

---

# LA NUEVA «REFORMA EJECUTIVA» DE LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE 2015

Serviliano Abache Carvajal(\*)

Fecha de recepción: 07 de julio de 2016

Fecha de aprobación: 17 de julio de 2016

Página inicial: 105

Página final: 126

**Resumen:** En el presente trabajo se propone un análisis descriptivo y crítico sobre los aspectos reformados de la Ley de Impuesto Sobre la Renta por el Decreto N° 2.163.

**Palabras clave:** Impuesto Sobre la Renta, renta disponible, deducciones, actividades bancarias, rebajas por inversión, retención, abono en cuenta, ajuste por inflación, reserva legal, capacidad contributiva, igualdad, no discriminación.

**Abstract:** In this paper a descriptive and critical analysis of the reformed aspects of the Income Tax Act introduced by Decree N° 2.163 is proposed.

**Key Words:** Income Tax, disposable income, deductions, banking activities, reductions for investments, tax withholding, credit into account, adjustment for inflation, statutory law, taxpaying capacity, equality, non discrimination.

**Sumario:** 1. A modo de introducción. 2. Una nueva «reforma ejecutiva» de la LISLR. 3. La Exposición de Motivos del Decreto-Ley. 4. La entrada en vigencia del Decreto-Ley. 5. La modificación de las reglas de disponibilidad de los enriquecimientos-ingresos. 6. La eliminación de la regla de corrección del gasto (causado) acumulado en materia de deducciones. 7. Nueva tarifa para los enriquecimientos netos provenientes de actividades bancarias, financieras y de seguros o reaseguros. 8. Eliminación de las rebajas por inversión. 9. Modificación de la regla sobre retención sobre abono en cuenta. 10. Exclusión de los

**AVDT**  
Asociación Venezolana  
de Derecho Tributario

---

(\*) Profesor de Derecho Tributario de la Universidad Central de Venezuela y de la Universidad Católica Andrés Bello.

---

sujetos pasivos especiales del sistema de ajustes por inflación. 11. Normativa administrativa sobre los ajustes contables para los sujetos pasivos excluidos del sistema de ajustes por inflación y declaraciones estimadas. 12. A modo de conclusión. 12.1. Distorsiones técnico-jurídicas de la disponibilidad de acuerdo con la tipología (naturaleza) del enriquecimiento, *e. g.*: sociedades mercantiles vs. profesiones liberales. 12.2. 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?. 12.3. Distorsiones económico meta-tributarias, *e. g.*: el mercado (venta y arrendamiento) inmobiliario. 12.4. Otras distorsiones y sinsentidos.

---

## 1. A modo de introducción

La nueva «reforma ejecutiva» de la Ley de Impuesto Sobre la Renta de 2015 (LISLR)<sup>(1)</sup>, entendiéndose, la inconstitucional modificación –al margen del principio de reserva legal tributaria, ex artículos 115, 133 y 317 de la Constitución<sup>(2)</sup>, y artículos 2 y 3 del Código Orgánico Tributario<sup>(3)</sup>– de ese cuerpo normativo, tuvo como objetivo sustituir los enunciados jurídicos que regulaban las materias correspondientes a: (i) disponibilidad de los enriquecimientos-ingresos; (ii) deducciones (regla de corrección del gasto acumulado); (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 ajustes por inflación; y (vii) normativa administrativa sobre ajustes contables en virtud de las exclusiones del sistema de ajustes por inflación y declaraciones estimadas.

Allende de la desatención que significa, una vez más, una modificación de la LISLR efectuada a espaldas de las debidas *formas legislativas*, todos los aspectos reformados, sin excepción, adolecen de serias críticas de fondo por haberse realizado al margen de la técnica tributaria, la metodología propia de la LISLR, los derechos del contribuyente y por no basarse en argumentos que, respetando el necesario equilibrio de la relación fisco-contribuyente, trasciendan del mero afán recaudatorio.

Muy por el contrario, brevemente expondremos como cada ámbito de la reforma resulta, de una u otra manera, cuestionable, y no sólo porque en su mayoría se erigen las modificaciones en contra de los derechos del contribuyente, sino porque inclusive algunos aspectos que parecieran “beneficiar” a los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria, también se ubican en las antípodas de la racionalidad y la razonabilidad del subsistema de la LISLR.

## 2. Una nueva «reforma ejecutiva» de la LISLR

Al igual que ocurrió en noviembre de 2014, esta nueva “reforma” de la LISLR se hizo por el Poder Ejecutivo vía Decreto-Ley, al margen de ser la materia tributaria de estricta reserva legal formal.

En efecto, partiendo de que el principio de reserva de ley busca proteger los derechos fundamentales del individuo y, particularmente en lo que a los tributos se refiere, constituye una garantía básica del derecho de propiedad, así como un freno al Estado intervencionista (y a

---

(1) Publicada inicialmente en Gaceta Oficial N° 6.210 Extraordinario, 30 de diciembre de 2015.

(2) Publicada inicialmente en Gaceta Oficial N° 36.860, 30 de diciembre de 1999 y reimpressa 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.

(3) Publicado en Gaceta Oficial N° 6.152 Extraordinario, 18 de noviembre de 2014.

---

la rama ejecutiva del poder)<sup>(4)</sup>, luce evidente que cualquier manifestación normativa distinta a una ley formal que pretenda crear, reformar o eliminar tributos, se colocará al margen de la Constitución.

En los mismos términos que ocurrió en el año 2014 con éste y los demás Decretos-Leyes dictados, esta reforma se llevó a cabo: (i) sin consultar a los sectores interesados y, eventualmente, afectados; (ii) a pocos días de vencer la vigencia de la Ley Habilitante; y teniendo en cuenta que (iii) al mismo se tuvo acceso días después de terminar la vigencia la Ley Habilitante.

Lo cierto es que, aun habiéndose consultado a los sectores que puedan ser afectados y se hubiese dictado el Decreto-Ley sin tanta cercanía al vencimiento de la Ley Habilitante, dicha "reforma" estaría igualmente viciada de inconstitucional por desatender los artículos 115<sup>(5)</sup>, 133<sup>(6)</sup> y 317<sup>(7)</sup> de la Constitución, así como el Parágrafo Segundo del artículo 2<sup>(8)</sup> y el artículo 3<sup>(9)</sup> del Código Orgánico Tributario, los cuales expresamente establecen, vía constitucional y legal, el aludido principio de reserva legal tributaria, que proscribire la creación, modificación y eliminación de tributos por vías y maneras diferentes a las de la ley en sentido *formal*<sup>(10)</sup>, esto es, la dictada por el Poder Legislativo, como garantía esencial de la libertad de los individuos<sup>(11)</sup>.

