

Sobre los efectos expropiatorios de la exclusión del sistema integral de ajuste por inflación fiscal

José Ignacio Hernández G.

Profesor de Derecho Administrativo en la Universidad Central de Venezuela y la Universidad Católica Andrés Bello. Director del Centro de Estudios de Derecho Público de la Universidad Monteávila

Resumen: *La exclusión de ciertos contribuyentes del sistema integral de ajuste por inflación fiscal genera efectos expropiatorios contrarios a la propiedad privada.*

Abstract: *The exclusion of certain taxpayers from the comprehensive tax inflation adjustment system, is a regulatory expropriation that violates the private property.*

Palabras Clave: *Ajuste por inflación fiscal, expropiación regulatoria, propiedad privada.*

Key words: *Tax inflation adjustment, regulatory expropriation, private property.*

INTRODUCCIÓN

El Decreto-Ley N° 2.163 reformó la Ley de Impuesto sobre la Renta (LISLR)¹. Dentro de los cambios introducidos en relación con la Ley anterior (dictada igualmente mediante Decreto-Ley, en 2014), destaca la ampliación de los contribuyentes excluidos del sistema integral de ajuste por inflación. Según el reformado artículo 171:

“Los contribuyentes que realicen actividades bancarias, financieras, de seguros, reaseguros y los sujetos pasivos calificados como especiales por la Administración Aduanera y Tributaria, quedarán excluidos del sistema de ajustes por inflación previsto en este Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley”.

En la reforma de 2014 se excluyó del sistema integral a “los contribuyentes que realicen actividades bancarias, financieras, de seguros y reaseguros”. En la LISLR 2015 esa exclusión se extendió, también, a los “los sujetos pasivos calificados como especiales por la Administración Aduanera y Tributaria”. Como consecuencia de ello, todos esos contribuyentes quedan fuera del ámbito de aplicación del sistema integral de ajuste por inflación fiscal previsto en materia de impuesto sobre la renta.

En este breve ensayo desarrollamos los aspectos teóricos fundamentales para concluir que tal exclusión produce efectos expropiatorios contrarios al derecho de propiedad reconocido en el artículo 115 de la Constitución. A los fines desarrollar esta premisa, haremos alusión a dos aspectos: (i) la racionalidad del sistema de ajuste por inflación desde la perspectiva del derecho de propiedad y (ii) el efecto expropiatorio de tal exclusión, en detrimento de las garantías jurídicas de la propiedad privada.

¹ *Gaceta Oficial* N° 6.210 de 30 de diciembre de 2015.

I. LA RACIONALIDAD DEL AJUSTE POR INFLACIÓN DESDE LA PERSPECTIVA DEL DERECHO DE PROPIEDAD PRIVADA

El ajuste por inflación a efectos tributarios ha sido justificado como especial garantía del principio de capacidad económica del contribuyente reconocido en el artículo 316 de la Constitución. Tal y como explica Humberto Romero-Muci, esa capacidad está determinada por la “riqueza disponible por el sujeto de la contribución”, de lo cual deriva el concepto de *capacidad contributiva*, es decir, el “derecho a contribuir con arreglo a la capacidad económica”. La efectiva protección de esa garantía requiere que esa capacidad sea valorada en términos *económicos reales*, y no, por ende, en términos formales o nominales. Por ello, en una economía inflacionaria –como ha sido y es el caso venezolano– es preciso introducir ajustes para evitar que la tributación grave la capacidad nominal, distorsionada por efecto de la inflación².

La justificación del ajuste por inflación cobra especial relevancia respecto del impuesto sobre la renta. En tanto ese tributo grava enriquecimientos netos –artículo 4 de la LISLR– es preciso que la base imponible sea determinada sobre un enriquecimiento real y no meramente nominal. Esto es, un enriquecimiento que considere los efectos de la inflación, en específico, respecto los activos y pasivos no monetarios³.

