

LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA
DE LAS PERSONAS NATURALES Y LA SENTENCIA
Nº 301/2007 DE LA SALA CONSTITUCIONAL
DEL TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

*Reflexiones sobre un fallo pronunciado por el máximo garante
de la Constitución que, abandona a los contribuyentes a su suerte*

José Antonio Muci Borjas
*Profesor de Derecho Administrativo en la
Universidad Católica Andrés Bello*

Resumen: *En el artículo se hace una disección y realiza un análisis crítico de la Sentencia Nº 301/2007 de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, a través de la cual esa Sala reescribió el artículo 31 de la Ley de impuesto sobre la renta, para excluir de los ingresos gravables de los trabajadores las distintas retribuciones que no tienen carácter estrictamente salarial.*

I. INTRODUCCIÓN

1. *La Demanda*

El proceso judicial se inició el día 19 de diciembre de 2001, mediante demanda de nulidad, por motivos de inconstitucionalidad, contra los artículos 67, 68, 69, 72, 74 y 79 del Decreto-Ley de reforma de la Ley de impuesto sobre la renta de 1999.¹ Vale la pena acotar que las normas legales impugnadas, seis (6) en total, tenían por único objeto regular el *gravamen* proporcional sobre los *dividendos*², esto es, sobre *ganancias de capital*.

1 Decreto-Ley de reforma de la Ley de impuesto sobre la renta (*Gaceta Oficial* Nº 5.390, de fecha 22 de octubre de 1999).

2 Copiadas a la letra, las normas impugnadas (Título V, “Del Impuesto sobre las Ganancias Fortuitas y Ganancias de Capital”, Capítulo II, “Del Impuesto sobre las Ganancias de Capital”) establecían cuanto sigue: «Artículo 67. Se crea, en los términos establecidos en este Capítulo, un gravamen proporcional a los dividendos originados en la renta neta del pagador que exceda de su renta neta fiscal gravada. A todos los efectos de este Capítulo, se considerará renta neta aquella que es aprobada en la asamblea de accionistas y que sirve de base para el reparto de dividendos. Así mismo, se considerará como renta neta fiscal gravada, la sometida a las tarifas y tipos proporcionales establecidos en esta ley diferente a los aplicables a los dividendos conforme a lo previsto en este Capítulo. Parágrafo Único: La Administración Tributaria aplicará las reglas de imputación establecidas en este Capítulo y determinará la parte gravable de los dividendos repartidos, en los casos en que la sociedad no haya celebrado asamblea para aprobar el balance y el estado de ganancias y pérdidas»; «Artículo 68. Se considera como enriquecimiento neto por dividendos, el ingreso percibido a tal título, pagado o abonado en cuenta, en dinero o en especie, originado en la renta neta no exenta ni exonerada que exceda de la fiscal, que no haya sido gravada con el impuesto estable-

2. La Sentencia

Tras el trámite de ley, la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, mediante sentencia N° 301, de fecha 27 de febrero de 2007, concluyó que la demanda era *inadmisible*. Arribó a esa conclusión porque la Ley cuyas normas fueron recurridas habían sido objeto de sucesivas reformas³ -tres (3) en total- y, por consiguiente, porque para el momento del fallo era otro el acto estatal *-id est*, la ley- que se encontraba en vigor. En resumidas cuentas, la Sala estimó que el demandante, por las sucesivas reformas del acto impugnado, había perdido el interés procesal de manera sobrevinida o superviniente.

