

DE CÓMO LA JURISDICCIÓN CONSTITUCIONAL
EN VENEZUELA, NO SÓLO LEGISLA DE OFICIO,
SINO SUBREPTICIAMENTE MODIFICA LAS REFORMAS
LEGALES QUE “SANCIONA”, A ESPALDAS DE LAS PARTES
EN EL PROCESO: EL CASO DE LA ACLARATORIA
DE LA SENTENCIA DE REFORMA DE LA
LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE 2007

Allan R. Brewer-Carías

Resumen: *Se trata de un análisis de la forma cómo la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia “modificó” su sentencia N° 980-08 de 17 de junio de 2008, de aclaratoria de la sentencia N° 390 de 9 de marzo de 2007, en la cual, a su vez, se aclaró el sentido de la sentencia N° 301 de 27 de febrero de 2007, mediante la cual la Sala Constitucional reformó, de oficio, el artículo 31 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.*

I. LA “REFORMA” DE LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA POR LA SALA CONSTITUCIONAL, SUS VICIOS Y CARENCIAS, Y LA ACLARATORIA SOBRE EL EJERCICIO FISCAL A PARTIR DEL CUAL DEBÍA APLICARSE (2007)

El 27 de febrero de 2007, la Sala Constitucional del Tribunal Supremo dictó sentencia N° 301¹ (Caso: *Adriana Vigilancia y Carlos A. Vecchio*), y luego de declarar inadmisible una acción popular de inconstitucionalidad que había sido intentada seis años antes, en 2001, por dos destacados abogados tributaristas Adriana Vigilancia García y Carlos A. Vecchio, de oficio pasó a “reformular” el artículo 31 de dicha Ley, que no había sido impugnado, y ni siquiera había sido mencionado en el juicio.²

El artículo 31 de la Ley de Impuesto sobre la Renta sancionada por la Asamblea Nacional, tenía el siguiente texto:

“Artículo 31. Se consideran como enriquecimientos netos los sueldos, salarios, emolumentos, dietas, pensiones, obviaciones y demás remuneraciones similares, distintas de los viáticos, obtenidos por la prestación de servicios personales bajo relación de dependencia.

1 Expediente N° 01-2862. Véase en *Gaceta Oficial* N° 38.635 de fecha 01-03-2007.

2 Véase los comentarios a dicha sentencia en Allan R. Brewer-Carías, “El juez constitucional como legislador positivo de oficio en materia tributaria. La legitimación activa en la acción popular y la impugnación de leyes derogadas”, en *Crónica sobre la “In” Justicia Constitucional y el autoritarismo en Venezuela*, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas 2007, pp. 565 ss.

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”.

En su sentencia, la Sala Constitucional modificó la preposición de dicha norma, disponiendo que en consecuencia la misma quedaba con el siguiente nuevo texto o texto reformado:

“Artículo 31. 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 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)”.

Sobre esta sentencia dijimos, al comentarla en 2007, que con la misma la Sala había procedido

“a legislar en la oscuridad del Palacio de Justicia, sólo tenuemente iluminado por el bello vitral que en él se exhibe, sin que nadie se enterara, en sigilo, a espaldas de las partes del proceso, de la colectividad de contribuyentes en general, y de toda otra persona que hubiera podido tener interés y que la Sala estaba obligada a convocar.

Los vicios en los que ha incurrido la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia en esta sentencia-reforma de la Ley de Impuesto sobre la Renta, constituyen la negación de las bases del Estado democrático de derecho, atentando en forma inexcusable contra la majestad y prestigio de dicho Tribunal y de la Jurisdicción Constitucional que, al contrario, debería ser la garantía última de aquél.”³

Dentro del cúmulo de vicios y errores que contenía la sentencia, uno que resultaba de bulto era que al tratarse de una inconstitucional “reforma” de la Ley que en usurpación de funciones hacía el juez constitucional, nada sin embargo indicaba en la misma sobre la entrada en vigencia de la reforma, es decir, si se aplicaba al ejercicio fiscal de 2006 o de 2007.

