y Nora, Caracas, 2015.

70. Atendiendo el *problema de calificación* del enriquecimiento objeto del artículo 186 de la LISLR, éste regula la disponibilidad de las *ganancias* (o deducibilidad de las *pérdidas*) *en cambio*, las cuales forman parte del *resultado en operaciones*⁸³, o lo que es lo mismo, integran el *enriquecimiento neto operativo* -y, así, la contabilidad fiscal ordinaria- del contribuyente por sus actividades territoriales (*contexto*), el cual será, en un segundo nivel, aumentado o disminuido por virtud del ajuste por inflación de las partidas correspondientes (activos y pasivos no monetarios, patrimonio inicial y fluctuaciones del patrimonio durante el ejercicio, *distintas* de las ganancias o pérdidas).

71. Se evidencia que las ganancias y pérdidas cambiarias se encuentran fuera del *ámbito de aplicación* del sistema del ajuste por inflación, el cual responde a otra *razón de ser*, lo que no hace más que reforzarse si se repara en que estas partidas califican bajo la tipología de activos y pasivos *monetarios*, como bien lo establece expresamente el Parágrafo Segundo del artículo 171 de la LISLR⁸⁴.

72. La exclusión que hace el artículo 176 de la LISLR⁸⁵ de «(...) las ganancias o las pérdidas» tiene pleno sentido y sustento racional: aparte de recalcar el tratamiento técnicamente correcto de las ganancias o pérdidas (cambiarias y no cambiarias) como *resultados operativos* del ejercicio, por vía de consecuencia deja ver que las mismas no son -no pueden ser- fiscalmente incididas por *partida doble*, esto es, habida cuenta que las mismas son correctamente sometidas a imposición en un *primer nivel* como elementos integrantes del enriquecimiento neto operativo territorial, mal pudieran estar (nuevamente) incididas en un *segundo nivel* propio del sistema y metodología del ajuste por inflación que, además, tiene una *razón de ser* -y, por ello, un *ámbito de aplicación*- diferente.

73. Esto se justifica, además, desde los principios de la lógica formal de *identidad* y de *no contradicción*. En efecto, si el elemento en cuestión integra el primer nivel de los resultados (ganancias o pérdidas) operativos, entonces *es* operativo: principio de *identidad*; por vía de consecuencia, el mismo elemento, que forma parte del primer nivel correspondiente a los resultados operativos (ganancias o pérdidas), *no puede integrar* -a su vez- el segundo nivel

⁸³ Como lo explica Romero-Muci: «Las partidas denominadas en moneda extranjera o convenidas con cláusulas de reajustabilidad son conceptuadas como *monetarias*. En esencia el efecto de la corrección de dichas partidas no se recoge ni se presenta formando parte del ajuste por inflación, sino directamente en los resultados operativos del contribuyente» (resaltado del autor). Romero-Muci, Humberto, *La racionalidad del sistema de corrección monetaria fiscal*, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 2005, p. 231.

⁸⁴ Artículo 171 de la LISLR: «(...) **los créditos y deudas con cláusula de reajustabilidad o en moneda extranjera** y los intereses cobrados o pagados por anticipado o registrados como cargos o créditos diferidos se **considerarán activos y pasivos monetarios**» (resaltado agregado). En desarrollo de la norma recién citada, se encuentra el artículo 94 del Reglamento de la LISLR: «**El efectivo y otras acreencias y obligaciones en moneda extranjera** o con cláusulas de reajustabilidad se **consideran partidas monetarias** y serán ajustadas a la tasa de cambio de la fecha de cierre del ejercicio gravable o de acuerdo con las respectivas cláusulas de reajustabilidad respectivamente, **en la contabilidad del contribuyente, antes del ajuste por inflación de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados en Venezuela**» (resaltado agregado).

⁸⁵ Artículo 176 de la LISLR: «(...) los contribuyentes a que se refiere el artículo 171 de este Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley, una vez realizado el ajuste inicial, deberán reajustar al cierre de cada ejercicio gravable, sus activos y pasivos no monetarios, el patrimonio al inicio del ejercicio y los aumentos y disminuciones del patrimonio durante el ejercicio, **distintos de las ganancias o las pérdidas**, conforme al procedimiento que a continuación se señala» (resaltado agregado).

propio de la metodología del ajuste por inflación: principio de *no contradicción*. A otras voces: si la partida es monetaria, entonces *es* monetaria (*identidad*) y *no puede ser* también no monetaria (*no contradicción*).

74. Estamos ante un perfecto ejemplo de lo que la dogmática ha denominado la *corrección formal e incorrección material* de un mismo argumento⁸⁶. Debe tenerse presente que la corrección formal de un argumento es condición *necesaria*, pero no *suficiente*, de un razonamiento *bueno*, el cual, además, tiene que ser materialmente correcto. En efecto, «*un buen argumento debe serlo tanto desde el punto de vista formal como material*»⁸⁷. Si bien el argumento analizado que pretende sustentar la caracterización del artículo 186 de la LISLR como una norma perteneciente al sistema de ajuste por inflación es *formal o deductivamente válido*, por lo que está *internamente justificado* -cuestión que de entrada le da *fuerza persuasiva*-, no es menos cierto que en el mismo se incurre en una *falacia material* por partir de una premisa manifiestamente errada, por lo que forzosamente deviene incorrecta su conclusión, encontrándonos, así, ante una *pseudo-disputa*. A otro decir: el argumento analizado *es racional, mas no razonable*⁸⁸.

75. Por razón de lo anterior, no resulta viable, en buen Derecho y con fundamento en un recto razonamiento jurídico: (i) *caracterizar* el artículo 186 de la LISLR como un enunciado perteneciente al sistema y metodología del ajuste por inflación fiscal (*texto*), allende su *desubicación normativa* en el «Capítulo II-Del reajuste regular por inflación», integrante del Título IX de la ley, relativo al Reajuste Regular por Inflación, en desatención del *postulado del legislador racional*; ni (ii) *calificar* las ganancias o pérdidas cambiadas de una manera disímil a su verdadera naturaleza, cual es la de integrar el resultado operativo territorial del ejercicio (*contexto*), por lo que su inaplicación con fundamento en la exclusión de los sujetos pasivos calificados como especiales por parte de la Administración Tributaria del sistema de ajuste por inflación, deviene irrazonable (*arbitraria*⁸⁹) y, con ello, contraria a Derecho.

76. Consideramos que lo correcto, topográficamente hablando, sería reubicar el artículo 186 de la LISLR en el -o agregar o incorporar su contenido al- artículo 5 *eiusdem*, habida cuenta que es éste el enunciado que contiene la regla de *disponibilidad de los enriquecimientos*, en sintonía con el *postulado del legislador racional*.