cido en esta ley. Igual tratamiento se dará a las acciones emitidas por la propia empresa pagadora como consecuencia de aumentos de capital. Parágrafo Único: Se considera como dividendo la cuota parte que corresponda a cada acción en las utilidades de las compañías anónimas y demás contribuyentes asimilados, incluidas las que resulten de cuotas de participación en sociedades de responsabilidad limitada»; «Artículo 69. El excedente de renta neta a considerar a los fines de la determinación del dividendo gravable, será aquel que resulte de restarle a ésta, la renta neta fiscal gravada y la renta derivada de los dividendos recibidos de otras empresas. Parágrafo Primero: Los dividendos recibidos de empresas constituidas y domiciliadas en el exterior o constituidas en el exterior y domiciliadas en Venezuela, estarán excluidos de la renta neta prevista en este artículo. En tal sentido, dichos dividendos estarán sujetos a un impuesto proporcional del treinta y cuatro por ciento (34%), pudiendo imputar a dicho resultado, el impuesto pagado por este concepto fuera del territorio venezolano, de acuerdo con lo previsto en el artículo 2° de esta ley. Parágrafo Segundo: La renta de fuente extranjera distinta a los dividendos expresados en el parágrafo anterior, que fue tomada en cuenta conforme al artículo 1° se considerará que forma parte de la renta neta fiscal gravada»; «Artículo 72. Las sociedades o comunidades constituidas en el exterior y domiciliadas en Venezuela o constituidas y domiciliadas en el exterior que tengan en el país un establecimiento permanente estarán obligadas a pagar, en su carácter de responsables, por cuenta de sus socios, accionistas o comuneros, un impuesto del treinta y cuatro por ciento (34%) sobre su enriquecimiento neto, no exento ni exonerado, que exceda del enriquecimiento neto gravado en el ejercicio. Este dividendo presunto no procede en los casos en que la sucursal pruebe, a satisfacción de la Administración Tributaria, que efectuó totalmente en el país la reinversión de la diferencia entre la renta neta fiscal gravada y la renta neta. Esta reinversión deberá mantenerse en el país por el plazo mínimo de cinco (5) años. Los auditores externos de la sucursal deberán presentar anualmente con la declaración de rentas, una certificación que deje constancia que la utilidad a que se contrae este artículo se mantiene en Venezuela. Tal enriquecimiento se considerará como dividendo o participación recibido por el accionista, socio o comunero en la fecha de cierre del ejercicio anual de la sociedad o comunidad. El reglamento determinará el procedimiento a seguir. Esta norma sólo es aplicable al supuesto previsto en este artículo»; y, «Artículo 74. El impuesto proporcional que grava el dividendo en los términos de este Capítulo, será del treinta y cuatro por ciento (34%) y estará sujeto a retención total en el momento del pago o del abono en cuenta. Parágrafo Primero: En los casos de dividendos en acciones emitidos por la empresa pagadora a personas naturales o jurídicas, el impuesto proporcional que grava el dividendo en los términos de este Capítulo, estará sujeto a retención total en el momento de su enajenación. Parágrafo Segundo: Cuando los dividendos provengan de sociedades dedicadas a las actividades previstas en el encabezamiento del artículo 9° de esta ley, se gravarán con la alícuota del sesenta y siete punto siete por ciento (67,7%), sujeta a retención total en la fuente. Parágrafo Tercero: Cuando los dividendos provengan de sociedades que reciban enriquecimientos netos derivados de las actividades previstas en el aparte único del artículo 10 de la ley, se gravarán con la alícuota del sesenta por ciento (60%), sujeta a retención total en la fuente».

- 3 Aludimos a las reformas mediante Decreto-Ley del 2001 (*Gaceta Oficial* N° 5.557, de fecha 13 de noviembre de 2001), y leyes aprobadas por la Asamblea Nacional en 2001 y 2006 (*Gacetas Oficiales* N° 5.566 Extraordinario, de fecha 28 de diciembre de 2001, y N° 38.529, de fecha 25 de septiembre de 2006).

No obstante la declaratoria de *inadmisibilidad*, la Sala Constitucional, argumentando que en los procesos de nulidad contra normas no rige el principio dispositivo, resolvió analizar la constitucionalidad de *otras normas* legales, *ajenas a la materia sometida a su consideración*, contenidas, para mayores señas, en la Ley de impuesto sobre la renta vigente para el momento del fallo, esto es, en un *acto estatal distinto* al impugnado. En concreto, la Sala Constitucional concluyó que el gravamen sobre las personas naturales cuyos ingresos derivan de una relación laboral no podía ser reconciliado con la previsión constitucional que asegura la justicia en la distribución de las cargas públicas, porque a la “amplísima” base imponible legalmente prevista («los sueldos, salarios, emolumentos, dietas, pensiones, obvenciones y demás remuneraciones similares, distintas de los viáticos, obtenidas por la prestación de servicios profesionales bajo relación de dependencia») no podían serle hechas deducciones de significación. Más aún, invocando poderes que le permitirían *alterar* o *modificar* el texto de *la norma* declarada inconstitucional, para de esa manera evitar que se formasen (inconvenientes) lagunas en el ordenamiento jurídico, la Sala *reescribió* el artículo 31 de la Ley de impuesto sobre la renta, de manera que, en lo adelante, no se consideren como ingresos ni a *i*) las retribuciones de carácter accidental, ni a *ii*) las derivadas de la prestación de antigüedad, ni tampoco a *iii*) las que la Ley considere que no tienen carácter estrictamente salarial.