El basamento constitucional de tal ajuste, como ha quedado señalado, ha sido ubicada en la garantía de la capacidad económica del contribuyente, conforme al artículo 316 constitucional. Ahora bien, en nuestra opinión, **la garantía de la capacidad económica debe también vincularse con el derecho de propiedad, reconocido en el artículo 115 constitucional, y por ende, con la libertad general del ciudadano –artículo 20–**. Diversas conclusiones derivan de esta conclusión:

Lo *primero* que debe señalarse es que el poder tributario se basa en la coacción sobre la propiedad privada y por ende, sobre la libertad general del ciudadano⁴. El tributo, como enseña Romero-Muci, solo puede pagarse con la renta o con el patrimonio como renta ahorrada⁵. Es decir, que el tributo implica la exacción coactiva y legítima sobre la propiedad del contribuyente, y por ende, sobre su libertad, pero solo en la medida en que esa exacción grave la propiedad en tanto manifestación real de riqueza⁶.

² Véase la fundamental obra de Humberto Romero-Muci, *La racionalidad del sistema de corrección monetaria fiscal*, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 2005, p. 75 y ss.

³ Eliana Rondón Vince, “Ajuste por inflación”, *Manual Venezolano de Derecho Tributario, Tomo II*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2013, pp. 221 y ss. La metodología del ajuste por inflación en la LISLR –escribe Alessandra Montagna– “al establecer el ajuste de los activos y pasivos no monetarios (...) finalmente lo que nos arroja es la ganancia o pérdida por la posición monetaria neta del contribuyente” (“El efecto del reajuste por inflación dentro de la determinación de la renta neta fiscal gravable ¿ilusorio o necesario?”, en *70 años del Impuesto sobre la Renta, Tomo III*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2013, p. 128).

⁴ El poder tributario se ejerce también respecto del propio Estado, en lo que respecta a las actividades por éste emprendidas que exterioricen riqueza, como sucede con la actividad de gestión económica empresarial. Empero, en su sentido tradicional, el poder tributario es una limitación sobre la propiedad privada que, como tal, presupone la existencia de tal derecho.

⁵ Humberto Romero-Muci, *La racionalidad del sistema de corrección monetaria fiscal*, cit., p. 78.

⁶ Libertad y propiedad privada son, en efecto, derechos indisolubles. Por ello, toda restricción administrativa a la propiedad es, también, una restricción a la libertad. Véase esta conclusión desarro-

Como consecuencia de ello, y en *segundo* lugar, el poder tributario, en tanto limitación a la propiedad y la libertad, debe respetar las garantías básicas a las cuales se sujeta toda restricción de derechos fundamentales, a saber, (i) la reserva legal o garantía formal; (ii) el respeto al contenido esencial y (iii) el respeto a ciertas garantías materiales, que parten del principio como la proporcionalidad y la interdicción a la discriminación⁷. Respecto de los derechos fundamentales económicos, como la propiedad privada y la libertad de empresa, estas garantías constituyen una especial protección a la autonomía privada empresarial⁸.

En *tercer* lugar, *el sistema de ajuste por inflación fiscal debe ser valorado como una especial garantía de la propiedad privada*. Así, como se explicó, ese sistema garantiza que el tributo grave la capacidad económica real del contribuyente y no su capacidad nominal o ficticia. Por ello, tal sistema sirve, especialmente, a las garantías jurídicas materiales de la propiedad privada, conforme a las cuales toda limitación sobre ese derecho debe ser racional y debe afectar a la propiedad en la menor medida posible, conforme al principio de proporcionalidad.

II. LA VIOLACIÓN DE LAS GARANTÍAS JURÍDICAS DE LA PROPIEDAD PRIVADA POR LA EXCLUSIÓN DEL AJUSTE INTEGRAL POR INFLACIÓN FISCAL Y SU EFECTO EXPROPIATORIO

La última conclusión expuesta permite formular la premisa con la cual iniciamos esta sección: *la exclusión del sistema integral de ajuste por inflación, en la LISLR 2015 –como sucedía también respecto de la Ley de 2014– viola las garantías jurídicas de la propiedad privada*. En concreto, como ha señalado Humberto Romero-Muci, tal exclusión es irracional –es decir, arbitraria– y resulta contraria al principio de proporcionalidad⁹.

Para poder explicar esta premisa, es preciso apuntar el efecto económico de la exclusión ampliada en la reforma del artículo 171 de la LISLR. Tal exclusión opera en el mismo doble sentido con el que opera el ajuste por inflación, en virtud del cual quien se beneficia por exposición a la inflación puede quedar gravado por el impuesto, mientras que quien se perjudique debe ser desgravado del impuesto¹⁰. Consecuentemente, tal exclusión puede implicar la exacción sobre la base de una renta que solo mide un enriquecimiento nominal y por ende, irreal.

llada en nuestro trabajo: José Ignacio Hernández G., *La expropiación en el Derecho Administrativo venezolano*, UCAB, Caracas, 2014, pp. 21 y ss.