VIII. CAPACIDAD CONTRIBUTIVA Y CORRECCIÓN MONETARIA. A PROPÓSITO DE LA EXCLUSIÓN DE LOS «SUJETOS PASIVOS ESPECIALES» DEL AJUSTE POR INFLACIÓN FISCAL

77. La capacidad contributiva, que encuentra expresa regulación en nuestra Constitución, *ex artículo 316*⁹⁰, comprende la aptitud *real e individual* de cada contribuyente para

⁸⁶ Manuel Atienza, *Las razones... cit.*, p. 13-14.

⁸⁷ *Ibid.*, p. 13.

⁸⁸ Manuel Atienza, *La guerra de las falacias*, Librería Compas, 3ª edición ampliada, Alicante, 2008, p. 215-220.

⁸⁹ «Una interpretación se considera justificada cuando se presenta expresamente respaldada por argumentos interpretativos *admisibles*. Por el contrario, la que se base en argumentos inadmisibles se tendrá por no justificada, lo que es tanto como decir *arbitraria*» (cursivas del autor). García Amado, Juan Antonio, *Razonamiento... cit.*, p. 151.

⁹⁰ Artículo 316 de la Constitución: «El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o la contribuyente, atendiendo al principio de progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población; para ello se sustentará en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos».

soportar las cargas tributarias, actuando este estándar como límite al poder de imposición del Estado, en manifiesta concreción del *principio de igualdad*⁹¹. En efecto, todo contribuyente tiene derecho a tributar sobre su *real y efectiva* capacidad económica, la cual comprende, respecto del impuesto sobre la renta, los incrementos de patrimonio *operativos* (resultantes de restar de los ingresos brutos, los costos y deducciones permitidos en la LISLR), así como los incrementos de patrimonio por *tenencia* (propios de la metodología del ajuste por inflación), de acuerdo con la fórmula del *neto*, delimitando de esta manera la configuración lógica de los hechos y base impositivos de este subsistema tributario.

78. La LISLR aterriza el principio de capacidad económica del contribuyente en distintos enunciados jurídicos, entre los cuales destaca el artículo 4 *eiusdem*⁹², en el cual queda claro que el contribuyente *debe* tener en cuenta los elementos correspondientes a la ecuación para la determinación de los enriquecimientos netos, cuales son: ingresos brutos, costos y deducciones, así como -a efectos del enriquecimiento neto *territorial*- la *corrección por inflación de las partidas ajustables*⁹³ (partidas no monetarias), con la finalidad de determinar el *verdadero* -no ficticio o nominal- enriquecimiento *neto* a los fines de tributar sobre su verdadera capacidad contributiva, como ha sido recomendado para los países latinoamericanos que han experimentado el *fenómeno inflacionario* en sus economías⁹⁴.

⁹¹ Derecho N° 14 de la *Carta de derechos del contribuyente para los países miembros del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT)*: «Derecho a la igualdad tributaria y a la tributación de acuerdo con la capacidad contributiva individual. En función de ello, el contribuyente tiene derecho a ser gravado por actos, hechos o circunstancias que sean indicativos de riqueza real, efectiva y actual (exclusión de los tributos que gravan capacidad económica ficticia) y a que la cuantificación tenga en cuenta la capacidad singular manifestada por cada contribuyente». Disponible en: http://iladt.org/FrontEnd/docs/Carta_Derechos_Contribuyente_ILADT_aprobada_y_Presentacion.pdf.

⁹² Artículo 4 de la LISLR: «Son enriquecimientos netos los incrementos de patrimonio que resulten después de restar de los ingresos brutos, los costos y deducciones permitidos en este Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley, **sin perjuicio respecto del enriquecimiento neto de fuente territorial, del ajuste por inflación previsto en este Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley**» (resaltado agregado).

⁹³ Derecho N° 18 de la *Carta de derechos del contribuyente para los países miembros del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT)*: «Derecho a que se reconozca la desvalorización monetaria ajustando las exenciones, deducciones o escalas de la tarifa, para evitar que se produzca, al margen de la ley, un incremento (o disminución) de la carga tributaria o se graven utilidades puramente nominales por el sólo hecho del fenómeno inflacionario, a lo que se agrega que el financiamiento presupuestario del Estado con cargo a emisión monetaria importa, en su sustancialidad, el efecto equivalente a la aplicación de un tributo que recorta el poder adquisitivo de los activos en moneda que posean los contribuyentes». Disponible en: http://iladt.org/FrontEnd/docs/Carta_Derechos_Contribuyente_ILADT_aprobada_y_Presentacion.pdf.

⁹⁴ Este tema fue abordado en las *V Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario* del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT), celebradas en Santiago de Chile en 1967, en el marco del «Tema 2: Incidencia de la inflación en el sistema tributario». En el documento de *considerandos y recomendaciones*, se estableció lo siguiente: «Considerando:// 1. Que la inflación cuando alcanza niveles de intensidad y duración con que la sufren algunos de los países latinoamericanos es elemento principalísimo en el deterioro de sus economías y factor de distorsión de sus sistemas tributarios;// 2. Que la consideración de la inflación en los tributos debe ser coordinada con la adopción de una política general anti-inflacionaria tendiente a controlar y eliminar el fenómeno con el objeto de concurrir a obtener la aspiración común de un desarrollo acelerado y auto sostenido que se construya sobre fundamentos de estabilidad económica;// 3. Que la política tributaria debe propender entre sus fines a controlar el proceso inflacionario y mientras esto no ocurra,

79. La exclusión de los «sujetos pasivos especiales» de la aplicación del ajuste por inflación es, en definitiva, una violación del principio de capacidad contributiva, *ex* artículo 316 de la Constitución, en la medida que estos contribuyentes tributarán sobre bases imponibles *distorsionadas* -sobrestimadas, irreales y totalmente ficticias- por la hiperinflación de la que adolece la economía venezolana, así como del principio de igualdad (*en y ante la ley*⁹⁵), y no discriminación, *ex* 21 de la Constitución⁹⁶, toda vez que mientras que los «sujetos pasivos