En efecto, la norma, en la versión aprobada tanto por el Ejecutivo Nacional como por la Asamblea Nacional mediante Decreto-Ley y Leyes sucesivos, establecía textualmente lo siguiente:

«Se consideran como enriquecimientos netos los sueldos, salarios, emolumentos, dietas, pensiones, obvenciones y demás remuneraciones similares, distintas a los viáticos, obtenidos por la prestación de servicios personales bajo relación de dependencia. También se consideran como enriquecimientos netos los intereses provenientes de préstamos y otros créditos concedidos por 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 la versión *manipulada* por la sentencia pronunciada por la Sala Constitucional, la norma legal dispone cuanto sigue:

«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 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 antigüedad y las que la Ley considere que no tienen carácter salarial».

Salta a la vista que por causa del Fallo, la *base imponible* del impuesto sobre la renta que han de saldar las personas naturales fue objeto de una *reducción sustancial*.

3. *Las aclaratorias a la Sentencia*

Debe ahora destacarse que la Sala Constitucional no delimitó los efectos de su decisión en el tiempo. Dicho en otras palabras, por la redacción de su dispositivo el *fallo* debía producir *efectos de manera inmediata*; debía, esto es, incidir sobre todas las situaciones jurídico-subjetivas aún no consolidadas. En consecuencia, el impuesto correspondiente al año 2006 debía ser determinado con la base imponible (reducida) contemplada por el nuevo artículo 31.

Es más, lo pagado en exceso en ejercicios anteriores -en exceso porque la base de cálculo del asalariado incluyó percepciones de carácter no salarial-, se hallaba sujeto a repetición, siempre y cuando no estuviere prescrito.

No obstante lo señalado en el párrafo que antecede, debe subrayarse ahora que la decisión *original*, de fecha 27 de febrero de 2007, ha sido objeto de múltiples “aclaratorias”. De acuerdo a la primera de tales aclaratorias, de fecha 9 de marzo de 2007, la aplicación de la norma creada por el Tribunal Supremo debía *diferirse en el tiempo*, pues sólo debía aplicarse «...a partir del ejercicio fiscal siguiente». Más recientemente, a raíz de solicitud formulada el 12 de marzo de 2008, la Sala Constitucional determinó, mediante decisión aclaratoria de fecha 17 de junio de 2008, que su (interpretación) del artículo 31 debía aplicarse «...a partir del ejercicio fiscal correspondiente al año 2008, cuya declaración definitiva se efectuará hasta el 31 de marzo de 2009». Así las cosas, las aclaratorias, no hay duda, *modifican* el alcance temporal -la vigencia- de la decisión definitiva.

II. ANÁLISIS PORMENORIZADO DE LA SENTENCIA Y SUS ACLARATORIAS

1. *Los poderes de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia*

A. Amén de poder declarar la nulidad -total o parcial- de los actos impugnados, supuesto en el cual obra como una suerte de Legislador negativo⁴, porque excluye del ordenamiento la norma considerada ilegítima, la Sala Constitucional estima que ella puede también dictar *sentencias interpretativas*, esto es, decisiones capaces de introducirle verdaderas modificaciones a la letra del acto y, por tanto, capaces de *subsanan* los vicios que aquejen a una norma, bien mediante la *adición* de una palabra, frase u oración, bien mediante la *sustitución* de una parte de la norma.

Ahora bien, a diferencia del poder para declarar la nulidad de los actos estatales, que el artículo 335 constitucional *expresamente reconoce* a la Sala Constitucional⁵, la Constitución no le confiere a la Sala poder -poder expreso- para dictar sentencias *manipulativas*, so pretexto de una interpretación de las normas “conforme con” la Constitución. Con respecto a ese poder que la Sala Constitucional se reconoce a sí misma como *juez de su propia competencia*, vale la pena citar lo decidido por la propia Sala en sentencia del 29 de abril de 2003⁶. Dice la Sala:

4 Jiménez Campo, Javier, “Qué hacer con la ley inconstitucional”, en La sentencia sobre la constitucionalidad de la ley, Tribunal Constitucional, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1997, pp. 35 y ss.