⁷ Jesús María Casal, *Los derechos fundamentales y sus restricciones*, Legis, Caracas, 2010, pp. 278 y ss.

⁸ Respecto de la libertad de empresa, pero también aplicable a la propiedad, véase lo que exponemos en José Ignacio Hernández G., *La libertad de empresa y sus garantías jurídicas. Estudio comparado del Derecho español y venezolano*, IESA, Caracas, 2004, pp. 155 y ss.

⁹ “Aspectos *protervos* en la eliminación del ajuste integral por inflación fiscal a las entidades financieras y de seguros”, en *Tributación y Regulación. Memorias de las XIV Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2015, pp. 371 y ss. El autor desarrolla su tesis desde la valoración constitucional de la capacidad económica y la discriminación (ahora referible, también, a los contribuyentes especiales, según la reforma de la LISLR de 2015). Nuestro enfoque se centra en el análisis de la violación del derecho de propiedad.

¹⁰ “Aspectos *protervos* en la eliminación del ajuste integral por inflación fiscal a las entidades financieras y de seguros”, *cit.*, p. 388.

De esa manera, frente a la propiedad, la exclusión del sistema integral de ajuste por inflación en la LISLR implica que el enriquecimiento neto será determinado con base en valores nominales e históricos, y por ende, en valores inadecuados para medir la capacidad económica real del contribuyente. Consecuentemente, **la exacción a la propiedad privada derivada de la exclusión del ajuste por inflación, implica una privación singular desproporcionada y arbitraria que el contribuyente no está en el deber de tolerar**¹¹.

Es por ello que sostenemos que la reforma del artículo 171 de la LISLR genera **efectos expropiatorios contrarios al artículo 115 constitucional**. Así, la expresión “efectos expropiatorios” alude a las consecuencias de la intervención pública que, sin revestir la formalidad de la expropiación, genera efectos patrimoniales idénticos a ésta. Tal figura es conocida también como “expropiación indirecta”, y cuando ella es consecuencia de la intervención pública económica –como sucede en el presente caso– se le conoce como “expropiación regulatoria”¹².

Ahora bien, en Derecho Tributario, y sobre la base del 317 constitucional, suele aludirse al carácter confiscatorio del tributo. Como resume Luis Fraga Pittaluga, esta prohibición se vincula con la “*interdicción de las tributaciones que exceden los límites razonables*”, es decir, cuando el tributo es desproporcionado y viola, por ello, el principio de capacidad contributiva¹³.

Por nuestra parte, hemos sostenido que la capacidad económica del contribuyente tiene entidad distinta a la figura del tributo confiscatorio, al tratarse de garantías reguladas, por separado, en los artículos 316 y 317 constitucionales. Por tal razón, los presupuestos de violación de una y otra garantía deben ser distintos. Así, el tributo tiene efectos confiscatorios cuando su intensidad es tal que, respecto del contribuyente, viola el contenido esencial de su derecho de propiedad, el cual queda consecuentemente desnaturalizado. Por el contrario, la violación a la capacidad económica no se basa en la intensidad del tributo sino en la irracionalidad de la exacción. Es decir, cuando ésta no incide sobre la renta como manifestación de riqueza, sino sobre la propiedad en sí¹⁴.

Ahora bien, cuando el impuesto sobre la renta no grava el enriquecimiento patrimonial neto real, él incide sobre la propiedad y no sobre la renta. Esto es lo que sucede, precisamente, con los contribuyentes excluidos del sistema integral de ajuste por inflación: el impuesto incidirá en un enriquecimiento nominal, que al no ser real –o sea, al no tomar en cuenta la

¹¹ “Aspectos *protervos* en la eliminación del ajuste integral por inflación fiscal a las entidades financieras y de seguros”, *cit.*, p. 396.

¹² Sobre todos estos conceptos nos hemos pronunciado en José Ignacio Hernández G., *La expropiación en el Derecho Administrativo*, *cit.*, pp. 192 y ss. Véase en este sentido la sentencia de la Sala Constitucional de 13 de julio de 2011, en la *Revista de Derecho Público* N° 127, pp. 137-138.