el sistema tributario deberá contener normas que tiendan a corregir las distorsiones señaladas a fin de restablecer la equidad:// 4. Que las consideraciones negativas de la inflación afectan tanto al Fisco como a la generalidad de los contribuyentes.// Recomiendan:// 1. Los sistemas tributarios deben estructurarse de modo tal que constituyan un instrumento eficaz para prevenir y combatir la inflación.// 2. Que los institutos miembros propongan a sus gobiernos modificaciones en los sistemas tributarios a fin de que estos constituyan un instrumento más eficaz para prevenir y combatir la inflación.// 3. Adaptar los sistemas tributarios en forma tal que el Estado no vea afectado el valor real de sus ingresos y que para los contribuyentes el tributo recaiga sobre la expresión real del valor de la materia imponible, entendiéndose por valores reales los depurados de los efectos distorsionados de la inflación; procurándose en todos los casos y a todos los efectos la uniformidad de valores en las relaciones entre el Estado y las personas físicas y jurídicas del sector privado.// 4. Que los gravámenes sobre los consumos se establezcan preferiblemente sobre base “*ad valorem*”.// 5. La base imponible de los gravámenes que afectan al patrimonio debe ser actualizado mediante mecanismos de ajuste.// 6. El proceso de determinación de los gravámenes que recaen sobre los ingresos deberá contemplar mecanismos de ajuste correctivo.// 7. Los mecanismos de ajuste de la base imponible de los gravámenes al patrimonio y sobre los ingresos, deben cumplir los siguientes requisitos:// a) En lo posible no deben introducir discriminaciones entre la carga tributaria que deben soportar los diferentes sectores o actividades afectos al impuesto, por el hecho de depurar o actualizar en mayor o menor grado los patrimonios o los ingresos de alguno de ellos, sino que deben tender a un grado similar de corrección de las distorsiones que la inflación introduce en la carga impositiva de los diferentes sectores o actividades, si en los impuestos a que los ajustes se refiere ello no fuera posible, deberá tratarse dentro del sistema tributario en su conjunto que dicha redistribución de la carga tributaria no se produzca.// b) Los mecanismos destinados a lograr que el impuesto sobre la renta se aplique sobre utilidades reales, depuradas de los efectos de la desvalorización monetaria, no debe producir como consecuencia el hecho de desgravar utilidades reales obtenidas debido al proceso inflacionario, sino que deben diseñarse a fin de que dichas utilidades queden afectadas al impuesto.// c) Las diferencias resultantes de los ajustes no deberán estar gravadas por los impuestos.// 8. Sin perjuicio de las correcciones de la base, las deducciones y mínimo gravables así como los tramos de las escalas progresivas deberán ser ajustados en forma automática función al deterioro del poder adquisitivo de la moneda.// 9. Recomendar que los institutos nacionales estudien y sometan a las próximas Jornadas procedimientos de ajustes que satisfagan los requisitos enunciados en el punto 6, para lo cual se habilitará un punto especial del temario». Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, *Estatutos y Resoluciones de las Jornadas*, Montevideo, 1993, p. 37-39.

⁹⁵ Sobre las distintas proyecciones del principio de igualdad en el Derecho tributario, *vid.* Ramón Valdés Costa, *Instituciones de Derecho tributario*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1996, p. 369-437. Por su parte, para un análisis sobre los planteamientos del maestro uruguayo, *vid.* Casas, José Osvaldo, «El principio de igualdad en el *estatuto del contribuyente* (paralelo entre el pensamiento del maestro uruguayo Ramón Valdés Costa y la doctrina y jurisprudencia de la República Argentina)», *Revista Latinoamericana de Derecho Tributario*, N° 3, Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario-Marcial Pons, Madrid, 1997, p. 57-96.

⁹⁶ Artículo 21 de la Constitución: «Todas las personas son iguales ante la ley; en consecuencia:// 1. No se permitirán discriminaciones fundadas en la raza, el sexo, el credo, la condición social o aquellas que, en general, tengan por objeto o por resultado anular o menoscabar el reconocimiento, goce o ejercicio en condiciones de igualdad, de los derechos y libertades de toda persona.// 2. La ley garantizará las condiciones jurídicas y administrativas para que la igualdad ante la ley sea real y efectiva; adoptará medidas positivas a favor de personas o grupos que puedan ser discriminados,

especiales» no podrán corregir monetariamente los efectos inflacionarios, los contribuyentes ordinarios o no calificados como especiales podrán sortear -con todos los defectos de este régimen- los efectos de la inflación a través de la metodología de la ley, situación que, a la postre, en lugar de generar una tributación sobre enriquecimientos netos, esto es, incrementos patrimoniales, redundará en una tributación efectiva sobre el patrimonio mismo, a todas luces inconstitucionalmente erosionando la *propiedad*⁹⁷ de los contribuyentes excluidos de esta metodología y, con ello, atentando en igual medida contra el artículo 115⁹⁸ de la Constitución, inclusive pudiendo tener *efectos confiscatorios*⁹⁹, en violación del men-

marginados o vulnerables; protegerá especialmente a aquellas personas que por alguna de las condiciones antes especificadas, se encuentren en circunstancia de debilidad manifiesta y sancionará los abusos o maltratos que contra ellas se cometan.// 3. Sólo se dará el trato oficial de ciudadano o ciudadana, salvo las fórmulas diplomáticas.// 4. No se reconocen títulos nobiliarios ni distinciones hereditarias».

⁹⁷ Derecho N° 16 de la *Carta de derechos del contribuyente para los países miembros del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT)*: «Derecho a que la tributación tenga en cuenta la protección del derecho de propiedad de manera proporcionada, atendiendo a las exigencias de necesidad, adecuación y proporcionalidad en sentido estricto. El interés general que limite el derecho de propiedad deberá estar siempre contemplado y fundamentado por ley en cada caso concreto»; y derecho N° 17 de la *Carta de derechos del contribuyente para los países miembros del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT)*: «Derecho a que, más allá del alcance y protección que el derecho constitucional de cada país reconozca y otorgue al derecho de propiedad privada, existe un límite cuantitativo -sin que corresponda aquí fijarlo porcentualmente- a partir del cual el tributo afecta el núcleo esencial de dicho derecho que debe conservarse incólume, deviniendo confiscatorio». Ambos disponibles en: http://iladt.org/FrontEnd/docs/Carta_Derechos_Contribuyente_ILADT_aprobada_y_Presentacion.pdf

⁹⁸ Artículo 115 de la Constitución: «Se garantiza el derecho de propiedad. Toda persona tiene derecho al uso, goce, disfrute y disposición de sus bienes. La propiedad estará sometida a las contribuciones, restricciones y obligaciones que establezca la ley con fines de utilidad pública o de interés general. Sólo por causa de utilidad pública o interés social, mediante sentencia firme y pago oportuno de justa indemnización, podrá ser declarada la expropiación de cualquier clase de bienes».