5 El artículo 335 de la Constitución política de 1999 dispone textualmente lo siguiente: «Son atribuciones de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia: 1. Declarar la nulidad total o parcial de las leyes nacionales y demás actos con rango de ley de los cuerpos legislativos nacionales que colidan con esta Constitución. 2. Declarar la nulidad total o parcial de las Constituciones y leyes estatales, de las ordenanzas municipales y demás actos de los cuerpos deliberantes de los Estados y Municipios dictados en ejecución directa e inmediata de la Constitución y que colidan con ésta. 3. Declarar la nulidad total o parcial de los actos con rango de ley dictados por el Ejecutivo Nacional que colidan con esta Constitución. 4. Declarar la nulidad total o parcial de los actos en ejecución directa e inmediata de la Constitución, dictados por cualquier otro órgano estatal en ejercicio del Poder Público....».

6 Sentencia N° 952/2003 (asunto Margarita Fariás Rodríguez), ratificada por la Sentencia N° 301, de fecha 27 de febrero de 2007 (asunto Adriana Vigilanza García et al), objeto de nuestros comentarios. Véase extractos de la sentencia en *Revista de Derecho Público*, N° 109, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas 2007, pp. 170 y ss. Sobre la sentencia véase los comentarios en

«Esta modalidad de sentencias constituye un instrumento importante en la preservación del ordenamiento jurídico, toda vez que conlleva a que los jueces constitucionales *no sólo eliminen normas contrarias a la Constitución* que podrían originar lagunas que necesitan de otra regulación que si sea acorde a la norma primaria, sino que les *permite en tanto y en cuanto la norma sea subsanable, interpretarla correctamente o reestructurarla* (siendo en este caso una decisión cuyos efectos serán *ex nunc*)... toda vez que la interpretación no constituye una suerte de legislación para el juez constitucional (*sic*). En tal sentido, cabe mencionar el criterio del Tribunal Constitucional Español en sentencia 9/81 en torno a este tema: “(...) se dispone que sólo procederá el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad cuando no sea posible acomodar, por vía interpretativa, la norma controvertida al mandato constitucional. Se refuerza, con ello, la vinculación del juzgador para con la norma fundamental, y se introduce en esa sujeción un elemento dinámico de protección activa, que trasciende el mero pasivo por la Ley suprema”⁷.

Según la Sala, las normas pueden ser, pues, ajustadas *-id est*, escritas de nuevo- por el Juez Constitucional a través de una “correcta” interpretación, es decir, mediante una modalidad de interpretación -con efectos *erga omnes*- conforme con la Constitución. Fue con base en ese ingente poder que la Sala, a través de la Sentencia objeto de estos comentarios, procedió a modificar el texto del artículo 31 de la Ley de impuesto sobre la renta, «...con el objeto de adecuar el régimen impositivo a la renta aplicable a las personas naturales con ocasión de los ingresos devengados a título salarial, con los presupuestos constitucionales sobre los que se funda el sistema tributario...».

B. A la luz de lo afirmado por la Sala Constitucional, luce pertinente refrescar, así sea muy brevemente, qué es lo que han dejado sentado la jurisprudencia y doctrina comparadas sobre este tipo particular de sentencias, con las que se *manipulan -reestructuran*, en palabras de la Sala- las normas de ley.

Allan R. Brewer-Carías, “El juez constitucional en Venezuela como legislador positivo de oficio en materia tributaria,” *Idem*, pp. 193-209.

7 En el Fallo del 2003 (*supra*, nota a pie de página N° 5) la Corte también afirma: «Respecto al ejercicio de la labor interpretativa ejercida por los Tribunales Constitucionales, la doctrina las ha clasificado como “sentencias interpretativas de rechazo” y “sentencias interpretativas de acogida” (Biscaretti di Ruffia)... en lo relativo a los fallos interpretativos “estimatorios” o “de acogida”, se ha expuesto que dichos fallos versan sobre aquellas situaciones en las cuales una disposición normativa se presta a múltiples acepciones o análisis que pudiesen ser considerados válidos. Tales supuestos origina que la labor del sentenciador se preste a verificar si cada una de las interpretaciones que conlleva la norma resulta viable respecto al postulado constitucional ante el cual se le cuestiona. Bajo esos supuestos, de verificarse que una o varias de las acepciones derivadas de esa norma resultan inconstituciones, el juez debe entonces suprimir la interpretación que sea errónea y señalar cuál es el verdadero sentido de la misma. Ello conduce a que esta modalidad de decisiones tengan distintas clasificaciones, toda vez que la sentencia puede conllevar a una supresión de la norma (entendida en sentido intrínseco), o en una adición e inclusive, en una sustitución. En el primer supuesto, la decisión debe acordar que la norma es inconstitucional en aquello “que no dice”, por lo que debe establecer en su motivación el análisis sobre el cual existe el vacío legal. Contrariamente, en aquellas decisiones en que el fallo tenga un carácter supresivo o reductivo, la decisión acuerda la inconstitucionalidad en “aquello que dice la norma”, por lo que restringe el sentido de la misma. Finalmente, en lo concerniente a las sentencias sustitutivas, o las llamadas por un sector de la doctrina como “manipulativas”, el tribunal sustituye una parte del texto, tal como lo indica Di Ruffia, implica en términos literales la ilegitimidad constitucional y la cambia por otra que esté formulada al mismo nivel de interpretación».

