

Primeras aproximaciones al problema de temporalidad surgido de la modificación del régimen del traslado de pérdidas en la reforma de la Ley de Impuesto sobre la Renta

Domingo Piscitelli Nevola
Abogado

Resumen: *Breve análisis al nuevo régimen de traslado de pérdidas en la reforma de la Ley del Impuesto sobre la Renta.*

Palabras claves: *Ley de Impuesto sobre la Renta, Traslado de pérdidas.*

Abstract: *Brief analysis of the new regime for the transferring tax losses in the new Income Tax Law.*

Keywords: *Income Tax Law, Transferring tax losses.*

INTRODUCCIÓN

No es poco lo que se puede decir sobre el traslado de pérdidas en el impuesto sobre la renta. No obstante, nos queremos ocupar en estas primeras aproximaciones al tema temporal en el cual aplica la reforma del artículo 55 del Decreto N° 1.435 con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Reforma de la Ley de Impuesto sobre la Renta¹ de fecha 18 de noviembre de 2014 (en lo sucesivo LISLR), concretamente de un tema muy debatido actualmente: determinar si es posible trasladar el cien por cien (100%) de las pérdidas sufridas en el año 2014.

Como punto previo, debemos recordar que al hablar de pérdidas hacemos referencia al excedente de los costos y gastos sobre los ingresos obtenidos por una empresa en ese período fiscal. Lo anterior configura un elemento determinante en la capacidad contributiva del sujeto pasivo de la obligación tributaria, toda vez que la ausencia de ganancia tiene como consecuencia un estado de pérdida que se ve reflejado como la ausencia de capacidad contributiva para ese ejercicio fiscal, lo cual hace forzoso la inexigibilidad de una obligación tributaria y por consecuencia la inexistencia de la obligación de pago del impuesto sobre la renta de ese ejercicio fiscal.

I. EL TRASLADO DE PÉRDIDAS EN LA REFORMA DE LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA

En la LISLR se limita el traslado de pérdidas de la siguiente manera:

¹ *Gaceta Oficial* N° 6.152 Extraordinario de 18 de noviembre de 2014.

Las pérdidas netas de explotación de fuente venezolana podrán imputarse al enriquecimiento de igual fuente siempre que dichos enriquecimientos se obtuvieren dentro de los tres (3) períodos de imposición siguientes a aquel en que ocurrió la pérdida y dicha imputación no exceda en cada período del veinticinco por ciento (25%) del enriquecimiento obtenido.

Las pérdidas de fuente extranjera sólo podrán imputarse al enriquecimiento de igual fuente, en los mismos términos previstos en el encabezamiento de este artículo.

El Reglamento establecerá las normas de procedimiento aplicables a los casos de pérdidas del ejercicio y de años anteriores.

Se modifica, en consecuencia, lo establecido en el artículo 55 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta publicada en *Gaceta Oficial* N° 38.628 de fecha 16 de febrero de 2007, en la cual se establecía la posibilidad de traspasar el cien por cien (100%) de las pérdidas generadas a los tres ejercicios fiscales siguientes. Con la nueva norma se limita la posibilidad de traspasar el 100% de las pérdidas a un veinticinco por ciento (25%) del enriquecimiento obtenido en el ejercicio gravable, lo cual garantizaría que en cada período en el que se obtengan enriquecimientos, el contribuyente deba erogar una suma dineraria, con independencia de la cuantía de las pérdidas sufridas en los ejercicios anteriores. Con ello, se presumiría la existencia de una capacidad contributiva que, en definitiva, no existe, por cuanto, tal y como indicamos anteriormente, se impediría al contribuyente estabilizar los resultados negativos sufridos en el pasado. Configurada la norma de esa manera, no se cumple el fin armonizador y correctivo de la norma que permite el traslado.

II. LA VIGENCIA EN EL TIEMPO DE LA REFORMA DEL RÉGIMEN DE TRASLADO DE PÉRDIDAS

Ahora bien, dado que la nueva normativa es incluida en la LISLR vigente para el ejercicio fiscal 2015, es oportuno analizar si las pérdidas sufridas en el año 2014 son trasladables en un cien por ciento (100%) a los siguientes tres ejercicios fiscales tal como lo disponía la norma derogada o si, por el contrario, es aplicable la limitación incluida en el artículo 55 de la Ley. Lo anterior nos lleva forzosamente a analizar el período a partir del cual se puede considerar que se puede realizar el traslado del veinticinco por ciento (25%) de las pérdidas, de acuerdo con el nuevo régimen introducido.