⁹⁹ En los mismos términos Asorey, quien explica en relación a la inflación y el principio de no confiscación, lo siguiente: «El principio de que los tributos no pueden absorber una parte substancial de la propiedad o de la renta puede hallarse garantizado en forma explícita o implícita en los textos constitucionales.// En la Argentina es una garantía implícita de la Constitución y a los efectos de obtener la protección de la misma es necesario acreditar que el tributo afecta una parte preponderante de la renta o del patrimonio del contribuyente, es decir que se debe demostrar exhaustivamente que la alícuota aplicada al afectar en exceso a la renta o al patrimonio termina violando el derecho de propiedad garantizado por la Constitución Nacional.// Un ordenamiento fiscal que no contemple disposiciones para neutralizar el fenómeno inflacionario puede originar situaciones donde la legislación grava parte preponderante de la renta o del patrimonio al alcanzar ganancias ficticias que en realidad son inexistentes». Asorey, Rubén O., «Inflación y tributación en Iberoamérica», *Revista de Derecho Tributario*, N° 51, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 1991, p. 13-14. Por su parte, Atencio Valladares también ha considerado que: «en el caso de aquellos tributos que graven rentas ficticias, producto del alza sostenida y generalizada de los precios, y no precisamente porque se haya dado un incremento de patrimonio o haya existido propiamente una renta percibida por parte del contribuyente, se podría tratar de un supuesto de vulneración al principio de no confiscación (...)// Por tanto, observamos que la inflación juega un papel preponderante en el sistema tributario y, especialmente, en relación con el principio de no confiscación en materia tributaria. Se debe evitar el gravamen de rentas ficticias en cualquier clase de tributos, para paliar los efectos dañinos de la inflación en los contribuyentes». Atencio Valladares, Gilberto, *El principio de no confiscación en materia tributaria*, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Serie Monografías Tributarias, Bogotá, 2016, p. 414 y 416, respectivamente.

cionado artículo 317¹⁰⁰ de la *norma normarum*¹⁰¹. A otras voces: *estamos frente a un impuesto a la inflación misma*¹⁰².

80. En sintonía con lo anterior, la pretendida exclusión de los «sujetos pasivos especiales» por razón del nuevo segundo aparte del artículo 171 de la ley¹⁰³, encuentra un límite insuperable en el artículo 316 de la Constitución y en el propio artículo 4 de la LISLR, en tanto concreción *legal* del principio *constitucional* de capacidad económica, el cual *prevalece* sobre cualquier intento de omitir la consideración de los efectos distorsionantes de la infla-

¹⁰⁰ Artículo 317 de la Constitución: «No podrá cobrarse impuesto, tasa, ni contribución alguna que no estén establecidos en la ley, ni concederse exenciones y rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por la ley que cree el tributo correspondiente. **Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio**» (resaltado agregado).

¹⁰¹ Esto lo ha advertido Romero-Muci en relación a la inconstitucional exclusión de las entidades financieras y de seguros de la metodología de los ajustes por inflación, a propósito de la «reforma ejecutiva» de la LISLR de 2014: «Esa decisión normativa es ostensiblemente lesiva del derecho a contribuir conforme a la capacidad económica del contribuyente, pues lejos de recaer sobre una medida real de capacidad económica, termina incidiendo sobre una medición falseada y sobreestimada por la inflación, es decir, el impuesto no incide sobre la renta efectiva, sino sobre una renta fantasma o ficticia, esto es, en definitiva, incide sobre sustancia de patrimonio.// Por lo tanto, es irrazonable que, para fines del ISR (i) no se corrijan por inflación los resultados impositivos de las entidades bancarias y de seguros, pues ello implica una *medición falaz y sobrestimatoria de su enriquecimiento neto* y (ii) no desgravarlo de la base imponible implica la inexorable imposición de sustancia de patrimonio y no de renta, desviándose de la materia impositiva debida según el tributo en cuestión. Todo ello atenta, posterga y conculca, (i) el derecho a contribuir sobre la base real y efectiva y (ii) frustra el valor jurídico superior de la protección de la solvencia patrimonial de los bancos y empresas de seguro, comprometiendo su integridad en perjuicio de los usuarios y del desarrollo económico del país.// El ajuste integral por inflación es un mandato que tiene anclaje obligatorio para todo tipo de contribuyente, desde el propio enunciado normativo que define la materia gravable en el ISR en el artículo 4 de dicha Ley. El ajuste integral por inflación no implica alguna ventaja ni un beneficio fiscal para el contribuyente a los fines de la determinación de la renta gravable. Constituye un medio técnico *necesario e idóneo*, de universal aplicación, para neutralizar los efectos distorsionantes de la inflación y permitir translucir los *resultados reales* que representan su capacidad económica efectiva para contribuir a los gastos generales en materia de ISR» (resaltado del autor). Romero-Muci, Humberto, «Sobre la deducibilidad del resultado monetario deudor (pérdida monetaria) por inflación: el caso de las entidades financieras y de seguro», en Sánchez González, Salvador y Abache Carvajal, Serviliano (Coords.), *El impuesto sobre la renta. Aspectos de una necesaria reforma. Memorias de las XVI Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2017, p. 415-432.

¹⁰² En similares términos, para Palacios Márquez estaríamos ante uno de los inapropiadamente denominados «tributos no legislados», específicamente, el llamado *impuesto inflación o inflacionario*. Al respecto, *vid.* Palacios Márquez, Leonardo, «La obligación tributaria», *Comentarios al Código Orgánico Tributario 1994*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 1995, p. 45.

¹⁰³ Artículo 171 de la LISLR: «A los solos efectos tributarios, los contribuyentes a que se refiere el artículo 7° de este Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley, que iniciaron sus operaciones a partir del 1° de enero del año 1993, y realicen actividades comerciales, industriales, explotación de minas e hidrocarburos y actividades conexas, que estén obligados a llevar libros de contabilidad, deberán al cierre de su primer ejercicio gravable, realizar una actualización inicial de sus activos y pasivos no monetarios, según las normas previstas en este Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley, la cual traerá como consecuencia una variación en el monto del patrimonio neto para esa fecha.// Los contribuyentes que realicen actividades bancarias, financieras, de seguros, reaseguros y **los sujetos pasivos calificados como especiales por la Administración Aduanera y Tributaria, quedarán excluidos del sistema de ajustes por inflación previsto en este Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley**» (resaltado agregados).

ción en la real y efectiva *situación contributiva* de los «sujetos pasivos especiales». Considerar lo contrario, implicaría dejar de lado, además del indicado principio de capacidad contributiva, los también referidos estándares de igualdad y no discriminación, generándose, como podrá advertirse, una *antinomia inter-normativa* en la LISLR, por la contradicción sobrevenida de los artículos 4 y 171, en su segundo aparte, de la ley, debido a que proponen *soluciones incompatibles*.

81. En efecto, la *antinomia inter-normativa* se observa desde que en la reforma de 2015 se pretende excluir a los «sujetos pasivos especiales» del *derecho* a aplicar la metodología del ajuste por inflación fiscal, en tanto *garantía* de la verdadera capacidad contributiva del contribuyente, y en *detrimento* del artículo 4 de la LISLR en el cual se establece, como ya lo hemos podido observar, que para determinar el enriquecimiento *neto* territorial es indispensable la aplicación del sistema de corrección monetaria -neto *por tenencia*- previsto en la misma ley.