- 
- (4) Cf. ABACHE CARVAJAL, Serviliano, "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", *Revista de Derecho Público*, N° 140 (estudios sobre los decretos leyes 2014), Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 2014, p. 364.
- (5) 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 social. (...)"
- (6) 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".
- (7) 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. (...)"
- (8) Artículo 2, Parágrafo Segundo, del Código Orgánico Tributario de 2014: "A los efectos de este Código se entenderán por leyes los actos sancionados por las autoridades nacionales, estatales y municipales actuando como cuerpos legisladores".
- (9) Artículo 3 del Código Orgánico Tributario de 2014: "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. (...)"
- (10) Esta *tipología normativa* es la referida en el artículo 30 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, según ha sido expresamente declarado por la Corte Interamericana de Derechos Humanos con ocasión a una consulta formulada por la República Oriental de Uruguay, en la cual señaló que la expresión "leyes" empleada en el indicado enunciado (referido a las restricciones permitidas en el marco de la protección de los *derechos humanos*, criterio aplicable, en esencia, a las limitaciones de los *derechos constitucionales*, e. g. el derecho a la propiedad privada), debe entenderse en el sentido de *ley formal*, esto es, una "norma jurídica adoptada por el órgano legislativo y promulgada por el Poder Ejecutivo, según el procedimiento requerido por el derecho interno de cada Estado". Opinión Consultiva OC-6/86 de 09-05-1986, párrafo N° 27, Corte Interamericana de Derechos Humanos, consultada en: TRAVIESO, Juan

---

### 3. La Exposición de Motivos del Decreto-Ley

Como en la gran mayoría de –sino en todas– las Exposiciones de Motivos de las leyes de los últimos tiempos, en ésta también se hace presente “*la guerra económica instaurada por sectores contrarios al Estado socialista*”, como justificación para “reformular” la LISLR, con la finalidad de supuestamente imprimirle mayor “*progresividad y equidad al sistema tributario*”.

Resulta apreciable en la Exposición de Motivos se incurre en una clara contradicción entre las razones que se presentan para justificar la reforma de la LISLR y la reforma misma –por lo menos, una de ellas– que tuvo lugar. En efecto, se indica a tenor literal que “*durante la última década, la recaudación del impuesto sobre la renta se ha mantenido estable, lo cual no guarda relación con el comportamiento de la economía venezolana en su conjunto*”, haciendo esta última expresión alusión a la preocupante inflación que experimenta la economía de Venezuela.

Pues bien, lo cierto es que –paradójicamente– se reconoce de alguna forma el problema que encierra una inflación como la que sufre nuestra economía y, acto seguido, mediante esta reforma se “*elimina el ajuste por inflación fiscal, el cual se ha constituido en un mecanismo de disminución injustificada del pago de impuesto*”. O lo que es lo mismo, siendo el problema aludido en la Exposición de Motivos la inflación, entonces el mismo se abordará desde la perspectiva de la LISLR mediante su “eliminación”. El problema, bajo esa inteligencia, no es la inflación sino su reconocimiento y tratamiento fiscal en la metodología establecida en la LISLR.

Aunado a lo anterior, y más allá de la mención expresa sobre la “eliminación” del ajuste por inflación fiscal, lo cierto es que el sistema de ajustes por inflación de la LISLR se mantiene intacto en esta “reforma” de la ley, éste no se “eliminó” como –erróneamente– se indica en la Exposición de Motivos, sino que –al igual que tuvo lugar en la reforma del año pasado, en relación a los contribuyentes que realicen actividades bancarias, financieras, de seguros

---

Antonio, *La Corte Interamericana de Derechos Humanos. Opiniones consultivas y fallos*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1996, p. 179 y ss. Una acotación sobre la citada Opinión Consultiva, puede verse en: SABSAY, Daniel Alberto, “Comentario a la Opinión Consultiva 6”, en BIDART CAMPOS, Germán y PIZZOLO (h), Calogero (Coords.), *Derechos Humanos. Corte Interamericana*, tomo I, Ediciones Jurídicas Cuyo, Mendoza, 2000, p. 421 y ss.

- (11) En general, sobre el principio de reserva legal tributaria, *vid.* FRAGA PITTALUGA, Luis, *Principios constitucionales de la tributación*, Editorial Jurídica Venezolana, Colección Estudios Jurídicos, Nº 95, Caracas, 2012, p. 52 y ss., y ABACHE CARVAJAL, Serviliano, “Liberalismo y tributación. Especial atención al principio de reserva legal de los tributos”, *Revista de Derecho*, Nº 69, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Bogotá, 2013, p. 27-51. También puede consultarse nuestro estudio más reciente sobre este tema, enfocado desde la teoría general del Derecho, en: ABACHE CARVAJAL, Serviliano, “Validez, vigencia y aplicabilidad del Decreto Nº 2.163 de reforma de la Ley de Impuesto Sobre la Renta”, *Revista de Derecho Público*, Nº 144 (estudios sobre los decretos leyes 2015), Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 2015, en imprenta.

---

o reaseguros<sup>(12)</sup>— en esta oportunidad se *excluyeron* a los sujetos pasivos especiales, como más adelante será abordado.

También se hace referencia expresa en la Exposición de Motivos a las modificaciones de los criterios de disponibilidad de los enriquecimientos-ingresos, las cuales —más allá de las imprecisiones técnicas incurridas en la Exposición— consisten en cuestionables cambios efectuados del criterio de lo pagado al criterio de lo causado, modificación que no responde a la naturaleza y lógica de dichos enriquecimientos y, por el contrario, persigue un manifiesto fin recaudatorio, generando, con ello, importantes distorsiones que trascienden de la mecánica interna de la LISLR y pudieran tener —y muy probablemente, tendrán— no pocas consecuencias en otras materias y distintos sectores económicos.

Finalmente, la Exposición de Motivos se refiere a que “*se eliminan las eximentes de responsabilidad establecidas en la ley, dado que las mismas se encuentran previstas de manera genérica en el Código Orgánico Tributario*”. No obstante ello, dicha “eliminación de eximentes” no está referida expresa ni tácitamente en las disposiciones objeto de cambios.

#### **4. La entrada en vigencia del Decreto-Ley<sup>(13)</sup>**

De conformidad con el artículo 10 del Decreto-Ley de reforma parcial, mediante el cual se modificó el artículo 200 —que a su vez pasó a ser el artículo 198— de la LISLR reformada: “*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*”.

A tenor literal de la norma transcrita, el Decreto-Ley —que fue publicado el 30 de diciembre de 2015— entró en vigencia *inmediatamente* el 31 de diciembre de ese año. No obstante ello, los días 31 de diciembre y 1 de enero son feriados nacionales, y los días 2 y 3 de enero fueron sábado y domingo, respectivamente, con lo que se haría interesante analizar la posibilidad de la entrada en vigencia de leyes en días inhábiles, aunque, como se verá a continuación, los efectos prácticos —en este caso— son los mismos<sup>(14)</sup>. Como se apreciará, esta situación presenta varios inconvenientes *temporales*.