Debemos comenzar nuestro análisis considerando que la normativa sobre traslado de pérdidas constituye una disposición sobre *existencia y cuantía de la obligación tributaria*, en tanto a través de ella se establecen los elementos para el cálculo del enriquecimiento neto del ejercicio gravable, esto es, se reconoce la posibilidad de que el cálculo del enriquecimiento gravable esté incidido por resultados del ejercicio anterior y se determina la cuantía de dicha incidencia.

Ahora bien, una primera alternativa que se pudiera plantear sería considerar que el artículo 55 de la derogada LISLR reconocen un “derecho adquirido” al traspaso de las pérdidas. Tal hipótesis se basaría en el mantenimiento en el tiempo de la expectativa de derecho generada en cabeza del contribuyente, consistente en poder considerar las pérdidas sufridas para el cálculo del impuesto a pagar en los ejercicios sucesivos. En éste caso, estamos ante la posibilidad de considerar que existe una expectativa de traslado de las pérdidas por tres años al momento de su causación, lo cual parecería otorgar la posibilidad de exigir el mantenimiento de este régimen hasta la compensación de las pérdidas en referencia.

No obstante, contra lo anterior se pudiera sostener que al hablar de derechos adquiridos nos referimos a dos posibles situaciones: (i) desde el punto de vista del Derecho Constitucional, a los derechos consagrados en la Constitución y que en virtud del principio de progresividad de los derechos no pueden ser, de ningún modo, excluidos del ordenamiento jurídico y

(ii) aquellos derechos reconocidos por un *acto de efectos particulares* que crea, modifica o altera, de forma favorable, determinados derechos que difícilmente pueden ser revocados, esto es, actos administrativos.

En el caso objeto de análisis, no estamos en presencia de una norma de rango constitucional. En consecuencia, consideramos que debe descartarse la posibilidad de oponer la existencia de un derecho adquirido sobre el contenido del modificado artículo 55 de la LISLR. Por otra parte, no se trata –la LISLR– de un instrumento normativo de rango sublegal capaz de producir efectos particulares, esto es, un acto administrativo. Es pues, una Ley de efectos generales destinada a un número indeterminado de sujetos pasivos. Al tratarse de una Ley, entendemos que puede modificar libremente situaciones jurídicas de leyes preexistentes, así éstas hayan sido más beneficiosas en su aplicación para el contribuyente. Lo anterior fue afirmado por la Corte Suprema de Justicia Norteamericana en una importante sentencia, cuyo ponente fue el *Chief Justice Hughes*, decidiendo que la Ley no lesionaba los derechos adquiridos, “*pues estimó que el Congreso, al ejercer sus poderes, puede frustrar las esperanzas puestas en los contratos, por lo cual estos actos deben entenderse hechos con referencia al ejercicio de la autoridad legal del Gobierno, no pudiendo una obligación contractual extenderse hasta el punto de volver ineficaz esa acción*”².

Por ello, no consideramos que en el caso de traspaso de pérdidas operativas –limitado ahora al veinticinco por ciento (25%) del enriquecimiento neto– pueda constituir un caso de derechos adquiridos en cabeza del contribuyente el cual contaba con una situación más favorable.

Por otra parte, se pudiera considerar que el traspaso de pérdidas constituye un beneficio fiscal otorgado por la Ley y, en consecuencia, genera expectativas de derechos en cabeza de los contribuyentes, por lo cual, no podrían alterarse en detrimento de los sujetos pasivos, una vez causados. El Fisco Nacional ha indicado, en la defensa judicial de sus reparos, que el traspaso de pérdidas es un *beneficio fiscal*³.

Una posición como la indicada pareciera sustentarse en el artículo 77 del Código Orgánico Tributario, conforme al cual: “*Las exenciones y exoneraciones pueden ser derogadas o modificadas por ley posterior, aunque estuvieren fundadas en determinadas condiciones de hecho. Sin embargo, cuando tuvieren plazo cierto de duración, los beneficios en curso se mantendrán por el resto de dicho término, pero en ningún caso por más de cinco (5) años a partir de la derogatoria o modificación*”.