82. La *antinomia inter-normativa* se resuelve apelando (indirectamente) al criterio de jerarquía normativa, habida cuenta que el artículo 4 de la LISLR concreta o materializa el principio constitucional contenido en el artículo 316 de la *norma normarum*¹⁰⁴, a diferencia del artículo 171 de la ley, el cual no encuentra sustento en -ni concreta ni desarrolla- principio alguno de la Constitución, antes por el contrario, contraría de manera abierta y contundente varios de ellos.

83. Es posible recurrir -por lo menos, indirectamente- a este criterio, en tanto que la *fuerza justificativa* del artículo 4 de la LISLR viene de la propia Constitución, específicamente del artículo 316, que consagra el aludido principio de capacidad contributiva, o lo que es lo mismo, dicho principio constitucional -que a su vez integra los valores superiores del ordenamiento jurídico- representa el *aspecto valorativo o justificativo* del artículo 4 de la LISLR. En sentido opuesto, la norma contenida en el artículo 171 de la LISLR sobre la exclusión de los «sujetos pasivos especiales» del *derecho* a aplicar la metodología del ajuste por inflación fiscal, carece -en lo absoluto- de un aspecto valorativo, razón por la cual no encuentra justificación en un valor superior del ordenamiento jurídico.

84. Además de la propuesta esbozada sobre la aplicación (indirecta) del *criterio de jerarquía normativa*, lo cierto es que la posición que sostenemos encuentra sustento directo al amparo de los *argumentos interpretativos*¹⁰⁵ a *coherencia*¹⁰⁶ y *sistemático en sentido estricto*.

¹⁰⁴ Sobre la caracterización del artículo 4 de la LISLR como norma *legal* que materializa de manera efectiva el principio *constitucional* de capacidad contributiva, Romero-Muci explica con meridiana claridad lo siguiente: «La razón precisa de este distingo entre enriquecimiento neto operativo y el enriquecimiento neto ajuste por inflación y la salvedad del Legislador recogida en la fórmula “...sin perjuicio del ajuste por inflación...”, radica en la circunstancia evidente, conforme a la cual, la regulación del ajuste por inflación introduce cambios importantes a las reglas sobre determinación del enriquecimiento neto operativo, a las cuales complementa para dar una solución de unidad de sentido a la materia gravable por el impuesto, esto es, **en precisión de la verdadera capacidad contributiva en términos reales**» (resaltado del autor y subrayado/resaltado agregado). Romero-Muci, Humberto, *La racionalidad... cit.*, p. 265.

¹⁰⁵ Que consisten en *esquemas de razonamientos* dirigidos a desentrañar o esclarecer el sentido de un texto oscuro (o contradictorio), por lo que mediante éstos se debe «acudir a unos preceptos para aclarar el significado de otros dudosos». Ezquiaga Ganuzas, Francisco Javier, *op. cit.*, p. 69-98.

¹⁰⁶ «Es aquél por el que dos enunciados legales no pueden expresar dos normas incompatibles entre ellas; por ello, sirve tanto para rechazar los significados de un enunciado que lo hagan incompatible con otras normas del sistema, como para atribuir directamente un significado a un enunciado,

to¹⁰⁷, siendo el denominador común a ambos la anhelada racionalidad de la interacción lógica de las normas que integran un sistema jurídico y, *a fortiori*, un mismo cuerpo normativo - como lo es la LISLR-, evitándose de esta manera aplicaciones *antinómicas*.

85. Estos argumentos justifican la aplicación del artículo 4 de la LISLR mediante el cual se concreta o positiviza el principio de capacidad contributiva, dejando de lado el artículo 171 de la ley, que a contracorriente de la norma constitucional pretende excluir a los «sujetos pasivos especiales» del ajuste por inflación fiscal, por lo que tal exclusión no debe ser tomada en cuenta por *contradictoria* -además de inconstitucional-, por lo que *todos* los sujetos pasivos tributarios que sean contribuyentes del tributo establecido en la LISLR, *ex* artículo 7 de la ley, deben aplicar la metodología del ajuste por inflación fiscal para determinar su enriquecimiento *neto*, conforme lo establecido en el artículo 4 *eiusdem*.

86. Además de la antinomia *inter-normativa* sobrevenida que tiene lugar entre la *parte* del artículo 171 que pretende excluir a los «sujetos pasivos especiales» de la metodología del ajuste por inflación y el artículo 4 de la LISLR, también se da cita en el mismo cuerpo de la ley -por razón de esta irracional e irrazonable modificación- una antinomia *intra-normativa*, esto es, una contradicción dentro del mismo artículo 171 de la LISLR, porque por un lado establece que estarán sujetos a la metodología del ajuste por inflación los contribuyentes que realicen actividades comerciales, industriales, explotación de minas e hidrocarburos y actividades conexas, que estén obligados a llevar libros de contabilidad, a otro decir, que lleven a cabo las indicadas *actividades económicas*, y por el otro pretende excluir a los «sujetos pasivos especiales» que realicen *esas mismas actividades*. De esta manera, se hace palpable que el mismo artículo 171 *incluye* y *excluye* a los contribuyentes que realicen las *actividades económicas* indicadas y que sean «sujetos pasivos especiales», o lo que es igual, se presentan *soluciones incompatibles* -de cara a la aplicación de la metodología del ajuste por inflación fiscal- para los «sujetos pasivos especiales» que realicen cualesquiera de las *actividades económicas* (comerciales, industriales, etc.) comprendidas en la norma.

87. En este caso, ante dos consecuencias jurídicas contradictorias que se dan cita en un mismo artículo, no resulta azaroso afirmar que ambas no pueden ser válidas. En este sentido, el segundo aparte referido a la exclusión de los «sujetos pasivos especiales» del ajuste por inflación, al no encontrar asidero, fundamento o sustento alguno en la Constitución, antes por el contrario, la viola en no pocos artículos, debe -forzosamente- entenderse *inválida* y, con ello, *inaplicable*, al erigirse en contra de los principios de capacidad contributiva, igualdad y no discriminación, subsistiendo la *validez* -por argumento *a contrario*- del encabezado del artículo 171, referido al indicado ámbito de aplicación subjetivo del sistema de ajuste por inflación fiscal.

88. Nuestra posición encuentra sustento en el argumento interpretativo *a partir de los principios*¹⁰⁸, teniendo en cuenta que: (i) la exclusión de los «sujetos pasivos especiales» de la

ya que el argumento justifica no sólo la atribución de significados no incompatibles y el rechazo de significados que impliquen incompatibilidad, sino la atribución de aquel significado que haga al enunciado lo más coherente posible con el resto del ordenamiento». *Ibid.*, p. 91.