Esta carencia de la irregular “reforma” legal, motivó que los representantes tanto de la Procuraduría General de la República como del servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), solicitaran aclaratoria de la sentencia en relación a sus efectos en el tiempo, y como resultado, la Sala Constitucional mediante sentencia N° 390 de 9 de marzo de 2007, aclaró “en aras de la certeza jurídica que debe a los justiciables y a la administración tributaria”, que la reforma legal efectuada en el fallo N° 301 del 27 de febrero de 2007, “no es aplicable al período fiscal correspondiente al año 2006 pues el mismo se inició antes de que se hiciera tal interpretación”, siendo sólo aplicable, “a partir del ejercicio fiscal siguiente, de acuerdo a lo establecido en la normativa del Código Orgánico Tributario vigente y la legislación sobre impuesto sobre la renta, la cual no ha sido modificada.” Dejó claramente sentado la Sala, entonces, que los efectos de la reforma legal que había “sancionado” no se aplicaban al ejercicio fiscal de 2006, sino al ejercicio fiscal siguientes, es decir, el de 2007.

3 *Idem*, pp. 591-592.

Las dudas originadas por tan irregular reforma legal, tanto en los contribuyentes y en la propia Administración tributaria, motivó que con posterioridad a la sentencia y su aclaratoria persistieron, otros contribuyentes distintos a quienes habían sido parte en el proceso judicial, en los primeros meses de 2008 procedieran a solicitar nuevas aclaratorias, precisamente “respecto del ejercicio fiscal a partir del cual debe aplicarse el contenido de la referida sentencia”, informándose que el “SENIAT en su portal fiscal había informado durante el año 2007 y comienzos del 2008 que debería incluirse todo lo devengado por el contribuyente (ingresos fijos + ingresos accidentales o eventuales), para la declaración del Ejercicio Fiscal año 2007, y todos los contribuyentes declararon y pagaron como estipulo el SENIAT”. En definitiva, se solicitó a la Sala que aclarase “cuándo, en realidad, se aplica dicha reforma, 2007 o 2008.”

La Sala Constitucional dictó sentencia N° 980-08 en fecha 17 de junio de 2008⁴, “aclarando” nuevamente la sentencia de 27 de febrero de 2007, para ello, sin embargo, tuvo que previamente dilucidar el tema de la legitimación activa para la formulación de solicitudes de aclaratoria de sentencias, ya que las mismas de acuerdo con lo establecido en el artículo 252 del Código de procedimiento Civil, sólo pueden formularla las partes en el juicio respectivo.

II. LA LEGITIMACIÓN ACTIVA PARA LAS SOLICITUDES DE ACLARATORIAS DE SENTENCIAS CON EFECTOS *ERGA OMNES*

En efecto, habiéndose solicitado diversas aclaratorias por contribuyentes que no fueron parte en el juicio en el cual se dictó la sentencia “reformatoria”, la Sala, en su sentencia N° 980-08 de 17 de junio de 2008, se refirió a este tema, recordando que en muchos fallos precedentes, había resuelto que dicha norma se debía aplicar en sentido estricto sólo en aquellos juicios “en los que no existe una simple controversia entre partes perfectamente identificadas.” En consecuencia, en los juicios en los cuales las sentencias dictadas tienen efectos *erga omnes*, la Sala consideró que la norma no tenía aplicación.

En primer lugar, se refirió la Sala a los juicios por derechos e intereses colectivos y difusos, en los cuales a pesar de que en ellos sí existe controversia, la Sala ha considerado que los alcances generales del fallo dictado en esos procesos inciden sobre situaciones jurídicas de sujetos que no participaron en modo alguno en el trámite que le dio origen.