Las *sentencias manipulativas* -las *manipulativas estimatorias*, más específicamente- se llaman así porque a través de ellas la Corte italiana revisa y modifica *-id est*, reescribe- la letra de la ley. La Corte italiana procede a *alterar* o manipular la redacción y significado de la norma legal para evitar que la misma sea anulada habida consideración de su inconstitucionalidad e impedir, por consiguiente, que se cree un (inconveniente) vacío normativo en el ordenamiento jurídico. Con este tipo de fallos favorables a la pretensión del recurrente, se puede transformar o modificar una disposición bien eliminando una parte de la norma (*sentenze riduttive o ablative*), bien agregándole una fracción o fragmento (*sentenze additive*), bien, último supuesto, reemplazando la disposición originaria por una disposición sustitutiva (*sentenze sostitutive*).

En el Derecho comparado se afirma que en este tipo de decisiones judiciales el juez no hace más que *identificar* una *regla de Derecho implícita ya existente en el ordenamiento jurídico*, y precisamente por ello es que la Corte italiana entiende que sus decisiones no rivalizan con el principio de división del Poder Público, conforme al cual es al Poder Legislativo a quien incumbe diseñar las normas de ley sobre la base de juicios o decisiones de carácter político. En otras palabras, la Corte italiana entiende que ella no rivaliza con el Poder Legislativo porque sus decisiones *no son libres*. Se trataría, por el contrario, de *decisiones vinculadas o regladas*, esto es, *a rima obligada (a rime obbligate)*⁸, porque el máximo garante de la Constitución italiana carece de poder *-id est*, de libertad o discrecionalidad- para diseñar normas sobre la base de motivos de oportunidad, conveniencia o corrección políticos⁹.

Constituyen ejemplo (típico) de decisión *a rima obligada*, porque el resultado de la interpretación es -por así decirlo- ineludible o forzoso, la Sentencia N° 149/1995, a través de la cual la Corte italiana, con miras a tutelar la libertad de conciencia de los testigos en el plano religioso, resolvió sustituir completamente la fórmula del juramento que éstos debían pronunciar en el juicio civil, constituye ejemplo de sentencia manipulativa estimatoria (*sentenza sostitutiva*). De acuerdo al ordinal 2° del artículo 251 del Código de Procedimiento Civil italiano, el juez instructor debía advertirle al testigo la importancia religiosa, si es creyente, y también moral del juramento, y leerle la siguiente fórmula: «Consciente de la responsabilidad que con el juramento asume ante Dios, si es creyente, y a los hombres, jure decir la verdad y sólo la verdad». Producto de la sentencia dictada por la Corte italiana, dicha norma quedó reformulada así: «El juez instructor advierte al testigo su obligación de decir la verdad y las consecuencias penales de las declaraciones falsas y reticentes y lo invita a pronunciar la siguiente declaración: “Consciente de la responsabilidad moral y jurídica que asumo con mi deposición, me obligo a decir toda la verdad y a no esconder nada de cuanto conozco”».

8 Ahumada Ruiz, María Ángeles, El control de constitucionalidad de las omisiones legislativas, en *Revista del Centro de Estudios Constitucionales* N° 8, enero-abril 1991, Madrid, pp. 184 y ss.

9 Afirma Fernández Rodríguez: «...la Corte tiene afirmado que “se permiten las sentencias aditivas sólo cuando la solución adecuadora no deba ser fruto de una valoración discrecional sino que se derive necesariamente del juicio de constitucionalidad, de modo que la Corte deba proceder a una extensión lógicamente necesitada” y que “cuando, por el contrario, sea posible una pluralidad de soluciones derivadas de valoraciones diversas, la intervención de la Corte no es admisible, correspondiendo las relativas opciones únicamente al legislador”» (Fernández Rodríguez, José Julio, “La inconstitucionalidad por omisión”. *Teoría General. Derecho Comparado. El caso Español*, Editorial Civitas, S.A., 1998, p. 233).