¹⁰⁷ Que sería la forma estándar de caracterizar a lo que nos referimos como una modalidad de aplicación (indirecta) del *criterio de jerarquía normativa*, siendo «aquél que para la atribución de significado a una disposición tiene en cuenta el contenido de otras normas, su contexto.// El fundamento de esta apelación y lo que justifica su empleo es, al igual que en el resto de los argumentos sistemáticos, la idea de que las normas forman un sistema que obtiene su coherencia del diseño racional realizado por el legislador y de los principios que, como consecuencia de ser un producto racional, lo gobiernan». *Ibid.*, p. 92-93.

metodología del ajuste por inflación atenta contra la capacidad contributiva, la igualdad y la no discriminación, de lo que sólo es lógico afirmar, que aplicar el *segundo aparte* del artículo 171 de la LISLR es, en la línea que venimos sosteniendo, inconstitucional; razón por la cual (ii) el intérprete debe *necesariamente* decantarse por la opción que sea compatible con lo delimitado por el o los principios en cuestión, esto es, por la consecuencia jurídica que se encuentre respaldada o inspirada por los principios en juego (nuevamente: capacidad contributiva, igualdad y no discriminación), cual es, la delimitada por el *encabezado* del artículo 171 de la LISLR.

89. Por otro lado, la única clasificación y caracterización *legal* que existe de los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria se encuentra en los artículos 22 y siguientes del Código Orgánico Tributario, conforme la cual éstos se dividen en *contribuyentes*¹⁰⁹ (quienes realizan el hecho imponible y, por ello, son deudores por *deuda propia*) y *responsables*¹¹⁰ (quienes sin realizar el hecho imponible, por lo que califican como deudores por *deuda ajena*, deben cumplir con la obligación tributaria por mandato de la ley), los cuales -a su vez- son sub-clasificados en responsables *directos* (agentes de retención y percepción) y responsables *solidarios*. Por su parte, los agentes de retención y percepción detentan una doble condición de *responsables solidarios* «junto con» el contribuyente (de *no* efectuar la retención o percepción) y de *sustitutos* «en lugar» del contribuyente (de *realizar* la retención o percepción, y no enterar el importe al Fisco), aun cuando tal denominación no es formalmente empleada por el Código.

90. La eventual designación de un contribuyente o responsable como «sujeto pasivo especial» no es -en sentido estricto- una tipología de *sujeción pasiva* en la legislación venezolana, o una «nueva clasificación», «sub-clasificación» o «especie» del género *sujetos pasivos* de la obligación tributaria, como sí lo son los *contribuyentes* y *responsables* -cuyas definiciones *legales* giran alrededor del hecho imponible y, por ello, de la obligación tributaria-, razón por la cual ser o no calificado como «sujeto pasivo especial», no modifica -no puede hacerlo- las dimensiones cualitativas y cuantitativas de la *obligación tributaria*, teniendo incidencia y trascendencia tal designación exclusivamente a los efectos del cumplimiento de los *deberes formales* (forma y tiempo)¹¹¹.

¹⁰⁸ «Ante la pluralidad de significados de un enunciado, se optará por aquél que mejor se adecue a lo establecido por el principio. La razón es que el sistema jurídico elaborado por el legislador racional es coherente, no sólo en cuanto que sus preceptos son consistentes, sino, en un sentido más fuerte, en cuanto que sus normas responden a criterios (o principios) inspiradores comunes». *Ibid.*, p. 86.

¹⁰⁹ Artículo 22 del Código Orgánico Tributario: «Son contribuyentes los sujetos pasivos respecto de los cuales se verifica el hecho imponible.// Dicha condición puede recaer:// 1. En las personas naturales, prescindiendo de su capacidad según el derecho privado.// 2. En las personas jurídicas y en los demás entes colectivos a los cuales otras ramas jurídicas atribuyan calidad de sujeto de derecho.// 3. En las entidades o colectividades que constituyan una unidad económica, dispongan de patrimonio y tengan autonomía funcional».

¹¹⁰ Artículo 25 del Código Orgánico Tributario: «Responsables son los sujetos pasivos que, sin tener el carácter de contribuyentes, deben por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a los contribuyentes».

¹¹¹ Allende la inconstitucional designación como agentes de retención o percepción del IVA, a los «sujetos pasivos especiales» vía Providencia Administrativa, en abierta desatención del principio de reserva legal, en tanto en cuanto se delimita por un acto sub-legal un *sujeto pasivo* de la obligación tributaria, el cual, por ser un elemento constitutivo del tributo, *ex* artículo 3 del Código Orgánico Tributario, sólo puede ser creado, modificado o extinguido por ley, lo cierto es que la *justifi-*

91. La calificación de «sujetos pasivos especiales» tiene una finalidad única y exclusiva de *control fiscal* por parte de la Administración Tributaria y, con ello, de recaudación y fiscalización de aquellos sujetos pasivos que, por su *nivel del ingresos, sector o actividad económica*, requieren una *atención especializada*, lo que permite -a su vez- razonar, que si los contribuyentes «no especiales» u «ordinarios» tienen derecho a corregir monetariamente las distorsiones generadas por efectos de la hiperinflación, *a fortiori* lo necesitan tener -lo tienen- los «contribuyentes especiales», quienes por virtud de sus *superiores niveles de ingresos* experimentan mayores deformaciones inflacionarias que exigen su tratamiento conforme la metodología de la LISLR.

92. El *fin* de excluir del ajuste por inflación a los «sujetos pasivos especiales» *no es realizable ni procedente* desde esta perspectiva, precisamente porque dicha figura sólo tiene eficacia en cuanto al régimen de *deberes formales*, por oposición al de la *obligación tributaría*, no resultando un *medio eficaz* para afectar -en lo absoluto- la caracterización de lo imponible, esto es, de los hecho y base tributarias de la LISLR que están estructurados, por demás, conforme el principio *constitucional* de capacidad contributiva, de ahí su consecuente *inconstitucionalidad*.

93. En suma, el sistema de ajuste por inflación fiscal deben aplicarlo, como expresamente lo establece el encabezado del artículo 171 de la LISLR: «los contribuyentes a que se refiere el artículo 7° de este Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley, que iniciaron sus operaciones a partir del 1° de enero del año 1993, y realicen actividades comerciales, industriales, explotación de minas e hidrocarburos y actividades conexas, que estén obligados a llevar libros de contabilidad», sean éstos «especiales» o no. Ello es, simplemente, *irrelevante*.