Citó así, la Sala, su sentencia N° 961 del 24 de mayo de 2002 (caso: *Créditos Mejicanos*) en la cual consideró que por cuanto en ese tipo de procesos surgidos de acciones por derechos o intereses difusos o colectivos, “las sentencias que se dicten surten efectos a favor o en contra de todo el mundo y no sólo a favor o en contra de los que efectivamente se constituyen en partes dentro del proceso”, el artículo 252 del Código no se aplica “ni para solicitar la aclaración o ampliación, ni para que el Tribunal la provea,” agregando que:

“Se trata de una peculiaridad de esta clase de procesos que incluye ampliaciones dirigidas a partes o a terceros que no asistieron al juicio, pero cuya colaboración puede, incluso, ser necesaria para que la sentencia dictada sea idónea y equitativa, y la tutela efectiva de los derechos e intereses difusos o colectivos se adapte al Estado Social de Derecho y de Justicia que impera en la República (artículo 2 constitucional).”

En segundo lugar, la sala también se refirió a las sentencias logradas con ocasión de acciones de interpretación constitucional, respecto de las cuales citando su sentencia N° 1278/2005 (caso: *Municipio Maracaibo del Estado Zulia*), consideró que en esos procesos no

4 Exp. N° 01-2862.

puede “limitarse las peticiones de aclaratoria y ampliación de fallos interpretativos al breve lapso previsto en el artículo 252 del Código de Procedimiento Civil,” considerando que dicho artículo “no aplica al recurso de interpretación.”

En tercer lugar, la sala se refirió también al caso de las acciones de anulación de normas, al estimar que en estos supuestos “la controversia tiene alcance general y, en consecuencia, la decisión (sea de desestimación de la demanda, de anulación del dispositivo o, como en el caso de autos, de interpretación constitucionalizante de la norma) tiene alcance *erga omnes*” (Caso: *Sc N° 1984/2007*, caso: *FOGADE*).

III. LA RATIFICACIÓN POR LA SALA CONSTITUCIONAL DE LA APLICACIÓN DE LOS EFECTOS DE LA “REFORMA” LEGAL QUE “SANCIONÓ” EN 2007, PARA EL EJERCICIO FISCAL 2007

Resuelto el tema de la legitimación activa para admitir una de las aclaratorias solicitadas, la formulada por una persona natural que se declaró “contribuyente”, la Sala Constitucional hizo mención expresa en la sentencia N° 980-08 de 17 de junio de 2008, a su sentencia aclaratoria anterior N° 390 del 9 de marzo de 2007, en la cual dispuso que en la sentencia inicial de N° 301 de 27 de Febrero de 2007, se señaló expresamente que la misma:

“no es aplicable al período fiscal correspondiente al año 2006 pues el mismo se inició antes de que se hiciera tal interpretación, de modo que la interpretación efectuada del artículo 31 de la Ley de Impuesto sobre la Renta se aplicará, a partir del ejercicio fiscal siguiente”.

El ejercicio fiscal siguiente al de 2006, sin duda era el de 2007. No hay forma temporal para que pueda pensarse que el ejercicio fiscal siguiente al de 2006 es el de 2008 u otro distinto al de 2007.

Sin embargo, a pesar de esta precisión, la Sala Constitucional en su sentencia N° 980-08 del 17 de junio de 2008, reconoció que “aún existen dudas respecto al período fiscal al cual se debía aplicar dicha decisión si al 2007 o al 2008, ello dada la fecha en la cual se publicó el citado fallo, y a las informaciones aportadas por el Servicio de Administración Tributaria y Aduanera (SENIAT)”, concluyendo con el siguiente dispositivo:

“Pues bien, la aclaratoria dictada el 9 de marzo de 2007, dispuso que tal decisión “no es aplicable al período fiscal correspondiente al año 2006 pues el mismo se inició antes de que se hiciera tal interpretación, de modo que la interpretación efectuada del artículo 31 de la Ley de Impuesto sobre la Renta se aplicará, **a partir del ejercicio fiscal siguiente**”, es decir, al año 2007, ello en virtud de que para la fecha en que se dictó la sentencia y su aclaratoria –año 2007-, ya se había iniciado el proceso de declaración definitiva del impuesto sobre la renta correspondiente al año 2006, el cual culminó el 31 de enero de 2007.