---

(12) Al respecto, *vid.* ROMERO-MUCI, Humberto, “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.

(13) Para más acabadas consideraciones sobre el tema de la vigencia de las leyes tributarias, *vid.* ABACHE CARVAJAL, Serviliano, “Validez, vigencia y aplicabilidad (...)” *cit.*, en imprenta.

(14) Esta posibilidad *teórica* de considerar que las leyes no entran en vigencia en *días inhábiles*, cuestión que valdría la pena revisar desde la dogmática general del Derecho, pareciera ser descartada desde un punto de vista *práctico* por el artículo 1 del Código Civil [publicado en Gaceta Oficial N° 2.990 Extraordinario, 26 de julio de 1982: “La Ley es obligatoria desde su publicación en la Gaceta Oficial o desde la fecha posterior que ella misma indique”], así como por el artículo 2 de la Ley de Publicaciones Oficiales [Gaceta Oficial de los Estados Unidos de Venezuela, N° 20.546, 22 de julio de 1941: “Las leyes entrarán en vigor desde la fecha que ellas mismas señalen; y, en su defecto, desde que aparezcan en la Gaceta Oficial de los Estados Unidos de Venezuela, conforme lo estatuye la Constitución Nacional”]. No obstante lo anterior, las consecuencias de una u otra posibilidad *teórica* no difieren a los fines prácticos en el caso bajo análisis, porque

---

En primer lugar, de conformidad con los artículos 317<sup>(15)</sup> de la Constitución y 8<sup>(16)</sup> del Código Orgánico Tributario, toda ley tributaria debe fijar su “*lapso de entrada en vigencia*” y, en caso de no hacerlo, se entenderá fijado, esto es, serán aplicables dichas leyes a los sesenta (60) días de su publicación en la Gaceta Oficial. La razón de ser de esta *vacatio legis* para las leyes tributarias, se encuentra en los principios constitucionales de *seguridad jurídica* y de *certeza* que deben imperar en el diseño de todo sistema tributario, *ex artículo 299*<sup>(17)</sup> de la Constitución, con la finalidad de que se le otorgue al contribuyente un plazo mínimo para el conocimiento y adecuación de su conducta a las exigencias de la nueva ley tributaria, que, de no regularse, lo tomaría por sorpresa.

Como se evidencia de la norma regulativa de la vigencia del Decreto-Ley de reforma parcial, dicha disposición *no estableció “lapso” alguno de entrada en vigencia*, esto es, un intervalo de tiempo entre dos momentos, con lo cual necesariamente, a tenor de los enunciados contenidos en los referidos artículos 317 de la Constitución y 8 del Código Orgánico Tributario, debe entenderse que dicha ley es “temporalmente aplicable” a los sesenta (60) días de su publicación en Gaceta Oficial.

Lo anterior se traduce en que, el Decreto-Ley bajo análisis gozaría de aplicabilidad temporal a principios de marzo de 2016. No obstante lo anterior, este tipo de situación también encuentra expresa regulación en el aparte 4 del artículo 8 del Código Orgánico Tributario, de acuerdo al 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*”. Este es el caso —precisamente— de la LISLR, en tanto regula un tributo que se determina por períodos anuales, así como de las reformas que tuvieron lugar, por cuanto versan sobre normas referidas a la existencia y cuantía de la obligación tributaria.

---

en cualquiera de las dos vertientes expuestas, lo cierto es que —como en seguida podrá apreciarse— esta reforma de la LISLR no entrará en vigencia durante el año 2016.

- (15) 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”.
- (16) Artículo 8 del Código Orgánico Tributario de 2014: “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”.
- (17) Artículo 299 de la Constitución: “El régimen socioeconómico de la República Bolivariana de Venezuela se fundamenta en los principios de justicia social, democratización, eficiencia, libre competencia, protección del ambiente, productividad y solidaridad, a los fines de asegurar el desarrollo humano integral y una existencia digna y provechosa para la colectividad. El Estado conjuntamente con la iniciativa privada promoverá el desarrollo armónico de la economía nacional con el fin de generar fuentes de trabajo, alto valor agregado nacional, elevar el nivel de vida de la población y fortalecer la soberanía económica del país, garantizando la seguridad jurídica, solidez, dinamismo, sustentabilidad, permanencia y equidad del crecimiento de la economía, para garantizar una justa distribución de la riqueza mediante una planificación estratégica democrática, participativa y de consulta abierta”.

---

Así las cosas y según la norma en referencia, para los contribuyentes que tengan ejercicios fiscales coincidentes con el año civil o calendario, entonces el Decreto-Ley en cuestión sería temporalmente aplicable a partir de enero de 2017. Considerar lo contrario, esto es, que el Decreto-Ley haya entrado en vigencia en enero 2016, atentaría de manera flagrante contra el principio de irretroactividad de las leyes, *ex* artículo 24 de la Constitución<sup>(18)</sup>.

## 5. La modificación de las reglas de disponibilidad de los enriquecimientos-ingresos

Conforme al artículo 1 del Decreto de reforma, se modificó el artículo 5 de la LISLR que establece las reglas de *disponibilidad* de los enriquecimientos-ingresos<sup>(19)</sup>, esto es, los *momentos* en que éstos se entienden gravables (por estar *a disposición* del contribuyente) y, por vía de consecuencia, precisa el ejercicio fiscal al cual los mismos deben atribuirse para la determinación del enriquecimiento neto global. Los momentos que delimita la LISLR para entender disponible un enriquecimiento-ingreso, suelen clasificarse en la dogmática sobre la base de: (i) lo *pagado*, (ii) lo *causado*, y (iii) lo *devengado*<sup>(20)</sup>.

Lo cierto es que con la nueva LISLR, si bien se mantienen los tres momentos de disponibilidad de los enriquecimientos-ingresos, no es menos cierto que de una forma atécnica, y totalmente en contra de la lógica interna de la ley y de las tipologías de los enriquecimientos-ingresos, la reforma de este artículo consistió en: (i) pasar los enriquecimientos-ingresos disponibles con base en el criterio de lo pagado al criterio de lo causado, salvo dos, y (ii) también pasar un tipo de enriquecimiento-ingreso anteriormente disponible con fundamento en el criterio de lo pagado al criterio de lo devengado.