Así pues, pudiéramos sostener que el traslado de pérdidas constituye un beneficio fiscal, pretendiendo asimilar al trato otorgado por el Código Orgánico Tributario a las exenciones y exoneraciones establecidas por tiempo fijo, sosteniendo que las pérdidas generadas bajo la vigencia de la reforma de la LISLR, se mantiene su traspaso en la forma contemplada en la Ley vigente para el momento de su causación.

No obstante, el argumento anteriormente expuesto no es compartido por nosotros, toda vez que consideramos que el artículo 77 del Código Orgánico Tributario –el cual regula la duración de los beneficios de exenciones y exoneraciones– no hace referencia a ningún otro

² Sánchez Covisa, Joaquín, *La Vigencia Temporal de la Ley en el Ordenamiento Jurídico Venezolano*, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Caracas, 2007, p. 187.

³ Así, la representación de la República en los escritos de defensa presentados en sede judicial ha realizado afirmaciones como la siguiente: “*el beneficio que la contribuyente pretende disfrutar, el cual se traduce en el traspaso de la pérdida*” (Vid. Sentencia N° 564 dictada por la Sala Política Administrativa del tribunal Supremo de Justicia en fecha 7 de mayo de 2008).

tipo de beneficio fiscal. Aunado a lo anterior, el artículo 5 del Código Orgánico Tributario dispone la interpretación restrictiva de las normas que establezcan beneficios fiscales, lo cual podría llevar a la imposibilidad de inaplicar la norma en referencia al caso concreto, por no regular otros beneficios distintos de las exenciones o exoneraciones.

En ese sentido, se ha pronunciado la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, al señalar: *“esta Sala observa que, al verificarse el traspaso, la pérdida que se aplica a los ejercicios siguientes a aquél en que se produjo, es el excedente que no pudo compensarse o aplicarse en el ejercicio en el cual se generó la misma al momento de la determinación de la base imponible, razón por la cual, no existe la supuesta “duplicación de beneficios”, ya que lo que se pretende compensar es el excedente de pérdidas generado en un ejercicio anterior”*⁴.

En consecuencia, no consideramos el traspaso por pérdidas como un beneficio fiscal del cual se privó a los contribuyentes al establecer un límite máximo para su traslado a los ejercicios fiscales siguientes, sino simplemente una forma de medición de la capacidad contributiva.

Ahora bien, habiendo descartado –en nuestra posición– la idea de “derecho adquirido” del cual gozaba los contribuyentes para el período fiscal 2014, debemos traer a colación la tesis de la temporalidad de la Ley formulada por Sánchez-Covisa, la cual consideramos, es infinitamente esclarecedora para la situación planteada.

El autor antes mencionado, ha planteado la posibilidad de tres casos respecto a los efectos futuros de las Leyes, los cuales se mencionan de seguida:

1. El hecho pretérito no es un acto de voluntad sino un hecho natural.
2. El hecho pretérito es un acto de voluntad, pero aunque el acto de voluntad es requisito esencial para la producción de las consecuencias jurídicas, no es causa de ellas.
3. El hecho pretérito es un acto de voluntad, que es, no sólo requisito esencial para la producción de las consecuencias jurídicas, sino causa determinante de ellas⁵.

Ahora bien, a nuestro entender, la generación de pérdidas en un determinado ejercicio fiscal constituye un hecho natural, toda vez que sería difícil considerarlo como un acto de voluntad. Ante ello, consideramos que, al hablar de pérdidas y su posterior traslado a los ejercicios fiscales siguientes, nos estamos refiriendo al primer supuesto en el cual un hecho pretérito no es un acto de voluntad sino un hecho natural.

Visto ello, Sánchez-Covisa formula como regla unitaria: *“los efectos jurídicos que se produzcan con posterioridad a la entrada en vigor de una nueva ley y que se deriven de hechos anteriores a ella, quedan sometidos a la nueva ley, en lo que ésta contiene normas de orden público, y quedan sometidas a la ley antigua, en todo aquello en que la nueva ley contiene norma de derecho voluntario, que suplen, complementan e interpretan la voluntad de los particulares”*⁶.

Posteriormente, el autor plantea un esquema de soluciones a la conducta que debe seguir el Juez ante un conflicto de aplicación de dos normas sucesivas en el tiempo. En el caso del traslado de pérdidas, cuyo supuesto de hecho se configuró bajo una Ley anterior, teniendo

⁴ Sentencia N° 564 dictada por la Sala Político Administrativa del tribunal Supremo de Justicia en fecha 7 de mayo de 2008.