94. Es precisamente la figura del *sujeto pasivo*, en tanto elemento constitutivo del tributo, el único de éstos que goza de una *doble garantía* (como elemento autónomo y como aspecto integrante del hecho imponible) y *protección axiológica constitucional* por razón del principio de reserva legal de los tributos¹¹², por tanto, este elemento que goza de una *doble virtualidad* sólo puede ser creado, modificado o suprimido a través de una *ley formal*. De esta manera, al ser el sujeto pasivo un elemento constitutivo del tributo por carácter propio, así

cación teleológica de los «sujetos pasivos especiales» -que enseguida será atendida- explica, a su vez, como en la Ley del IVA de 1993 se establecía la posibilidad de designar agentes de retención para actividades realizadas por contribuyentes de *difícil control*, como bien lo explica Escalante: «Al igual que los supuestos de responsabilidad genérica analizados anteriormente, -a excepción de la responsabilidad por cambio de destino- los Agente de Retención en el IVA está contemplados desde la Ley del IVA de 1993, la cual incluía en su artículo 6 un supuesto que denotaba incluso una mayor racionalidad en el derogado texto legal, que en las actuales disposiciones normativas. Dicho texto indicaba acertadamente que se designarían Agente de Retención en los casos de operaciones o actividades realizadas con contribuyentes de *difícil control*. (...) Como se pudo observar anteriormente, la ley permite a la Administración Tributaria usar el mecanismo de la designación de Agentes de Retención, como sujetos pasivos responsables del pago del tributo de un tercero (contribuyente), para **facilitar** o **controlar** su función **recaudadora** de impuestos» (cursivas del autor y resaltado agregado). Escalante Elguezabal, Xabier, «Los contribuyentes y los responsables del IVA en Venezuela», en Sol Gil, Jesús (Coord.), *Imposición al Valor Agregado (IVA) en Venezuela*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2004, p. 285-286. Y es ésta la razón principal, como veremos, detrás de la figura misma de los «sujetos pasivos especiales».

¹¹² Derecho N° 1 de la *Carta de derechos del contribuyente para los países miembros del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT)*: «Derecho a que toda prestación patrimonial pública, sea o no tributaria (y siempre que sea coactiva de hecho o de derecho), se establezca por ley». Disponible en: http://iladt.org/FrontEnd/docs/Carta_Derechos_Contribuyente_ILADT_aprobada_y_Presentacion.pdf.

como por integración del aspecto subjetivo del hecho imponible, el mismo está especialmente delimitado por la estricta reserva legal, *ex* artículos 115, 133 y 317 Constitución, y artículos 3 y 2 del Código.

95. La pretendida utilización de los «sujetos pasivos especiales» -en tanto grupo o categoría de *control fiscal*- así como, evidentemente, la totalidad de la «reforma ejecutiva», están impregnadas de inconstitucionalidad por desatender los artículos 115, 133 y 317 de la Constitución, así como el Parágrafo Segundo del artículo 2 y artículo 3 del Código, en los cuales se delimita, entre otras cosas, que los sujetos pasivos tributarios, como (doble) elemento constitutivo, deben crearse, modificarse y suprimirse por la ley en sentido *formal*, esto es, la dictada por el Poder Legislativo, como garantía esencial de la libertad de los contribuyentes.

96. Con todo lo anterior, se evidencia que la exclusión de los «sujetos pasivos especiales» de la aplicación de la metodología del ajuste por inflación fiscal establecido en la LISLR es *irracional, irrazonable y*, con ello, *inconstitucional*, por violación de los principios constitucionales de capacidad contributiva, igualdad, no discriminación y no confiscación, así como del principio de reserva legal tributaria, toda vez que los coloca en un plano de desigualdad frente a los «sujetos pasivos ordinarios», obligándolos a tributar conforme a una sobreestimada, irreal y ficticia capacidad contributiva que, al fin y a la postre, en lugar de generar una tributación sobre enriquecimientos netos, esto es, incrementos patrimoniales, redundará en una tributación sobre el patrimonio mismo.

97. Por razón de lo expuesto, todos los contribuyentes de la LISLR que realicen actividades comerciales, industriales, etc., que estén obligados a llevar libros de contabilidad (sean «especiales» o no) tienen derecho al ajuste por inflación fiscal, por aplicación constitucional y preferente de los artículos 4 y *encabezado* del artículo 171 de la ley, determinando, de esta manera, un enriquecimiento neto racional respecto a la real capacidad contributiva, como cimiento fundamental que resulta del principio de igualdad y se erige como corolario del derecho de propiedad.

IX. VALIDEZ, VIGENCIA Y APLICABILIDAD DEL «RÉGIMEN TEMPORAL» DE ANTICIPOS DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE 2018

98. El 21 de agosto de 2018 la denominada «Asamblea Nacional Constituyente» - mediante «Decreto Constituyente»¹¹³- estableció un régimen temporal de pago de anticipos del ISLR -y del IVA-, para los «sujetos pasivos especiales» que se dediquen a realizar una actividad económica *distinta* de la explotación de minas, hidrocarburos y de actividades conexas, y no sean perceptores de regalías derivadas de dichas explotaciones¹¹⁴, o lo que es lo mismo, para la gran mayoría de los contribuyentes.

¹¹³ «Decreto Constituyente mediante el cual se establece el Régimen Temporal de Pago de Anticipo del Impuesto al Valor Agregado e Impuesto Sobre la Renta para los Sujetos Pasivos Calificados como Especiales que se dediquen a realizar actividad económica distinta de la explotación de minas, hidrocarburos y de actividades conexas, y no sean perceptores de regalías derivadas de dichas explotaciones», publicado en Gaceta Oficial N° 6.396 Extraordinario, 21 de agosto de 2018.

¹¹⁴ Artículo 1 del «Decreto Constituyente». «Este Decreto Constituyente tiene por objeto la creación de un Régimen Temporal de pago de anticipo de Impuesto al Valor Agregado e Impuesto sobre la Renta, para los sujetos pasivos calificados como especiales que se dediquen a realizar actividad económica distintas de la explotación de minas, hidrocarburos y de actividades conexas, y no sean perceptores de regalías derivadas de dichas explotaciones».

99. Con base en los cánones de validez normativa analizados, fácil es colegir que el «Decreto Constituyente» no es *válido*, antes por el contrario, está muy lejos de ello. En efecto, el «Decreto Constituyente»: (i) no fue dictado por el órgano competente, porque no existe -no puede existir- un «órgano competente» para dictar esa *inexistente* tipología normativa en el ordenamiento jurídico venezolano, por ende, (ii) no fue dictado -no puede serlo- siguiendo el procedimiento legalmente establecido, toda vez que tampoco puede existir un procedimiento para dictar una tipología normativa *inexistente* y, por último, (iii) el «Decreto Constituyente» se encuentra en completa violación de las normas de superior jerarquía, es decir, la Constitución, como puede evidenciarse de la consabida y evidente inconstitucionalidad que embarga a todo lo que tenga que ver con la «Asamblea Nacional Constituyente» y, con ello, de todo lo que emita ese írrito sinsentido.