En efecto, a tenor literal del nuevo artículo 5 de la LISLR:

**Artículo 5:** “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.

- 
- (18) Artículo 24 de la Constitución: “Ninguna disposición legislativa tendrá efecto retroactivo, excepto cuando imponga menor pena. Las leyes de procedimiento se aplicarán desde el momento mismo de entrada en vigencia aun en los procesos que se hallaren en curso; pero en los procesos penales, las pruebas ya evacuadas se estimarán en cuanto beneficien al reo o rea, conforme a la ley vigente para la fecha en que se promovieron”. Por su parte, el artículo 8, tercer aparte, del Código Orgánico Tributario de 2014, establece que: “Ninguna norma en materia tributaria tendrá efecto retroactivo, excepto cuando suprima o establezca sanciones que favorezcan al infractor”.
- (19) La norma de disponibilidad sustancialmente modificada mediante este Decreto-Ley se había mantenido —en esencia, con algunas incorporaciones/modificaciones, especialmente sobre el momento de lo devengado— desde la primera LISLR de 1942, con lo cual se puede tener una idea sobre esta “reforma”.
- (20) Por razones de espacio y objetivos de este trabajo, no realizaré consideraciones sobre como usualmente estos momentos son planteados por la dogmática, ni desarrollaré mi posición —sustancialmente distinta— sobre los mismos. Ello quedará para otra oportunidad. En relación al tratamiento dogmático de este elemento del hecho imponible de la LISLR pueden consultarse, entre otros: CASTILLO CARVAJAL, Juan C., “Disponibilidad

---

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”.

Como puede observarse, los cambios consistieron en dejar solamente en el criterio de disponibilidad 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-ingresos que se deben ahora entender disponibles sobre la base de lo *causado*, con las distorsionantes consecuencias que ello aparece en lo fiscal y en los distintos sectores económicos incididos. Y en lo que respecta a los enriquecimientos-ingresos disponibles sobre la base de lo *devengado*, además de los que ya establecía la LISLR<sup>(21)</sup>, deben agregarse los enriquecimientos obtenidos por arrendamientos de *bienes inmuebles*.

También se eliminó toda mención en las reglas de disponibilidad al *abono en cuenta*, el cual se equiparaba a pago a estos fines, salvo prueba en contrario. No obstante ello, el abono en cuenta se reintrodujo, como se apreciará más adelante y de forma revisable, en otro cambio normativo dentro de esta reforma.

Se hace evidente, conforme a los términos de la modificación del artículo 5 de la LISLR, que la finalidad detrás de este cambio no es otra que *anticipar la recaudación* sin tomar en cuenta las funestas consecuencias que esto puede aparejar en distintos sectores de la

---

de la renta”, en SOL, Jesús; Palacios, Leonardo; DUPOUY, Elvira; y FERMIN, Juan C. (Coords.), *Manual de Derecho Tributario Venezolano*, tomo II, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2013, p. 61-70; HERNÁNDEZ RICHARDS, Félix, “La disponibilidad en el Impuesto sobre la Renta”, en SOL GIL, Jesús (Coord.), *60 años de Imposición a la Renta en Venezuela. Evolución histórica y estudios de la legislación actual*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2003, p. 277-308; CANDAL IGLESIAS, Manuel, *Aspectos fundamentales de la imposición a la renta de sociedades en Venezuela*, Universidad Católica Andrés Bello, Caracas, 2011, p. 43-46; y JRAIGE R., Jorge A., “Distorsiones en la interpretación del concepto de disponibilidad de la renta: el abono en cuenta y las ganancias cambiarias”, en KORODY TAGLIAFERRO, Juan Esteban (Coord.), *70 años del Impuesto sobre la Renta. Memorias de las XII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*, tomo II, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2013, p. 213-248.

(21) 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.

---

economía, por razón de las tipologías de enriquecimientos-ingresos afectados y, con ello, sus respectivas actividades.

No obstante lo anterior, acto seguido veremos como la pretendida finalidad de “anticipación de ingresos” como consecuencia de esta “reforma”, se verá contrariada por otro cambio efectuado en la normativa.

## **6. La eliminación de la regla de corrección del gasto (causado) acumulado en materia de deducciones**

La LISLR reformada, establecía en el Parágrafo Único de su artículo 32, que:

**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 parágrafo la deducción correspondiente se aplicará al ejercicio en que efectivamente se realice el pago”.*

La finalidad de esa regla era fijar un lapso máximo de aprovechamiento de la deducción por parte del contribuyente, que sin haber sido *pagada* hubiese estado *causada*, respetando –y complementando, así– la *regla de correspondencia del gasto*, de acuerdo con el cual los gastos correspondientes a enriquecimientos disponibles sobre la base de lo pagado, igualmente son deducibles al ser pagados, mientras que los gastos correspondientes a enriquecimientos disponibles sobre la base de lo causado, se entienden deducibles al estar causados aunque no hayan sido pagados. Con esto, fácil es colegir que esta norma en materia de deducciones es, en esencia, una concreción de la regla de disponibilidad de los enriquecimientos, en la medida que es –precisamente– la disponibilidad de éstos últimos, lo que delimita el momento de deducibilidad de los gastos y, con ello, el ejercicio en el cual deben tomarse en cuenta para la determinación del enriquecimiento neto.

Al haberse eliminado dicha regla sobre la necesaria reversión como ingreso del egreso (gasto) causado y no pagado, pero sí deducido por el contribuyente –lo cual tenía sentido, a fines del aprovechamiento de la deducción–, se traduce, en contra de la marcada intensión recaudatoria de la reforma de la ley, en que el contribuyente podrá deducir gastos causados y no pagados, como 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.

---

## 7. Nueva tarifa para los enriquecimientos netos provenientes de actividades bancarias, financieras y de seguros o reaseguros

Otro de los cambios y nuevas incorporaciones en la LISLR, se refiere a la creación de una nueva tarifa proporcional exclusivamente dirigida a la tributación de los enriquecimientos netos generados por las actividades bancarias, financieras y de seguros o reaseguros, de empresas en esos sectores domiciliadas en el país. En efecto, el artículo 3 del Decreto de reforma, modificó el artículo 52 de la LISLR, agregando un nuevo Parágrafo Primero, de acuerdo al cual:

**Parágrafo Primero:** “Los enriquecimientos netos provenientes de actividades bancarias, financieras, de seguro o reaseguro, obtenidos por personas jurídicas o entidades domiciliadas en el país se gravarán con un impuesto proporcional del cuarenta por ciento (40%)”.

Pues bien, como resulta apreciable, luego de que a finales de 2014 con la reforma de la LISLR se excluyeron del sistema de ajustes por inflación los contribuyentes que realicen estas actividades (bancarias, financieras y de seguro o reaseguro), ahora que reportarán enriquecimientos netos gravables por tal reprochable e inconstitucional exclusión (por violación del principio de igualdad y no discriminación, entre otros principios constitucionales)<sup>(22)</sup> deberán calcular su ISLR con base en esa nueva tarifa impositiva.