¹³ *Principios constitucionales de la tributación*, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 2012, pp. 106. Véase en general a Allan Brewer-Carías, “Las protecciones constitucionales y legales contra las tributaciones confiscatorias”, en *Revista de Derecho Público* N° 57-58, Caracas, 1994, pp. 14 y ss.

¹⁴ Esto quiere decir que todo tributo de efecto confiscatorio viola la capacidad económica, aun cuando no todo tributo que viole esa capacidad tiene, respecto del contribuyente, efecto confiscatorio. Así, un tributo que no tenga la intensidad como para desnaturalizar la propiedad, pero que incida sobre una base impositiva irracional, no sería confiscatorio aun cuando sí violaría la capacidad económica. Es importante recalcar que esa capacidad no mide la *posibilidad* de pago de tributo, sino la exteriorización de riqueza que legitime la exacción impositiva. *Cfr.*: José Ignacio Hernández G., *La expropiación en el Derecho Administrativo*, *cit.*

distorsión de la inflación— no es manifestación de riqueza. En tal caso, se violará la garantía de la capacidad económica del contribuyente (aun cuando no necesariamente, acotamos, el tributo tenga efectos confiscatorios).

Esta exacción no es legítima, pues incide sobre la propiedad del contribuyente que no puede ser calificada de renta. Al no ser legítima, el contribuyente no está en el deber de tolerar tal exacción, la cual tiene, consecuentemente, *efectos expropiatorios*.

En el Derecho Tributario, el efecto expropiatorio del tributo implica la violación del principio de capacidad contributiva y, por ende, una exacción violatoria del derecho de propiedad, en concreto, de sus garantías materiales. Con lo cual, el contribuyente tiene derecho al restablecimiento efectivo de su situación jurídica a través de la nulidad del tributo y, de causarse un daño, a la indemnización integral¹⁵.

Lo expuesto anteriormente nos permite concluir que *la eliminación del sistema integral de ajuste por inflación genera como consecuencia que la exacción tiene efectos expropiatorios contrarios al artículo 115 constitucional*.

El artículo 171 de la LISLR, al suprimir el ajuste por inflación, se aparta del principio de capacidad contributiva y de la garantía de la proporcionalidad. El impuesto que grava enriquecimientos que no consideran el impacto de la inflación, en realidad, no está procurando una exacción sobre la renta como manifestación de riqueza, sino sobre la mera propiedad del contribuyente, todo lo cual constituye una clara violación al artículo 115 constitucional¹⁶.

Por todo lo anterior, podemos concluir que la exclusión del ajuste por inflación a los sujetos a los cuales se contrae el artículo 171 de la LISLR, reformado en 2015, genera un efecto expropiatorio, es decir, genera una privación singular de la propiedad del contribuyente y no de su renta, razón por la cual tal norma comporta una restricción que no solo es contraria al principio de capacidad contributiva, sino también, contraria al derecho de propiedad reconocido en el artículo 115 constitucional.

¹⁵ En Derecho Administrativo, como se explica en nuestro libro citado en la nota previa, la tesis de la expropiación indirecta, bajo la figura del daño especial, presupone que la limitación es legal, aun cuando ocasiona una privación patrimonial que el sujeto no está en el deber de tolerar. En la práctica, diversas contradicciones se presentan con esta explicación. Entendemos en todo caso que tal conclusión no podría aplicar en el ámbito del Derecho Tributario, pues la limitación con efecto expropiatorio —o lo que es igual, la limitación que ocasiona un daño especial— viola la garantía de la capacidad económica y, por ende, es siempre inconstitucional.

¹⁶ Recordamos que el impuesto sobre la renta, de acuerdo con el artículo 4 de la LISLR, solo puede gravar los enriquecimientos netos, o sea, los incrementos de patrimonio. Si el tributo grava la propiedad, y no el incremento del patrimonio, degenera en una privación singular violatoria del artículo 115 constitucional. Esta privación singular tiene, por ello, efectos expropiatorios. Esto nos sitúa en un caso de responsabilidad patrimonial del Estado por su actividad legislativa. Véase al respecto a Gabriel Ruan, “Responsabilidad patrimonial del Estado por hecho del legislador. Un tema de ciencia ficción?”, en *Anuario de Derecho Público* N° 3, Caracas, 2011, pp. 231 y ss.