100. Aunado a los aspectos *formales* sobre la validez normativa, y sin entrar en mayores detalles, lo cierto es que el «Decreto Constituyente» también afecta *sustancialmente*, entre otros, el principio de capacidad contributiva y la fórmula del *neto* de este subsistema tributario, al pretender establecer respecto a los «sujetos pasivos especiales» un régimen de anticipos que, a la postre y como ya lo ha expresado la doctrina, se cimienta en «unas medidas dictadas a espaldas de la seguridad jurídica y sus implicaciones, con una voracidad fiscal como guía que convierte a los impuestos sobre la renta y al valor agregado, en impuestos al flujo de caja y a los ingresos brutos»¹¹⁵.

101. Lo anterior se hace aún más palpable, al tenerse en cuenta que de conformidad con el artículo 9 del «Decreto Constituyente»: «*Los anticipos previstos en este Decreto Constituyente, serán deducibles en la declaración definitiva de Rentas e Impuesto al Valor Agregado*» (resaltado agregado), cuestión que merece un breve comentario. Si bien las categorías *deducción* y *deducibilidad* no son equivalentes -como lo precisamos en el capítulo VI-, lo cierto es que, de la manera que entendemos el enunciado en cuestión, nos parece que lo que se quiso decir fue que dichos anticipos serán «deducibles», «restables» o, con mayor rigor técnico, *acreditables* a la cuota por pagar -en caso de haberla- del *impuesto definitivo*¹¹⁶.

102. La precisión no es baladí, porque entender que simplemente los anticipos son «deducibles» de la *declaración definitiva de rentas* -no así del *impuesto definitivo*- pudiera llevar al sinsentido de considerar que tales adelantos se tomaran en cuenta como elementos de la ecuación en la determinación del *enriquecimiento neto operativo* (ingresos brutos, costos y *deducciones*), cuestión que implicaría que se desdibujara, aún más, la estructura lógica de los hechos y bases imponibles de la LISLR. En concreto, lo que se quiere poner de relieve es que

¹¹⁵ Palacios Márquez, Leonardo, «Notas del Presidente de la A.V.D.T. El plan de crecimiento, recuperación y estabilidad económica afecta los derechos fundamentales», *Revista de Derecho Tributario*, N° 159, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2018, p. 10.

¹¹⁶ Así explican Fraga-Pittaluga, Sánchez y Viloría la naturaleza jurídica de las retenciones de ISLR, en tanto *anticipos a cuenta* del impuesto definitivo: «La retención en la fuente puede calificarse como un pago anticipado de impuesto, por cuya virtud el sujeto retenido, sin que aún pueda determinar si al final del ejercicio tendrá la obligación de pagar el impuesto, está obligado a permitir que el agente de retención ampute de la cantidad de dinero que le será pagada, una determinada porción para ser ingresada al Fisco, como anticipo por la eventual causación del tributo.// En consecuencia, la exacción previa a título de retención, tendría la naturaleza de un pago anticipado del impuesto sobre la renta que se generará y liquidará al finalizar el ejercicio, procurándose de esta forma continuidad y fluidez de los ingresos del Fisco Nacional». Fraga-Pittaluga, Luis, Sánchez González, Salvador y Viloría Méndez, Mónica, *La retención en el impuesto sobre la renta. Adaptado a la Ley de Impuesto sobre la Renta y al Código Orgánico Tributario de 2001*, Fundación Defensa del Contribuyente, Colección Estudios N° 1, Caracas, 2002, p. 25.

«deducir» los anticipos en la *declaración definitiva de rentas*, pudiera entenderse *semánticamente* de dos formas: (i) como una *minoración* en los elementos de la ecuación (ingresos brutos, costos y *deducciones*), o (ii) como una *acreditación* frente al *impuesto definitivo*. Sólo la segunda opción, en los términos expuestos, es *pragmáticamente* viable.

103. La pretendida aplicación del nuevo régimen de pago de anticipos del ISLR, también se encuentra en contradicción con el principio de igualdad, así como con su corolario estándar de no discriminación, conforme con los cuales en ningún caso la ley puede establecer desigualdades en su aplicación (a unos sí, a otros no), habida cuenta que el «Decreto Constituyente» tiene como *ámbito de aplicación subjetiva* a los «sujetos pasivos especiales» - que se dediquen a realizar una actividad económica *distinta* de la explotación de minas, hidrocarburos y de actividades conexas, y no sean perceptores de regalías derivadas de dichas explotaciones-, *excluyendo* del mismo a los sujetos pasivos ordinarios, generándose una discriminatoria distinción en su aplicación que -además se traduce en una importante afectación patrimonial para los sujetos incididos- por tal razón, se encuentra en abierta violación del artículo 21 de la Constitución.

104. Finalmente, de conformidad con el artículo 17 del «Decreto Constituyente», el mismo entraría en *vigencia* a partir del 1° de septiembre de 2018 y sería *aplicable* para el ejercicio fiscal en curso, esto es, sin haber considerado que, en efecto, el ejercicio fiscal 2018 se encontraba en pleno desarrollo y que esta pretendida *vigencia inmediata* (y, por ello, *retroactiva*) de las nuevas normas relativas a los anticipos del ISLR resultaría, en este sentido, contraria al principio de seguridad jurídica, *ex* artículo 299 de la Constitución, y del principio de irretroactividad de la ley, *ex* artículo 24 *eiusdem*.

105. Por lo anterior, para los «sujetos pasivos especiales» que se dediquen a realizar una actividad económica distinta de la explotación de minas, hidrocarburos y de actividades conexas, y no sean perceptores de regalías derivadas de dichas explotaciones, el nuevo régimen de pago de anticipos de ISLR entraría a regir -en el mejor de los casos- a partir del 1° de enero de 2019, y no, como se indica a tenor literal en el «Decreto Constituyente», desde el 1° de septiembre de 2018. Lo contrario, significaría dejar de lado los artículos 317, 299 y 24 de la Constitución, así como el artículo 8 del Código Orgánico Tributario.

CONCLUSIÓN

106. Las consideraciones presentadas, como lo planteamos en la introducción de este estudio, apenas representan un breve resumen crítico y propositivo sobre algunos de los aspectos que han materializado una indiscutible desconfiguración del impuesto sobre la renta, con el objetivo de delinear el camino que debe transitarse en la -más que necesaria- reforma legislativa integral que exige este tributo, teniéndose en cuenta los trabajos referidos de la doctrina, a la par de las conclusiones y recomendaciones adoptadas en esta materia con ocasión de las Jornadas de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario, y los pronunciamientos de la Academia de Ciencias Políticas y Sociales, con el fin único de lograr su democrática reconfiguración en armonía con los derechos fundamentales del contribuyente, como parte del plan de recuperación del Estado de Derecho en Venezuela.