Por tanto, la declaración del impuesto sobre la renta se efectuaría conforme lo estipula la sentencia N° 301, a partir del ejercicio fiscal correspondiente al año 2007, cuya declaración anual definitiva se efectuó hasta el 31 de marzo de 2008.” (negritas en el original) (cursivas añadido)

Por ello, en la parte dispositiva del fallo, se resolvió expresamente:

“SEGUNDO: **ADMITE** la solicitud de aclaratoria presentada por el abogado Obdulio J. Camacho y **ACLARA** que la interpretación constitucional efectuada en la sentencia N° 301 del 27 de febrero de 2007, se aplica a partir del ejercicio fiscal correspondiente al año 2007, cuya declaración definitiva se efectuó hasta el 31 de marzo de 2008.” (cursiva agregada)

La Sala, por otra parte, procedió a considerar que “visto el efecto general ocasionado por la interpretación formulada por esta Sala Constitucional, así como las confusiones generadas incluso en el órgano encargado de la recaudación (SENIAT) se estima necesario aclarar también lo siguiente, partiendo de que en las consideraciones efectuadas en la sentencia N° 301 del 27 de febrero de 2007, la Sala expuso lo que sigue:

“En consideración al criterio esbozado, la Sala es de la opinión que la norma que estipula los conceptos que conforman el enriquecimiento neto de los trabajadores, puede ser interpretada conforme a los postulados constitucionales, estimando que éste sólo abarca las remuneraciones otorgadas en forma regular (salario normal) a que se refiere el párrafo segundo del artículo 133 de la Ley Orgánica del Trabajo, con ocasión de la prestación de servicios personales bajo relación de dependencia, excluyendo entonces de tal base los beneficios remunerativos marginales otorgados en forma accidental, pues de lo contrario el trabajador contribuyente perdería estas percepciones -si no en su totalidad, en buena parte- sólo en el pago de impuestos”.

En vista de ese contenido del fallo del 27 febrero de 2007, la Sala entonces en su sentencia aclaratoria N° 980-08 de 17 de junio de 2008 decidió en cuanto a las remuneraciones que deben considerarse regulares y permanentes, lo siguiente:

“Estas remuneraciones que deben considerarse regulares y permanentes están claramente dispuestas en el párrafo cuarto del artículo 133 de la Ley Orgánica del Trabajo, en el cual se señala que “cuando el patrono o el trabajador estén obligados a cancelar una contribución, tasa o impuesto, se calculará considerando el salario normal correspondiente al mes inmediatamente anterior a aquél en que se causó”. Esa norma precisa que la regularidad y permanencia debe evaluarse en un período específico de tiempo: MENSUAL. Así pues, son regulares y permanentes las remuneraciones que recibe el trabajador con regularidad mensual.”

III. LA MODIFICACIÓN SUBREPTICIA DE LA SENTENCIA ACLARATORIA N° 980-08 DE 17 DE JUNIO DE 2008, DISPONIÉNDOSE, SIN QUE SE SEPA POR QUIEN, QUE LOS EFECTOS DE LA SENTENCIA DE “REFORMA” LEGAL DE 2007, EN LUGAR COMENZAR A APLICARSE A PARTIR DEL EJERCICIO FISCAL 2007, SE APLICARÁN A PARTIR DEL EJERCICIO FISCAL 2008

La sentencia N° 980-08 antes mencionada de la Sala Constitucional de fecha 17 de junio de 2008, de nueva aclaratoria a la sentencia N° 301 de 27 de febrero de 2007, fue publicada en el portal <http://www.tsj.gov.ve/decisiones/scon/Junio/980-170608-01-2862.htm> del Tribunal Supremo de Justicia.

Una semana después, el 25 de junio de 2008, el diario *El Universal* de Caracas, publicó una reseña con el título “SENIAT objeta sentencia divulgada por el TSJ”⁵, en la cual se dio cuenta que el Director de esa Superintendencia había indicado a través de un “Comunicado”, que eran “falsas las informaciones que señalan que, según reciente decisión del Tribunal Supremo de Justicia, la declaración del Impuesto sobre la Renta correspondiente al ejercicio fiscal 2007 debió calcularse sobre el salario normal y no a partir de todos los ingresos percibidos en ese lapso,” precisando que “la decisión del Tribunal Supremo de Justicia que modifica los ingresos a ser considerados en la declaración y pago del ISLR fue emitida en febrero de 2007, por lo cual la normativa vigente establece que comienza a regir el primer día del año fiscal 2008.”

