

Breves notas a la reforma parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 11-2014

Alfredo J. Martínez G.
Profesor de la Universidad Monteávila

Resumen: *El artículo analiza las principales reformas de la nueva Ley de Impuesto sobre la Renta, y señala sus principales vicios de inconstitucionalidad.*

Palabras claves: *Ley de Impuesto sobre la Renta.*

Abstract: *The article analyses the main reforms of the new Income Tax Law, and highlights their main causes of unconstitutionality.*

Keyword: *Income Tax Law.*

En la *Gaceta Oficial* N° 6.152 Extraordinario del martes 18 de noviembre de 2014, fue publicado el Decreto N° 1.435 mediante el cual se dicta el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Reforma de la Ley de Impuesto Sobre la Renta.

Este Decreto forma parte de un grupo de 57 Decretos-Leyes dictados por Nicolás Maduro finalizando el 2014.

El profesor José Ignacio Hernández nos ha invitado a que brevemente nos refiramos al contenido de tal reforma en el marco de un número especial de la *Revista de Derecho Público* que estudiará el contenido de algunos de estos Decretos-Leyes.

Hemos distribuido este trabajo de la siguiente manera: perspectiva económica, perspectiva jurídica, contenido de la reforma parcial y vicios de inconstitucionalidad.

Pasemos de seguida a efectuar nuestras principales consideraciones sobre la reforma en referencia.

I. PERSPECTIVA ECONÓMICA

Si algo ha caracterizado a los gobiernos chavecistas¹ es la ausencia de políticas públicas en materia económica que permitan resolver los problemas estructurales que ya presentaba nuestro agotado modelo de economía rentista².

Con la abrupta caída experimentada en el precio del petróleo a partir del segundo semestre de 2014, resultaba evidente que el gobierno de Nicolás Maduro no podría seguir elu-

¹ En vez del impropio chavista. O de chavismo en vez del correcto chavecismo. Incluye los periodos de gobierno de Hugo Chávez y Nicolás Maduro.

² El profesor Asdrúbal Baptista ha estudiado excepcionalmente estos temas en sus obras: *Teoría Económica del Capitalismo Rentístico e Itinerario por la Economía Política.*

diendo la atención a los problemas económicos, tendría que enfrentarlos, pues la alta renta petrolera ya no estaría disponible³.

En nuestra opinión, tales desequilibrios económicos siguen allí, sin solución alguna por parte del gobierno de Nicolás Maduro, pues el esquema cambiario que resultó del Convenio Cambiario N° 33, además de reeditar lo que ya existía pero con otro empaque, resultará claramente insuficiente, dado que no se ha reducido el gasto público, se mantienen y profundizan los innecesarios controles de precios, sigue sin garantizarse el derecho constitucional a la propiedad, la impresión de dinero inorgánico se mantiene y lejos de aliarse con el sector privado, se le ataca sin contemplación.

En esta compleja situación en el cual crece rápidamente el déficit fiscal, el gobierno de Nicolás Maduro necesita urgentemente de divisas así como de bolívares a los fines de intentar sostener nuestra desequilibrada economía; así, aumentar la presión fiscal, reformando el ISLR, entre otros tributos, representaba una alternativa conveniente para su gobierno.

Pero en la pasmosa realidad de un país dependiente casi exclusivamente de su renta petrolera⁴ y que presenta un aparato productivo interno en ruinas, la estabilidad fiscal de la República debería sostenerse en los ahorros que resultaron de los períodos de altos precios del petróleo y no en un incremento de la presión fiscal.

Lamentablemente tales ahorros no existen, pues se dilapidaron en una fiesta de consumo y corrupción que permitió al chavacismo imponer su modelo de dominación política enterando con ello las expectativas de un mejor país para todos.

La otra opción lógica sería acudir al financiamiento externo, pero la gravedad de la situación macroeconómica que presenta nuestro país, hace muy costoso y a veces casi imposible acceder a tal auxilio.

El gobierno de Nicolás Maduro optó entonces por primero, tratar de tapar el déficit fiscal exacerbando la impresión de dinero inorgánico, lo cual ha generado un incremento sostenido de la liquidez monetaria que no encuentra ninguna relación en el crecimiento de los bienes y servicios que se producen, importan y comercializan en el país, y segundo, incrementando la presión fiscal.

Y nos preguntamos nosotros, ¿tiene algún sentido considerar que con un sector privado en ruinas, el aumento de la presión fiscal en materia de ISLR implicará un incremento de la recaudación fiscal?

Pensamos que no, pues si algo han demostrado los gobiernos chavacistas ha sido su habilidad para impedir que el empresario privado honesto, que es la gran mayoría, realice su actividad económica en libertad y que genere rentas crecientes en beneficio propio y del país.