En lugar de declarar la nulidad -la nulidad, a secas- del artículo contrario a la libertad de conciencia, y de tolerar, producto del vacío normativo resultante, que el testigo declarara sin que mediara juramento y compromiso de decir sólo la verdad, el juez optó por reemplazar la norma por otra que incluyese una fórmula de juramento *neutra*, sin referencia alguna a la religión del testigo¹⁰.

C. A la luz de lo dicho una pregunta luce obligada: ¿responde la Sentencia 301/2007 a los criterios enunciados por la doctrina y jurisprudencia comparadas? Pues bien, a nuestro entender la Sala incurrió en *exceso* al modificar, en los términos en que lo hizo, el artículo 31 de la Ley de impuesto sobre la renta. Afirmamos que incurrió en *exceso* porque su fallo no pertenece a la categoría de sentencias, a rima obligada (*rime obbligate*), que el máximo garante de la Constitución puede dictar según el Derecho comparado. No es a rima obligada, decíamos, porque la falta de justicia en la distribución de las cargas públicas puede ser corregida de múltiples maneras. Podía ser corregida, *exempli gratia*, mediante la revisión de los conceptos susceptibles de deducción por el contribuyente que devenga un salario. Una ampliación de las deducciones permitidas hubiera constituido alternativa válida para la reducción de la base imponible impuesta por la Sala Constitucional. No es a rima obligada, insistimos, porque la injusticia del impuesto sobre la renta de los asalariados también hubiera podido ser corregida, *exempli gratia*, a través de la revisión de la tarifa aplicable a este tipo de contribuyentes. Esos ejemplos evidencian que la regla dictada por Sala Constitucional era sólo una de múltiples alternativas. Evidencian, además, que lo decidido descansa sobre un *juicio de corrección político* propio y característico de las decisiones parlamentarias, y, por ende, ajeno a la labor jurisdiccional encomendada a la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia. Por el *criterio* técnico en el que se basa, la elección o selección de la norma legal más justa para el gravamen de los asalariados -*más justa* desde el punto de vista de sus *resultados económicos*-, es materia que no incumbe a la Sala Constitucional. Ese tipo de asuntos no pueden ser decididos por funcionarios, los *Magistrados* del más alto Tribunal, que *no cuentan con la legitimidad política*, producto del sufragio, que habilita a los integrantes de la Asamblea para legislar.

D. No obstante lo dicho, ¿cuenta realmente la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia con los poderes que ella afirma tener?

Comencemos destacando que en la decisión de la Sala Constitucional se basa sólo en la doctrina y jurisprudencia comparadas, o, dicho de otra manera, que los poderes de “revisión” y “reescritura” de normas con lo que la Sala dice contar *no se anclan* o fundamentan -al menos según el Fallo- *en ninguna previsión constitucional*.

Comoquiera que ya hemos destacado que la Constitución autoriza expresamente a la Sala Constitucional para anular normas¹¹, estimamos ahora pertinente destacar cuáles son los poderes que el Texto Fundamental le reconoce a dicha Sala cuando, en lugar de norma inconstitucional, primer supuesto, hay, segunda hipótesis, una *omisión* contraria a la Constitución, esto es, un *vacío normativo*, relativo o absoluto, que debe ser colmado a los fines de asegurar la eficacia -la vigencia efectiva- del Texto Fundamental. A tales efectos, debe aco-

10 Con «...la misma *ratio garantista*...», afirma Gómez Puente, también el Tribunal Constitucional español «...ha abandonado su tradicional posición de legislador negativo procediendo a suplir interpretativamente la omisión legislativa para conservar la validez del acto legislativo deficitario, cuando no lo anula por completo» (Gómez Puente, Marcos, *La inactividad del legislador: una realidad susceptible de control*, McGraw-Hill, Madrid, 1997, p. 93).