5 http://www.eluniversal.com/2008/06/25/eco_ava_seniat-objeta-senten_25A1723679.shtml

Para fundamentar la “falsedad” alegada, el Comunicado del SENIAT indicó que “la su- puesta ponencia del magistrado Francisco Carrasquero del pasado 17 de junio no ha sido publicada por el TSJ, por cuanto carece de toda veracidad lo difundido a través de un diario de circulación nacional,” agregando lo siguiente:

“Esta decisión no ha sido publicada en *Gaceta Oficial*, por cuanto no puede hacerse de conocimiento público ni considerarse sentencia firme. El proyecto no ha sido publicado por el TSJ, por lo que no es veraz la información publicada por el diario *El Universal* sobre la declaración estimada de los ingresos para el pago del Impuesto sobre la Renta (ISLR) del ejercicio fiscal del año 2007”, recalcó.

“Esta información se coló de manera malintencionada, lo que podría generar una matriz de opinión contraria y confusa entre los contribuyentes, advirtió.”

El resultado de este Comunicado del SENIAT, como lo informó el mismo diario *El Universal*, en la reseña del de 25 de junio de 2008, fue que a pesar de que la decisión mencionada de la Sala Constitucional del 17 de junio de 2008, sí había sido publicada en la página web del propio TSJ, el día de “ayer [24-06-08], tras la aclaratoria del SENIAT, ya no se encontraba en el sitio en Internet del máximo tribunal. No obstante, en la tarde de ayer sí seguía disponible en el *site* del TSJ, específicamente en el aparte sobre la cuenta de la Sala Constitucional, la referencia a la sentencia.” Se decía, además, que el SENIAT hacía “es- fuerzos con el máximo tribunal del país para expresar lo más claramente posible los ingresos que serán calculados para la declaración de rentas correspondiente al ejercicio fiscal 2008, a ser cancelado hasta el 31 de marzo de 2009”.

El lamentable resultado de ese “esfuerzo” del Poder Ejecutivo fue que el texto de la sen- tencia N° 980-08 del 17 de junio de 2008, después publicado y luego retirado del portal del Tribunal Supremo, fue alterado, cambiándose por otro texto y, además, cambiándose inclu- so el sentido de la anterior sentencia de 27 de febrero de 2007, a la cual se refirió la aclarato- ria de 9 de marzo de 2007, que se cita en la nueva sentencia.

En efecto, el párrafo antes transcrito de la sentencia N° 980-08 de 17 de junio de 2008 en el cual se precisa que “**el ejercicio fiscal siguiente**” a partir del cual se aplica la sentencia de 27 de febrero de 2007, **es el año 2007**, fue cambiado en el nuevo texto de la sentencia que aparece en el mismo portal del Tribunal Supremo, indicándose ahora que “**el ejercicio fiscal siguiente**” a partir del cual se aplica la sentencia de 27 de febrero de 2007, es “**el año 2008**”. El párrafo reza ahora así:

“Pues bien, la aclaratoria dictada el 9 de marzo de 2007, dispuso que tal decisión “no es apli- cable al período fiscal correspondiente al año 2006 pues el mismo se inició antes de que se hiciera tal interpretación, de modo que la interpretación efectuada del artículo 31 de la Ley de Impuesto sobre la Renta se aplicará, **a partir del ejercicio fiscal siguiente**”, *es decir, al año 2008*, ello en virtud de que para la fecha en que se dictó la sentencia y su aclaratoria *ya se había iniciado el periodo fiscal correspondiente al año 2007. Por tanto, la declaración del impuesto sobre la renta se efectuaría conforme lo estipula la sentencia N° 301, a partir del ejercicio fiscal correspondiente al año 2008, cuya declaración anual definitiva deberá efectuarse antes del 31 de marzo de 2009.*