Lo anterior carece de sentido, pues inexistente fundamento alguno para que las entidades dedicadas a actividades bancarias, financieras y de seguro o reaseguro tributen conforme a una alícuota fija y más elevada, que el resto de los contribuyentes que se dedican, en general, a actividades económicas gravadas con este impuesto, lo cual, como redundará evidente, nuevamente pone a esta reforma en una posición abiertamente encontrada con los principios constitucionales de igualdad y no discriminación.

## 8. Eliminación de las rebajas por inversión

La modificación de la LISLR suprimió el Capítulo I, “De las Rebajas por Razones de Actividades de Inversión”, específicamente, los artículos 56 y 57, según los cuales:

**Artículo 56:** “Se concede una rebaja de impuesto del diez por ciento (10%) del monto de las nuevas inversiones que se efectúen en los cinco años siguientes a la vigencia de la presente Ley, a los titulares de enriquecimientos derivados de actividades industriales y agroindustriales, construcción, electricidad, telecomunicaciones, ciencia y tecnología, y en general, a todas aquellas actividades que bajo la mención de industriales representen inversión para satisfacer los requerimientos de avanzada tecnología o de punta, representadas en nuevos activos fijos, distintos de terrenos, destinados al aumento efectivo de la capacidad productiva o a nuevas empresas, siempre y cuando no hayan sido utilizados en otras empresas.

---

(22) Al respecto, *vid.* ROMERO-MUCI, Humberto, *op. cit.*, p. 371-423.

---

Los titulares de enriquecimientos derivados de la prestación de servicios turísticos, debidamente inscritos en el Registro Turístico Nacional, gozarán de una rebaja del setenta y cinco por ciento (75%) del monto de las nuevas inversiones destinadas a la construcción de hoteles, hospedajes y posadas, la ampliación, mejoras o reequipamiento de las edificaciones o de servicios existentes, a la prestación de cualquier servicio turístico o a la formación y capacitación de sus trabajadores.

Para el caso de las actividades agrícolas, pecuarias, pesqueras o piscícolas, la rebaja prevista en este artículo será de un ochenta por ciento (80%) sobre el valor de las nuevas inversiones realizadas en el área de influencia de la unidad de producción cuya finalidad sea de provecho mutuo, tanto para la unidad misma como para la comunidad donde se encuentra inserta. A los fines del reconocimiento fiscal de las inversiones comunales, éstas deberán ser calificadas previa su realización y verificada posteriormente, por el organismo competente del Ejecutivo Nacional.

Igual rebaja se concederá a la actividad turística por inversiones comunales, cuando las mismas sean realizadas por pequeñas y medianas industrias del sector.

Se concederá una rebaja de impuesto del diez por ciento (10%), adicional a la prevista en este artículo del monto de las inversiones en activos, programas y actividades destinadas a la conservación, defensa y mejoramiento del ambiente.

**Parágrafo Primero:** Las rebajas a que se contrae este artículo no se concederán a los contribuyentes que se dediquen a las actividades señaladas en el artículo 11 de esta ley.

**Parágrafo Segundo:** En el caso que la inversión se traduzca en la adquisición, construcción o instalación de un activo fijo, las rebajas establecidas en este artículo sólo se concederán en aquellos ejercicios en los cuales los activos fijos adquiridos, construidos o instalados para los fines señalados en este artículo, estén efectiva y directamente incorporados a la producción de la renta.

En los demás casos establecidos en este artículo, la rebaja se concederá en el ejercicio en el cual se realice efectivamente la inversión.

**Parágrafo Tercero:** Para determinar el monto de las inversiones a que se contrae este artículo, se deducirán del costo de los nuevos activos fijos incorporados a la producción de la renta, los retiros, las amortizaciones y las depreciaciones hechas en el ejercicio anual sobre tales activos.

Los retiros de activos fijos por causas no fortuitas ni de fuerza mayor que se efectúen por el contribuyente dentro de los cuatro años siguientes al ejercicio en que se incorporen, darán lugar a reparos o pagos de impuestos para el año en que se retiren, calculados sobre la base de los costos netos de los activos retirados para el ejercicio en que se incorporaron a la producción de la renta.

**Parágrafo Cuarto:** A los fines de este artículo, no podrán tomarse en cuenta las inversiones deducibles, de conformidad con lo establecido en el numeral 10 del artículo 27 de esta ley”.

**Artículo 57:** “Las rebajas a que se refiere el artículo anterior podrán traspasarse hasta los tres (3) ejercicios anuales siguientes”.

Más allá de lo abiertamente cuestionable que resulta esta eliminación, máxime en tiempos de clara necesidad de estímulos para la inversión, lo cierto es que esta normativa, específicamente en el supuesto de actividades industriales, ha sido objeto de controversia en lo que a su aplicación temporal se refiere, luego de “vencido” su lapso de cinco años conforme al encabezado del –ahora eliminado– artículo 56 de la LISLR.

En efecto, y sin entrar en todas las posibilidades interpretativas y dificultades que ha denunciado la dogmática<sup>(23)</sup> sobre el problema de la aplicación temporal de este beneficio, podría 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*<sup>(24)</sup> o *revivido*<sup>(25)</sup> por razón de la inclusión de esta norma –sin alteración– en el texto refundido de la reforma de noviembre de 2014.

- 
- (23) Al respecto, entre otros, *vid.* POU RUAN, Elina, “Reflexiones en torno a las rebajas de impuesto por inversiones”, en KORODY TAGLIAFERRO, Juan Esteban (Coord.), *70 años del Impuesto Sobre la Renta en Venezuela. Memorias de las XII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*, tomo I, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2013, p. 477-514; LÓPEZ MONTIEL, Jonathan D., “Vigencia del régimen de las rebajas por nuevas inversiones previsto en la Ley de Impuesto Sobre la Renta”, en KORODY TAGLIAFERRO, Juan Esteban (Coord.), *70 años del Impuesto Sobre la Renta en Venezuela. Memorias de las XII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*, tomo I, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2013, p. 515-531; y ROCHE, Emilio J., “Parte general del Impuesto Sobre la Renta” (relatoria tema I), en KORODY TAGLIAFERRO, Juan Esteban (Coord.), *70 años del Impuesto Sobre la Renta en Venezuela. Memorias de las XII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*, tomo I, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2013, p. 141-150.
- (24) “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, “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.
- (25) 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 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, Nº 31, Caracas, 2015, p. 27.

---

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 que entre en vigencia 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<sup>(26)</sup>. Considerar lo contrario, sería equivalente a pretender una aberrante<sup>(27)</sup> aplicación retroactiva de esta modificación, en dirección opuesta a la indicada en el artículo 24 de la *norma normarum*.