11 Supra, nota a pie de página N° 4.

tarse ahora que de acuerdo al numeral 7° del artículo 335 constitucional, incumbe a la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia «...*declarar la inconstitucionalidad de las omisiones* del legislador nacional, estatal o municipal, cuando haya dejado de dictar las normas o medidas indispensables para garantizar el cumplimiento de la Constitución, o las haya dictado en forma incompleta, y *establecer* el plazo y, de ser necesario, *los lineamientos de su corrección*»¹². En este supuesto, por así decirlo extremo (extremo porque resulta necesario remediar la ausencia de normas, porque se debe colmar el vacío), la Sala no puede sustituir al Legislador. Sólo puede dictar los *lineamientos* -esto es, las *pautas*- que han de *guiar* u *orientar* luego la actuación al Legislador en el ejercicio de la función normativa. A la luz de lo dispuesto por el numeral 7° del artículo 335 de la Constitución, pareciera obligado formular un puñado de preguntas:

a) Si la *inexistencia de regulación* -es decir, la (más grave) falta total y absoluta de disciplina- *no habilita* a la Sala para colmar ella, directamente, sin la intervención del Poder Legislativo, la laguna o vacío normativo contrario a la Constitución, ¿cuáles son las razones, serias y atendibles, por las cuales la Sala afirma contar con un mayor poder “normativo”, “sustitutivo” del conferido al Poder Legislativo, en aquellos casos en los que ya media una (imperfecta) regulación?

b) En otras palabras, ¿por qué la Sala, que puede “sustituir” al Legislador cuando media una norma o regulación imperfecta -*id est*, inconstitucional-, cuenta con un poder *más reducido*, que sólo la habilita para dictar *lineamientos*, en aquellos casos en los que media una (más grave) *omisión* (absoluta)?

c) ¿No era el artículo 31 norma una *medida legislativa incompleta* o imperfecta, en los términos del artículo 7° del artículo 335 de la Constitución, porque no precisaba que “ciertos” ingresos de los asalariados debían ser excluidos de la base de cálculo del impuesto? Si lo era, si se trataba de medida incompleta, entonces la Sala únicamente podía indicar los *lineamientos* para su corrección. Nada más.

El Fallo no da respuesta a ninguna de esas interrogantes, no disipa ninguna de estas dudas, porque en él la Sala sólo afirma. Ni argumenta, ni razona¹³.

2. *La inadmisibilidad de la demanda y la ulterior alteración del texto del artículo 31 de la Ley de impuesto sobre la renta*

Al igual que el resto de los jueces, la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia puede pronunciar sentencias definitivas o de fondo. Por contraposición a ese tipo de fallos judiciales, la Sala Constitucional puede también dictar sentencias de contenido netamente procedimental, esto es, de “trámite”, porque en ellas que no se emite pronunciamiento alguno en torno al fondo, a la sustancia del asunto debatido.

12 Consúltese Escudero León, Margarita, *El control judicial de constitucionalidad sobre las ramas legislativa y ejecutiva del Poder Público*, Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas, Universidad Central de Venezuela, Serie Trabajos de Grado N° 1, Caracas, 2005, pp. 270 y ss.

13 La obra (general) de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia también es enjuiciada severamente por Brewer-Carías, Allan Randolph, en *Crónicas sobre la “in” justicia constitucional. La Sala Constitucional y el autoritarismo en Venezuela*, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 2007, pp. 511 y ss.

Por la naturaleza de las cosas, la sentencia a través de la cual se declara la *inadmisibilidad* de una demanda es una sentencia de *contenido netamente procedimental*. Con ella *culmina el trámite* si las decisiones del órgano que la expide no pueden ser objeto de revisión por una instancia superior. Y una vez culminado el trámite, el órgano jurisdiccional no puede emitir ningún otro pronunciamiento.

Contrariando las premisas que anteceden, tras declarar la *inadmisibilidad* de la demanda, por la falta -la falta sobrevenida- de interés procesal de los recurrentes, en la Sentencia objeto de estos breves comentarios la Sala Constitucional, como si aún hubiese procedimiento pendiente de decisión, procedió a emitir también -verdadera *contradictio in terminis*- un *pronunciamiento de fondo*, esto es, un *pronunciamiento de mérito*, que, por añadidura, no guardaba relación alguna con el *thema decidendum*. Y es que ninguna relación existe entre la demanda de nulidad del impuesto sobre las ganancias de capital, propuesta por la parte actora, y la ulterior decisión sobre la inconstitucionalidad de la base imponible del impuesto sobre la renta de los asalariados. Es como si frente a una demanda de nulidad contra un artículo del Código Civil que disciplina el derecho real de uso, se declarara la nulidad de otra norma del Código, *totalmente ajena a la controversia*, que regula el contrato de comodato, por ejemplo. La patente *falta de congruencia -id est*, la ostensible *incoherencia*- entre lo demandado y lo sentenciado, por una parte, y por la otra, la emisión de un pronunciamiento de fondo en el marco de un procedimiento que, en el plano de la lógica, había concluido definitivamente en virtud de la previa declaratoria de inadmisibilidad de la demanda, evidencia *grave exceso* en el que incurrió la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia.