Por otra parte, habiéndose ya realizado la declaración del impuesto correspondiente al año 2007, los efectos del fallo 301/2007 y de la presente aclaratoria tienen que ser, necesaria- mente, “ex nunc” (es decir, hacia el futuro).” (negrita en el original) (en cursiva lo que fue al- terado en la nueva publicación de la sentencia)

La consecuencia de esta alteración fue, también, la alteración efectuada en la sentencia, en la parte dispositiva, así:

“SEGUNDO: **ADMITE** la solicitud de aclaratoria presentada por el abogado Obdulio J. Camacho y **ACLARA** que la interpretación constitucional efectuada en la sentencia N° 301 del 27 de febrero de 2007, se aplica a partir del ejercicio fiscal correspondiente al año 2008, cuya declaración definitiva se efectuará hasta el 31 de marzo de 2009.” (cursivas agregadas)

Con esta insólita “alteración” de la sentencia aclaratoria N° 980-08 del 17 de junio de 2008, la Sala Constitucional no sólo modificó de nuevo, de oficio, subrepticia e impunemente su sentencia original de esa misma fecha, sino que por esa vía, incluso, modificó lo que decidió en la sentencia aclaratoria del 9 de marzo de 2007, respecto de lo resuelto en la sentencia N° 301 de 27 de febrero de 2007.

Pero las alteraciones a la sentencia no se quedaron allí, sino que se refirieron al tema decidido en el fallo del 27 febrero de 2007, de manera que la Sala también cambió el párrafo de la sentencia sobre la materia de remuneraciones que deben considerarse regulares y permanentes, por el siguiente:

“Estas remuneraciones que deben considerarse regulares y permanentes están claramente dispuestas en el párrafo segundo del artículo 133 de la Ley Orgánica del Trabajo, en el cual se señala que “*A los fines de esta Ley se entiende por salario normal, la remuneración devengada por el trabajador en forma regular y permanente por la prestación de su servicio. Quedan por tanto excluidos del mismo las percepciones de carácter accidental, las derivadas de la prestación de antigüedad y las que esta Ley considere que no tienen carácter salarial. Para la estimación del salario normal ninguno de los conceptos que lo integran producirá efectos sobre sí mismo*”. (En cursiva los cambios efectuados).

La consecuencia de esta nueva decisión fue la “eliminación” del texto de la sentencia original, del dispositivo TERCERO que decía:

“TERCERO: Se **ACLARA** que a los efectos del artículo 31 de la Ley de Impuestos sobre la Renta, “son regulares y permanentes las remuneraciones por la prestación de servicios personales bajo relación de dependencia, las que se ocasionan con regularidad mensual” (subrayado en el original).

Uno de los principios más fundamentales del procedimiento judicial es el establecido en el mismo artículo 252 del Código de Procedimiento Civil que regula las aclaratorias de sentencias, en el cual se expresa terminantemente que “después de pronunciada la sentencia definitiva ... no podrá revocarla ni reformarla el Tribunal que la haya pronunciado.”

Lamentablemente, en este caso, no sólo el Tribunal Supremo de Justicia, una semana después de dictada, reformó el texto de la sentencia N° 980-08 del 17 de junio de 2008, sino que ello lo hizo subrepticamente, sin dictar nueva sentencia, mediante una simple “corrección” del texto que fue publicado en la página web del Tribunal.

Además, en esta reforma de la sentencia se modificó lo establecido en otra sentencia anterior de 2007 en la cual el propio Tribunal Supremo de Justicia había “reformado” la Ley de Impuesto sobre la Renta. Por ello, en definitiva, la subrepticia reforma de la sentencia en junio de 2008, también violó el artículo 218 de la Constitución que exige expresamente que “las leyes se derogan por otras leyes,” que en este irregular caso, sólo podría ser por otra sentencia del juez constitucional, lo que por supuesto era imposible por prohibirlo el artículo 252 del Código de Procedimiento Civil. Era más fácil proceder a modificar el texto de la sentencia en la página web, y en lugar del original poner otro !!