## 9. Modificación de la regla sobre retenciones y abono en cuenta

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 agregar un nuevo párrafo al indicado enunciado, señalándose a letra que:

**Artículo 84:** “(...) La retención del impuesto debe efectuarse cuando se realice el pago o abono en cuenta, lo que ocurra primero. Se entenderá por abono en cuenta las cantidades que los deudores o pagadores acrediten en su contabilidad o registros”.

Esta nueva disposición, pretende 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.

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 a 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.

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

---

(26) Unas consideraciones acabadas desde la *teoría de los derechos adquiridos*, podría justificar el disfrute de este beneficio fiscal, inclusive, más allá de la entrada en vigencia de la LISLR de 2015.

(27) “Siendo que la función de las normas es regular conductas, y que es imposible para los administrados anticipar tales disposiciones, su aplicación hacia el pasado, es una fórmula aberrante que traiciona la seguridad jurídica a la que también está obligado a garantizar el Estado por previsión constitucional”. URSO CEDEÑO, Giuseppe, *op. cit.*, p. 254.

---

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.

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 crédito<sup>(28)</sup>), por la noción *técnica* del “abono en cuenta contable” (que sólo se refiere al *asiento* en la contabilidad del pagador). Este tema, como es sabido, ha sido rigurosamente tratado por la mejor dogmática<sup>(29)</sup> y suficientemente debatido en la jurisprudencia, siendo sus indeseables consecuencias evidentes.

Como puede apreciarse, esta cuestionable disposición lo que persigue –a la par de las demás normas reformadas– es indebidamente anticipar impuestos al Fisco, sin menoscabo de su corrección técnica y jurídica, por un lado, y de los derechos del contribuyente, por el otro.

## **10. Exclusión de los sujetos pasivos especiales del sistema de ajustes por inflación**

Al igual que tuvo lugar en la “reforma ejecutiva” publicada el 18 de noviembre de 2014 de la LISLR, en aquel momento en relación a la *exclusión* –que no “eliminación”, como se indica en la Exposición de Motivos– del sistema de ajustes 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 –cuya finalidad es, como es sabido, corregir las distorsiones generadas por el fenómeno de la inflación– a los sujetos pasivos calificados como especiales por la Administración Tributaria, incurriendo en abierta inconstitucionalidad.

En efecto, se hace patente la 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 inflación, así como del principio de igualdad formal y no discriminación, ex 21 de la Constitución, toda vez que mientras que los sujetos pasivos 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

---

(28) 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”.

(29) Por todos, *vid.* ROCHE, Emilio J., *op. cit.*, p. 26-32; y VALLENILLA TOLOSA, Moisés A., “El abono en cuenta en materia tributaria y su evolución jurisprudencial”, *Revista de Derecho Tributario*, N° 106, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2005, p. 61-80.

---

sobre enriquecimientos netos, esto es, incrementos patrimoniales, redundará en una tributación efectiva sobre el patrimonio mismo, a todas luces inconstitucionalmente erosionando la propiedad de los contribuyentes excluidos de esta metodología y, con ello, atentando en igual medida contra el artículo 115 de la Constitución<sup>(30)</sup>. A otras voces: estamos frente a un impuesto a la inflación misma<sup>(31)</sup>.

Esta situación, como podrá fácilmente apreciarse, luce aún más peligrosa si se repara en que no son pocos los estudios que han dictaminado que la economía venezolana se encuentra en niveles hiperinflacionarios, como también se evidencia, por ejemplo, del criterio técnico contenido en la Norma Internacional de Contabilidad N° 29 (NIC 29), conforme a la cual el *estado hiperinflacionario* se evidencia, entre otras características, en que en un país: *“La tasa acumulada de inflación en tres años se aproxima o sobrepasa el 100%”*.

---

(30) Sobre este tema PALACIOS MÁRQUEZ ha recientemente puntualizado, con tono crítico, que: “La reforma de nuestro principal impuesto, eje central de nuestro sistema tributario, pretende mediante una odiosa e inconstitucional discriminación eliminar el sistema de ajuste por inflación incorporado en el año de 1991 como una forma de contrarrestar sus efectos erosivos en el patrimonio de los contribuyentes, conduciéndolos a la exigencia de un impuesto sobre una capacidad nominal. Esta lesión al derecho de los contribuyentes, constituye un expresión de una tributación de efectos irracionales y confiscatorios que impide una consulta a su capacidad real contributiva, haciendo del sistema tributario un obstáculo para el desarrollo económico del país, y un desconocimiento evidente de los derechos de libertad económica y propiedad desde que aparecieron como indicados como sujetos de la obligación tributaria.// Las perversiones deformantes efectuadas sucesivamente a la imposición a la renta, se agudizan al extender la supresión de este mecanismo anti-inflacionista directo a los denominados contribuyentes especiales.// La incorporación del sistema de ajuste por inflación del año 1991 como una garantía al derecho de propiedad y la libertad económica se convirtió en un derecho fundamental, que de acuerdo a la Constitución de 1999, lo otorga un carácter preeminente en el ordenamiento y, por tanto, su carácter progresivo exige que cualquier modificación que experimente la normativa consagratória debe ser para mejorar su alcance garantista y no para perjudicar o agravar la lesión del derecho de propiedad, la libertad económica y a una tributación racional”. PALACIOS MÁRQUEZ, Leonardo, “Palabras del Presidente de la A. V. D. T. Ante la vesania de las modificaciones al ordenamiento jurídico lesiva a los derechos del contribuyente”, *Revista de Derecho Tributario*, N° 149, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2016.

(31) Esto ya lo advirtió 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: “En nuestro criterio, es inconstitucional la decisión normativa de eliminación del ajuste por inflación a las entidades financieras a los fines de la determinación del impuesto sobre la renta. Semejante exclusión conculca ostensiblemente (i) el **derecho a contribuir conforme a la capacidad económica real, efectiva**, libre de las distorsiones inflacionarias y (ii) crea una situación **discriminatoria** al impedir sin razón objetiva la corrección monetaria de la base imponible correspondiente, que por el contrario se mantiene incólume para todos los demás contribuyentes del impuesto sobre la renta que realicen actividades mercantiles o que lleven contabilidad.// La eliminación del ajuste por inflación a las entidades financieras constituye una medida arbitraria, irracional y desproporcionada que (i) degenerará en la sobreestimación de la medición de capacidad contributiva de dichas entidades, (ii) degradándolas al uso de valores históricos distorsionados (corrompidos) por la inflación. (...) De allí que, excluir expresa y definitivamente a las entidades financieras y de seguros del sistema de ajuste integral por inflación en la determinación de la base imponible del impuesto sobre la renta, en tiempos de radical envilecimiento monetario, es un contrasentido y convierte la medida por demás absurda e irrazonable, en un específico y singular **impuesto a la inflación, un impuesto determinado con base en la inflación**. (Resaltados del autor). ROMERO-MUCI, Humberto, *op. cit.*, p. 372-374.