⁵ Sánchez Covisa, Joaquín, *op. cit.*, pp. 170 y ss.

⁶ *Ibidem*, p. 173.

efectos bajo la vigencia de una Ley sucesiva posterior, nos encontramos ante el caso análogo planteado por Sánchez-Covisa al formular: “*el Juez se plantea el problema de valorar los efectos de un supuesto de hecho anterior a la ley “L2” producidos después de la vigencia de la ley “L2”. En este caso, el Juez debe analizar si la ley “L2” es de orden público, es decir, si su aplicación puede renunciarse o relajarse por la voluntad de los particulares*”⁷.

Ante ello hay varias posibilidades:

1. El juez considera que la “L2” no es de orden público, en consecuencia, puede relajarse por la voluntad de la partes.
2. El juez considera que la “L2” si es de orden público. Aquí el juez debe analizar:
 - 1.2 Si la ley “L2” regula los efectos futuros de una manera absoluta, debe aplicar la ley “L2”
 - 1.3 Si la ley “L2” regula los efectos futuros excluyendo aquellos que derivan de un supuesto de hecho verificado bajo la vigencia de la ley anterior, se debe aplicar la “L1”
 - 1.4 Si la “L2” contempla normas transitorias de aplicación, esas normas determinarán en qué medida se debe aplicar la ley “L1”.

Consideramos que el supuesto de traslado de pérdidas se identifica con el punto 2.1 toda vez que es una Ley nueva que regula los efectos futuros (traslado) de forma absoluta, mientras que los hechos (pérdidas) se generaron bajo la vigencia de la ley derogada. En consecuencia, siguiendo la tesis de Sánchez-Covisa –tesis seguida por la jurisprudencia y la doctrina en Venezuela– debemos concluir que, al tratarse la *Ley de Impuesto Sobre la Renta* de una norma de *orden público*, así los hechos se hayan originados bajo la vigencia de la Ley derogada, tendrá los efectos contemplados en la nueva normativa siempre y cuando los mismos efectos se verifiquen temporalmente posterior a la entrada en vigencia de la nueva ley.

Es decir, si las pérdidas se generaron en el año 2014, año en el cual estaba vigente la Ley derogada, por ser la Ley de Impuesto sobre la Renta norma de orden público, el traslado que se realice en el 2015 se debe verificar conforme a la nueva normativa vigente para el 2015. En consecuencia, siguiendo la tesis de Sánchez-Covisa, los efectos del supuesto ya verificado, se van a producir en virtud de la nueva normativa. En nuestro caso concreto, si la nueva Ley únicamente permite el traslado del veinticinco (25%) de las pérdidas, sólo podrá ser trasladable ese porcentaje de las pérdidas sufridas en el año 2014, así en ese año haya estado vigente la normativa que permitía trasladar la totalidad de las pérdidas.

A lo anterior, debemos agregar los comentarios realizados por Sánchez-Covisa a las sentencias del 30 de Abril de 1938, de 31 de Mayo de 1938, de 9 de Marzo de 1939 y de 10 de Marzo de 1941, las cuales versan sobre exoneraciones de derechos de importación de las compañías concesionarias de hidrocarburos. En todas se discutía si el precepto establecido en la nueva Ley –el cual limitaba el número de productos exonerados– era aplicable o no a las concesiones existentes, o sólo aquellas otorgadas después de la entrada en vigencia de la nueva ley. La mayoría de la Corte falló en contra de la aplicación inmediata de ese precepto, estimado que eso sería aplicación retroactiva. No obstante, agrega Sánchez-Covisa: “*hemos*

⁷ *Ibidem*, pp. 176 y ss.

*visto, sin embargo, que, conforme a nuestra tesis, tales normas –en cuanto normas de orden público– hubieran debido aplicarse de manera inmediata a las situaciones en curso*⁸.

Tal como lo advertimos al principio, no pretendemos agotar la discusión sobre la temporalidad del traslado de pérdidas. Todo lo contrario, nuestro objetivo es introducir, de forma breve, una discusión que se ha planteado, exponiendo nuestra postura sobre el punto particular aquí tocado.

⁸ *Ibidem*, p. 212.