³ El mercado estaba dando claras señales de que tal cosa podía ocurrir, así lo demostraba por ejemplo el crecimiento de la explotación de petróleo de lutitas por parte los Estados Unidos de América, la desaceleración del crecimiento del producto interno bruto de la India y China, y en general la desaceleración de las estimaciones de crecimiento global; pero la “superioridad a ultranza” del revolucionario venezolano le impidió considerar esas situaciones y advertir de los necesarios ajustes que se requerían.

⁴ De cada 100 Dólares de los Estados Unidos de América (US\$) que ingresan a la economía venezolana, 97 US\$ aproximadamente resultan de la exportación de petróleo. Esto evidencia la dependencia completa de nuestra economía de la renta petrolera, la cual además distribuye a su libre albedrío el gobierno de Nicolás Maduro.

La reforma parcial del Impuesto Sobre la Renta (ISLR) no escapa entonces de esta realidad, pues resultaría absurdo esperar que en un modelo en el que se combate la renta, se ataca la acumulación de capital, donde el empresario privado constituye un enemigo más; el aumento de la presión fiscal pueda generar un incremento de la recaudación fiscal que sea sostenible en el tiempo.

Vale destacar que solamente las empresas que realizan actividades en el sector de telecomunicaciones y de intermediación financiera, han crecido en términos reales durante la era chavista, este dato, especialmente con respecto a la actividad bancaria y de seguros será de especial relevancia para entender una modificación específica que resultó de esta reforma parcial del ISLR en materia del sistema de ajuste por inflación fiscal.

Efectuemos de seguida, algunas consideraciones sobre el grotesco escenario jurídico que sirvió de marco a la reforma parcial del ISLR.

II. LA PERSPECTIVA JURÍDICA

Poco que decir aquí, pues de seguro nuestros colegas profesores que participan en este número especial de la Revista de Derecho Público ya han reflexionado acertadamente sobre esta situación.

Solamente haremos una consideración que está relacionada con la muy débil posibilidad que hoy presenta aquél que hace vida en este país, para limitar el avance de cualquier política pública implementada por el gobierno.

Esto es así, dado que el gobierno de Nicolás Maduro al igual que su predecesor, se sus-trajo de las limitaciones que nuestra Constitución le impone a los fines de implementar un sistema político de dominación, en el cual no existen garantías jurídicas de ningún tipo, pues la institucionalidad democrática fue barrida y las instituciones que existen son una fachada que le permiten al gobierno mostrarse internacionalmente como si fuese democrático, cuando claramente no lo es.

No existe en la Venezuela de hoy, el sistema de pesos y contrapesos que nos obsequia el constitucionalismo y que resulta crucial para que exista una democracia, pues todas las “instituciones” están secuestradas por una ideología política y responden exclusivamente a una forma de ver el mundo, esa patraña que se ha conocido como socialismo del siglo XXI.

El pluralismo resulta fundamental para una democracia, en la Venezuela de hoy no sólo no está garantizado, pues el que piensa diferente al gobierno es su enemigo, sino que se ha pulverizado con el único objetivo de imponer a cualquier precio, un sistema de dominación política que ni siquiera se corresponde con los intereses de nuestra gente.

El Decreto 1.435 de reforma de la Ley de ISLR al igual que todo el entramado jurídico desarrollado por el chavismo, salvo muy honrosas excepciones, no es sino la expresión de esa realidad en la cual el sistema jurídico es en sí mismo un medio para implantar un modelo de dominación que abarca todas las actividades a las que el ser humano pueda dedicarse libremente.

Es por ello que no resulta extraño para nadie en la Venezuela de hoy, que la actividad legislativa así como las decisiones judiciales acompañen la implementación de un sistema político por el ejecutivo, que el texto constitucional no prevé y que además rechaza de plano, al procurar el pluralismo jurídico.

III. CONTENIDO DE LA REFORMA PARCIAL

Los principales aspectos que fueron objeto de la reforma parcial bajo análisis podemos resumirlos así:

1. Eliminado el numeral 10 del artículo 14 (Exenciones), que establecía este beneficio fiscal para aquellas instituciones dedicadas exclusivamente a actividades religiosas, artísticas, científicas, de conservación, defensa y mejoramiento del ambiente, tecnológicas, culturales, deportivas y las asociaciones profesionales o gremiales;

2. Modificado el numeral sexto e incluido un nuevo párrafo, Decimonoveno, en el artículo 27 (Deducciones), en el cual se establece como condición para deducir la pérdida por destrucción de bienes muebles que formen parte del inventario o del activo fijo tangible⁵, que tal pérdida resulte de caso fortuito o fuerza mayor⁶, esto es, ajena a la voluntad del contribuyente que pretende su deducción en la determinación de su ISLR anual;