## 11. Normativa administrativa sobre los ajustes contables para los sujetos pasivos excluidos del sistema de ajustes por inflación y declaraciones estimadas

Finalmente, mediante el artículo 9 del Decreto de reforma, se procedió a cambiar el entonces artículo 195 de la LISLR, ahora artículo 193, indicándose lo siguiente:

**Artículo 193:** “La Administración Tributaria, mediante Providencia Administrativa, dictará las normas que rigen los ajustes contables que deberán efectuar los contribuyentes en virtud de la supresión del Sistema de Ajuste por Inflación.// Las declaraciones estimadas que deban presentarse con posterioridad a la entrada en vigencia de este Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley, deberán considerar el enriquecimiento global neto correspondiente al año inmediato anterior, pero excluyendo del mismo el efecto del ajuste por inflación”.

Como podrá apreciarse, son varios los asuntos cuestionables que apareja esta modificación normativa. En primer lugar, y en los mismos términos señalados en la Exposición de Motivos, el párrafo introductorio 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.

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 y, por tal razón y de conformidad con el artículo 3 del Código Orgánico Tributario: “Sólo a las leyes corresponde regular con sujeción a las normas generales de este Código las siguientes materias: 1. Crear, modifica o suprimir tributos; definir el hecho imponible; fijar la alícuota del tributo, la base de cálculo e indicar los sujetos pasivos del mismo. (...)”.

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.

De entrada, no parece adecuarse la norma 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 a 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.

También, y 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 formal 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.

## **12. A modo de conclusión**

La “guerra económica instaurada por sectores contrarios al Estado socialista”, referida en la Exposición de Motivos, amén de la falacia implícita que contiene en su construcción, es más bien generada por regulaciones como las analizadas en esta nueva reforma de la LISLR, que lejos de abonar a una mayor “progresividad y equidad al sistema tributario” como se pretende según la Exposición, lo que hace es atentar directamente contra los derechos fundamentales de los contribuyentes.

En efecto, vimos como se modificó sustancialmente el artículo 5 de la LISLR sobre los momentos de disponibilidad de los enriquecimientos-ingresos. Tal reforma, para nada en sintonía con la mecánica de la ley, ni siendo afín a los tipos y naturaleza de los enriquecimientos-ingresos, lo que pretende en lo estrictamente fiscal es anticipar la recaudación sin tomar en cuenta las funestas consecuencias que esto puede aparejar en distintos sectores de la economía, al igual que la suficientemente criticada modificación en materia de retenciones y abonos en cuenta.

¿Qué generan, en definitiva, estos cambios?

### **12.1. Distorsiones técnico-jurídicas de la disponibilidad de acuerdo con la tipología (naturaleza) del enriquecimiento, e. g.: sociedades mercantiles vs. profesiones liberales**

A diferencia de lo que ocurre en el caso de las sociedades mercantiles, que no sólo operan sobre la base del resultado directo de su actividad, sino que acuden a la banca, se apalancan financieramente, se desarrollan, crecen y expanden con estas herramientas, los profesionales suelen depender –sino exclusivamente, en buena medida– del pago de sus honorarios para lograr el desenvolvimiento de sus prácticas profesionales. Lo cierto es que de conformidad con el cambio del momento de disponibilidad de este tipo de enriquecimiento, dejando de entenderse disponibles sobre la base de lo pagado y ahora generándose tal disposición sobre la base de lo causado, los profesionales aun cuando no hayan recibido los pagos correspondientes a sus honorarios profesionales pero hayan prestado sus servicios, deberán pagar el ISLR aparejado a los mismos por haberse causado dichos enriquecimientos.

---

## **12.2. 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?**

Con el ejemplo anterior, luce evidente que una tributación en materia de ISLR conforme al criterio de lo causado en tipologías de enriquecimientos-ingresos que no se ajusten a ese momento de disponibilidad, atenta directamente contra la capacidad contributiva de los contribuyentes, ex artículo 316 de la Constitución, debido a que mal podrá satisfacerse efectivamente el pago del impuesto sin haber obtenido previamente el importe correspondiente al pago (base imponible) del cual, en definitiva, se obtendrán los fondos para pagar la obligación tributaria.

## **12.3. Distorsiones *económico meta-tributarias*, e. g.: el mercado (venta y arrendamiento) inmobiliario**

A guisa de ejemplo, sobre este tipo de distorsiones, tenemos los cambios asociados al nuevo momento de disponibilidad de los enriquecimientos referidos a la venta y arrendamiento de bienes inmuebles. Al ya bastante dilatado y conocido problema de la vivienda en Venezuela, se le suma un nuevo ingrediente. Estas modificaciones sobre el momento de disponibilidad de estas tipologías de enriquecimientos-ingresos, puede generar serias distorsiones en los mercados inmobiliarios, si se piensa en que los contribuyentes dedicados a los desarrollos inmobiliarios, ya no podrán entender disponibles los enriquecimientos-ingresos que perciben una vez que éstos les hayan sido efectivamente pagados, sino que desde que entre en vigencia el Decreto-Ley deberán entenderlos disponibles y, con ello, declararlos y pagar el impuesto sobre tales rentas apenas éstas estén causadas (por ejemplo, con el perfeccionamiento de los contratos de compra-venta), aunque no hayan recibido pago alguno por las ventas a crédito de esos inmuebles. Dicho de otra manera: el mercado de compra-venta de inmuebles a crédito, si acaso todavía existe, puede experimentar una significativa caída –sino desaparición–, con el subsecuente y paralelo agudizamiento del problema de viviendas en el país.

Una situación similar puede ocasionarse en el mercado de arrendamiento inmobiliario. Si bien puede entenderse el paso de los enriquecimientos-ingresos correspondientes a arrendamientos de bienes inmuebles del momento de lo pagado al momento de devengado en lo que al arrendamiento financiero se refiere, ello no luce razonable en el caso del arrendamiento inmobiliario a secas, esto es, entre particulares ajenos a las actividades financieras.

Piénsese en el caso de arrendamientos de viviendas, por demás prácticamente extinguido este sector del mercado por las conocidas y difundidas regulaciones imperantes (e. g. imposibilidad fáctica de practicar desalojos, congelamiento del canon, etc.). En este supuesto, ante un arrendatario moroso o, simple y abiertamente, incumplidor del pago del canon, el arrendador igualmente tendrá, luego de *causado* el enriquecimiento –al margen de no haber recibido pago alguno, pero por entenderse disponible–, que ser declarado en el ejercicio correspondiente y debidamente pagado. Esto puede generar que, por ejemplo, los arrendadores busquen de alguna manera protegerse y proteger su propiedad, mediante exigencias de pagos de cánones por adelantado –como lo vienen haciendo desde hace algún tiempo,

---

por otras razones—, cuestión que a su vez agudiza el problema del acceso a viviendas a los arrendatarios que no tienen la capacidad económica para afrontar tales compromisos y efectuar esas erogaciones. Nuevamente, son las individuos, en este caso, arrendador o arrendatario, quienes se ven perjudicados por regulaciones distorsionantes del mercado que, al fin y a la postre, atentan contra la propiedad privada.