3. *La constitucionalidad de la pervivencia de una regulación declarada inconstitucional*

Para la Sala, en los términos en que se halla previsto en la Ley de impuesto sobre la renta, el gravamen sobre la renta de los asalariados era inconstitucional. Es a consecuencia de esa declaratoria de inconstitucionalidad que la Sala, *con efecto inmediato, porque la eficacia de lo decidido en la Sentencia 301/2007 no se halla sometida a condición alguna*, decide manipular -en realidad, trastocar- la letra y sentido del artículo 31 de la Ley de impuesto sobre la renta.

Interesa ahora destacar no tanto lo decidido en la Sentencia 301/2007, sino lo determinado a través de las aclaratorias de aquella, porque en dichas aclaratorias *se altera el alcance temporal de lo decidido originalmente*. En efecto, con la primera aclaratoria, de fecha 9 de marzo de 2007, se determinó que la aplicación de la norma creada por el Tribunal Supremo debía *diferirse en el tiempo*, esto es, aplicarse únicamente «...a partir del ejercicio fiscal siguiente». Con la segunda aclaratoria, de fecha 17 de junio de 2008, se determinó que la norma reestructurada por la Sala Constitucional únicamente podía aplicarse «...a partir del ejercicio fiscal correspondiente al año 2008, cuya declaración definitiva se efectuará hasta el 31 de marzo de 2009».

Esas dos decisiones aclaratorias resultan criticables, primero y principal, porque *preservan en el tiempo* -hasta el 2008- *un régimen legal*, la disciplina anterior al Fallo, *que la Sala declaró inconstitucional*. Aunque parezca un contrasentido, sin justificación valedera el máximo garante de la Constitución resolvió *congelar la eficacia* de la Carta Magna, situarla en el *limbo*, pues sus aclaratorias permiten que *se consoliden impunemente* los *efectos ilegítimos* -tanto producidos como por producirse- de una regulación que había sido considerada contraria a la Constitución en el fallo objeto de la aclaratoria. Con ese modo de proceder, es evidente, la Sala Constitucional hizo dejación de sus deberes. Pero las aclaratorias resultan criticables, en segundo término, porque *tergiversan el contenido* -alteran, esto es, el *incondi-*

cional dispositivo- de un fallo que, por la naturaleza de las cosas, no podía ser revisado. Y es que de acuerdo a la Ley, las aclaratorias no pueden tener por objeto, jamás ni nunca, la modificación -en el caso de la especie, la *sustancial modificación*- de lo decidido¹⁴.

4. *Las aclaratorias, la cosa juzgada y el principio de la seguridad jurídica*

La oportunidad para solicitar aclaratorias, esto es, decisiones esclarecedoras del fallo definitivo, se encuentra regulada por el artículo 252 del Código de Procedimiento Civil, «...el Tribunal podrá, a solicitud de parte, aclarar los puntos dudosos, salvar las omisiones y rectificar los errores de copia, de referencias o de cálculos numéricos, que aparecieren de manifiesto en la misma sentencia, o dictar ampliaciones, dentro de tres días, después de dictada la sentencia, con tal de que dichas aclaraciones y ampliaciones las solicite alguna de las partes en el día de la publicación o en el siguiente».

En *abierta infracción* de esa norma de ley, la Sala Constitucional admitió y decidió una solicitud de aclaratoria propuesta, más de un año después -más precisamente, doce (12) meses y diez (10) días después- de dictado el fallo original. En lugar de declarar que la solicitud era *inadmisible* habida consideración de su *extemporaneidad manifiesta*, la Sala resolvió entrar a considerar lo solicitado. Ese modo de obrar atenta contra la *garantía constitucional* de la *cosa juzgada*, porque sugiere o da a entender que lo decidido siempre puede ser revisado, que los procesos no concluyen, que las controversias no finalizan. La actuación de la Sala, así de simple, es hoy por hoy *impredecible*, y esa *anormalidad* repugna al principio de *seguridad jurídica*.

Salta a la vista que la Sala Constitucional hizo dejación -una vez más- de su deber de respetar y hacer respetar el Texto Fundamental.

14 De acuerdo al artículo 252 del Código de Procedimiento Civil venezolano, después de pronunciada la sentencia definitiva «...no podrá revocarla ni reformarla el Tribunal que la haya dictado».