3. Modificado el artículo 31 (Ingresos), con lo cual se pretende, en desmedro de la sentencia de la Sala Constitucional y sus dos aclaratorias, gravar todas las rentas que obtengan aquellos contribuyentes que en su condición de trabajadores perciben salarios;

4. Modificado el artículo 55 (Pérdidas), razón por la cual el traslado de pérdidas de explotación se somete a una limitación cuantitativa, 25% del enriquecimiento fiscal gravable obtenido en el ejercicio anual en el cual se pretenda imputar tal pérdida;

5. Modificado el artículo 86 (Agentes de Retención), con lo cual será la Administración Tributaria, y ya no la Presidencia de la República, quién establecerá lo relativo a los agentes de retención en materia de ISLR;

6. Modificado el artículo 173 (Ajuste por Inflación Fiscal), por lo cual quedan excluidos del sistema de ajuste por inflación fiscal aquellos contribuyentes que realicen actividades bancarias, financieras, de seguros y reaseguros;

7. Modificados los artículos 175, 177, 179, 182, 184, 185, 186, 192 y 193 (Ajuste por Inflación Fiscal), en virtud de tal disposición los contribuyentes deberán emplear el Índice Nacional de Precios al Consumidor (INPC) en vez del Índice de Precios al Consumidor (IPC) del Área Metropolitana de Caracas;

8. Modificado el artículo 183 (Ajuste por Inflación Fiscal), que impide el traslado de la pérdida del ajuste por inflación fiscal a los ejercicios fiscales siguientes⁷;

⁵ Propiedad, planta y equipo.

⁶ La Doctrina Civil se ha referido a la “causa extraña no imputable” como aquellos hechos, obstáculos o causas que impiden al deudor el cumplimiento de la obligación quedando exonerado de la responsabilidad que el incumplimiento de la prestación pueda acarrearle. La expresión “causa extraña no imputable” comprende diversas circunstancias a saber: el caso fortuito y la fuerza mayor, el hecho del príncipe, la pérdida de la cosa debida, el hecho del acreedor, la culpa de la víctima y el hecho del tercero.

⁷ Desde la reforma parcial de la Ley de ISLR de 2001 era posible trasladar esta pérdida resultante del cálculo del ajuste por inflación fiscal por solamente un ejercicio fiscal. Desde el inicio del sistema de ajuste por inflación fiscal en Venezuela, la pérdida podría trasladarse de la misma manera que las pérdidas de explotación (3 años).

9. Incorporado un nuevo artículo 195 (Ajuste por Inflación Fiscal), que indica que la Administración Tributaria establecerá los asientos contables que deberán efectuar los contribuyentes que realicen actividades bancarias, de seguros y reaseguros, en virtud de su exclusión del sistema de ajuste por inflación fiscal;

10. Incorporado un nuevo artículo 198 (Agentes de Retención), que indica que el Decreto 1.808 en materia de retenciones estará vigente hasta que la Administración Tributaria dicte la Providencia Administrativa prevista en el artículo 85 del mismo Decreto de reforma parcial;

11. Incorporado un nuevo artículo 199 (Alicuotas), que le da la competencia al Ejecutivo Nacional para modificar o establecer alícuotas distintas para determinados sujetos pasivos o sectores económicos.

IV. VICIOS DE INCONSTITUCIONALIDAD

Algunos de los vicios de inconstitucionalidad que presenta la reforma parcial de la Ley de ISLR que resultó del Decreto N° 1.435 los podemos resumir así:

1. La posibilidad que el Ejecutivo Nacional establezca o modifique alícuotas, lo cual valga decir no sólo se incorporó en la reforma de la Ley de ISLR⁸ sino que también se hizo en materia de Impuesto al Valor Agregado, constituye una importante violación al principio constitucional de legalidad⁹ que exige que solamente a través de una ley, son susceptibles de modificación los elementos constitutivos de la obligación tributaria, esto es, los sujetos pasivos, la materia imponible, el hecho imponible, la base imponible y las alícuotas;

- a. Esto tiene un profundo impacto en nosotros, pues resulta increíble que en este momento histórico se pretenda dotar al Ejecutivo Nacional de una prerrogativa que desconoce la existencia de una importante conquista de la vida en libertad;
- b. La declaración de derechos (*Bill of Rights*) de Inglaterra del 13 de febrero de 1689, la declaración de derechos de Virginia del 12 de junio de 1776, la declaración de derechos de Massachusetts de 1780, la declaración de los derechos del hombre y del ciudadano de Francia del 24 de junio de 1793, la Constitución de Weimar de Alemania del 14 de agosto de 1919, entre otras, establecieron la importancia fundamental que presenta exigir los tributos solamente a través de una ley, esto es, no pueden establecerse tributos sin que medie la voluntad popular a través de sus representantes;
- c. Es esto tan importante, que sin duda la génesis y la consolidación del Estado-nación ha estado marcada por la génesis y la consolidación del tributo;
- d. Pero el gobierno de Nicolás Maduro actúa aquí asumiendo los peores ejemplos que la historia presenta, el caso de las monarquías absolutas en las que el poder tributario emanaba del rey, el caso del fascismo italiano y del nacionalismo alemán, en el cual se imponía las razones del líder quien concentraba el poder tributario, y más recientemente, el mal ejemplo de las dictaduras militares latinoamericanas, en las que el líder establecía los tributos en un mayor o menor grado;