#### **12.4. Otras distorsiones y sinsentidos**

Por su parte, también se hace palpable el sinsentido que genera el cambio en materia de deducciones, al mantenerse la *regla de la correspondencia* del gasto con el enriquecimiento-ingreso, sobre los mismos criterios de disponibilidad, en la medida que: (i) se multiplicaron los gastos causados, como consecuencia del incremento de enriquecimientos-ingresos causados, y (ii) lo que “gana” el Fisco por la anticipación (pasar de lo *pagado* a lo *causado*) del enriquecimiento-ingreso, lo “pierde” por la —misma y, quizás, impensada— anticipación del gasto.

Adicionalmente, la eliminación del indicado Parágrafo Único del artículo 32 de la LISLR (regla de corrección del gasto causado acumulado), genera una evidente distorsión técnica de la metodología del gasto, en lo particular, y del hecho y base imponibles de la LISLR, en lo general, y, en definitiva, de la capacidad contributiva de los contribuyentes, cuestión que, además, se erige en franca y dudosa contradicción con la palpable finalidad recaudatoria de la reforma de las reglas de disponibilidad de los enriquecimientos-ingresos.

Esta metodología pretende reconocer el nocivo efecto que tiene la inflación en el enriquecimiento neto operativo y territorial del contribuyente, a partir de los ajustes a los activos y pasivos no monetarios del contribuyente, su patrimonio inicial y las fluctuaciones (incrementos o decrementos) del patrimonio inicial durante el ejercicio, técnica que, dependiendo de la estructuración particular de esos conceptos en cada contribuyente, podrá aumentar o disminuir el enriquecimiento neto operativo por sus actividades territoriales, sobre el cual, en definitiva, pagará ISLR. Por ello, excluir —sin más— a los contribuyentes especiales, que como es sabido son, en principio, los “grandes contribuyentes”, es una medida irracional, distorsionante e inconstitucional por violatoria de la capacidad contributiva y por discriminatoria, al erigirse en franca oposición al principio de igualdad formal ante la ley. Finalmente, pueden presentarse consideraciones críticas en lo que a la exclusión de los sujetos pasivos especiales del sistema de ajuste por inflación.

Caracas, julio 2016

---

## Bibliografía

- ABACHE CARVAJAL, Serviliano, “Validez, vigencia y aplicabilidad del Decreto N° 2.163 de reforma de la Ley de Impuesto Sobre la Renta”, *Revista de Derecho Público*, N° 144 (estudios sobre los decretos leyes 2015), Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 2015.
- ABACHE CARVAJAL, Serviliano, “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”, *Revista de Derecho Público*, N° 140 (estudios sobre los decretos leyes 2014), Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 2014.
- ABACHE CARVAJAL, Serviliano, “Liberalismo y tributación. Especial atención al principio de reserva legal de los tributos”, *Revista de Derecho*, N° 69, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Bogotá, 2013.
- 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 Alian R. Brewer-Carías de Derecho Administrativo de la Universidad Católica Andrés Bello, N° 31, Caracas, 2015.
- CANDAL IGLESIAS, Manuel, *Aspectos fundamentales de la imposición a la renta de sociedades en Venezuela*, Universidad Católica Andrés Bello, Caracas, 2011.
- CASTILLO CARVAJAL, Juan C., “Disponibilidad de la renta”, en SOL, Jesús; PALACIOS, Leonardo; DUPOUY, Elvira; y FERMÍN, Juan C. (Coords.), *Manual de Derecho Tributario Venezolano*, tomo II, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2013.
- FRAGA PITTALUGA, Luis, *Principios constitucionales de la tributación*, Editorial Jurídica Venezolana, Colección Estudios Jurídicos, N° 95, Caracas, 2012.
- HERNÁNDEZ RICHARDS, Félix, “La disponibilidad en el Impuesto sobre la Renta”, en SOL GIL, Jesús (Coord.), *60 años de Imposición a la Renta en Venezuela. Evolución histórica y estudios de la legislación actual*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2003.
- JRAIGE R., Jorge A., “Distorsiones en la interpretación del concepto de disponibilidad de la renta: el abono en cuenta y las ganancias cambiarias”, en KORODY TAGLIAFERRO, Juan Esteban (Coord.), *70 años del Impuesto sobre la Renta. Memorias de las XII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*, tomo II, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2013.
- LÓPEZ MONTIEL, Jonathan D., “Vigencia del régimen de las rebajas por nuevas inversiones previsto en la Ley de Impuesto Sobre la Renta”, en KORODY TAGLIAFERRO, Juan Esteban (Coord.), *70 años del Impuesto Sobre la Renta en Venezuela. Memorias de las XII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*, tomo I, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2013.

- 
- PALACIOS MÁRQUEZ, Leonardo, “Notas del Presidente de la AVDT. Ante la vesania de las modificaciones al ordenamiento jurídico lesiva a los derechos del contribuyente”, *Revista de Derecho Tributario*, N° 149, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2016.
- POU RUAN, Elina, “Reflexiones en torno a las rebajas de impuesto por inversiones”, en KORODY TAGLIAFERRO, Juan Esteban (Coord.), *70 años del Impuesto Sobre la Renta en Venezuela. Memorias de las XII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*, tomo I, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2013.
- ROCHE, Emilio J., “Parte general del Impuesto Sobre la Renta” (relatoría tema I), en KORODY TAGLIAFERRO, Juan Esteban (Coord.), *70 años del Impuesto Sobre la Renta en Venezuela. Memorias de las XII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*, tomo I, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2013.
- ROMERO-MUCI, Humberto, “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.
- SABSAY, Daniel Alberto, “Comentario a la Opinión Consultiva 6”, en BIDART CAMPOS, Germán y PIZZOLO (h), Calogero (Coords.), *Derechos Humanos. Corte Interamericana*, tomo I, Ediciones Jurídicas Cuyo, Mendoza, 2000.
- TRAVIESO, Juan Antonio, *La Corte Interamericana de Derechos Humanos. Opiniones consultivas y fallos*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1996.
- 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.
- VALLENILLA TOLOSA, Moisés A., “El abono en cuenta en materia tributaria y su evolución jurisprudencial”, *Revista de Derecho Tributario*, N° 106, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2005.