⁸ Inclusive de manera impropia, pues el legislador delegado copio el texto de la reforma de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, que si establece limitaciones en las alícuotas, y lo insertó en el texto de la reforma del ISLR, que no establece limitaciones en las alícuotas.

⁹ Artículo 317 de la Constitución. Que valga decir aquí, no es el único principio constitucional tributario afectado, sino que también podría serlo también el principio constitucional de capacidad contributiva, pues el Ejecutivo Nacional podría crear alícuotas en materia de ISLR que superen el 34% máximo al que están hoy en día sometidas las actividades empresariales no petroleras, ello inclusive para desalentar alguna actividad empresarial contraria a su sistema de dominación política.

- e. Lo característico en todos estos casos, es que el ciudadano, llamado a contribuir al pago de los tributos, no participa en su creación, modificación o eliminación, lo hace aquél que se considera que presenta las cualidades para hacerlo en nombre de todos, afectando así nuestro derecho de propiedad y nuestra libertad;

2. Otro vicio evidente resulta de la disposición que excluye a los contribuyentes del ISLR que realicen actividades bancarias, financieras, de seguros y reaseguros del sistema de ajuste por inflación fiscal, ello pues afecta al principio constitucional de generalidad¹⁰ que exige que las personas paguen los tributos independientemente de consideraciones relacionadas con su actividad económica, personalidad, entre otros;

- a. Aquí no tenemos duda que se impuso la tesis de algunos técnicos del gobierno que sabiendo que las actividades bancarias, financieras, de seguros y reaseguros constituyen una de las limitadas actividades que ha crecido durante los períodos de erradas políticas económicas chavecistas, tenían que contribuir de manera más importante con la recaudación tributaria¹¹ que resulta del ISLR;
- b. Lamentablemente olvidaron que si alguna actividad se encuentra precisamente afectada por la alta inflación venezolana es la financiera, ya que el inventario de las actividades bancarias, financieras, de seguros y reaseguros, es el dinero, es decir, un activo monetario al cual la propia ley de ISLR le reconoce que pierde valor en el tiempo, con lo cual justificaron también del principio constitucional de capacidad contributiva que exige que el tributo tenga en cuenta la capacidad económica del contribuyente;
- c. Vale destacar, que resulta probable que bajo esta nueva configuración del ISLR para exclusivamente las actividades bancarias, financieras, de seguros y reaseguros, algunos bancos y empresas de seguros dejen de existir en el corto y mediano plazo, pues no podrán soportar el pago de un tributo sobre una materia imponible inexistente;

3. Otro importante vicio resulta de la imputación de las pérdidas por explotación, pues es perfectamente posible que bajo el nuevo esquema el contribuyente pierda la posibilidad de trasladar una pérdida fiscal determinada, en virtud de que en los tres años subsiguientes no alcanzó a generar renta fiscal gravable suficiente que al aplicársele el inexplicable porcentaje del 25%, permitiese compensar el monto total de la pérdida, eliminándole al contribuyente entonces la posibilidad de aprovecharse de este beneficio fiscal acorde con el principio constitucional de capacidad contributiva¹².

En fin, son éstas apenas unas breves consideraciones sobre la reforma parcial de la Ley de ISLR de noviembre de 2014 que fundamentalmente pretende que el ciudadano tome conciencia del avance en todos los ámbitos, en este caso específicamente en el tributario, de un sistema de dominación liderado ahora por el gobierno de Nicolás Maduro, antes por el fallecido Hugo Chávez, que pretende dominarlo y hacerlo cada vez más dependiente de él, coartándole así su libertad, conminándolo a la comodidad, al temor, a la parálisis, a la exclusión, a la represión, en el marco de un ambiente en el cual cada vez sea más difícil pensar y actuar libremente.

¹⁰ Artículo 133 de la Constitución.

¹¹ Según dispone el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (Seniat) en su página web, el Impuesto Sobre la Renta representa el 25,29% del total de la recaudación neta no petrolera, contrastando con el Impuesto al Valor Agregado que representa el 57,23% del total de la recaudación neta no petrolera.

¹² Artículo 316 de la Constitución.