

RÉGIMEN TRIBUTARIO

Validez, vigencia y aplicabilidad del decreto N° 2.163 de reforma de la Ley Impuesto sobre la Renta

Serviliano Abache Carvajal
Profesor de la Universidad Central de Venezuela

Resumen: *En el presente trabajo se analizan la validez, vigencia y aplicabilidad normativa de la reforma de la Ley de Impuesto Sobre la Renta de 2015.*

Abstract: *In this paper the legal validity, enforceability and applicability of the Income Tax Act 2015 reform are analyzed.*

Palabras Clave: *Impuesto Sobre la Renta, reserva legal, validez, vigencia, aplicabilidad.*

Key words: *Income Tax, statutory law, validity, enforceability, applicability.*

SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. VALIDEZ NORMATIVA DEL DECRETO-LEY DE ISLR
- III. VIGENCIA Y APLICABILIDAD NORMATIVA DEL DECRETO-LEY DE ISLR
- IV. CONCLUSIÓN

I. INTRODUCCIÓN

En la Venezuela actual se ha convertido en una sostenida, reiterada y criticable práctica “reformular tributos” al margen del elemental principio de reserva legal tributaria, expresamente recogido –entre otros dispositivos normativos– en los artículos 115, 133 y 317 de la Constitución¹ y en el artículo 3 del Código Orgánico Tributario de 2014², por un lado, así como pretender su aplicación en el tiempo apenas son dictadas dichas “reformas”, esto es, inmediatamente a la par de su publicación en la *Gaceta Oficial*, sin tener en cuenta los enunciados normativos que expresamente regulan la entrada en vigor de las mismas conforme al referido artículo 317 de la *norma normarum* y el artículo 8 del Código Orgánico Tributario vigente, por el otro³.

¹ Publicada inicialmente en *Gaceta Oficial* N° 36.860, 30 de diciembre de 1999 y reimpressa posteriormente con algunas “correcciones” en *Gaceta Oficial* N° 5.453 Extraordinario, 24 de marzo de 2000. Su primera enmienda, así como el texto íntegro de la Constitución, fueron publicados en *Gaceta Oficial* N° 5.908 Extraordinario, 19 de febrero de 2009.

² Publicado en *Gaceta Oficial* N° 6.152 Extraordinario, 18 de noviembre de 2014.

³ Esto ha sido advertido por la dogmática en el pasado, por ejemplo, en relación a la reforma de la Ley de Impuesto Sobre la Renta de 2001. Al respecto, *vid.* Emilio J. Roche, «De la entrada en vi-

Lo indicado, pone en evidencia que tanto los pretendidos *emisores* de los enunciados jurídico tributarios, cuanto sus *aplicadores*, que en este caso (inconstitucionalmente) integran el mismo Poder Público, insisten en colocarse al margen del Derecho, al desconocer –y con ello, lisamente subvertir– los conceptos de *validez*, *vigencia* y *aplicabilidad* normativa⁴.

Sobre este tema tenemos experiencia en el pasado inmediato. El 18 de noviembre de 2014 fueron publicados en la *Gaceta Oficial* N° 6.152 Extraordinario los Decretos-Leyes que “reformaron” el Código Orgánico Tributario, la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado y, precisamente, la Ley de Impuesto Sobre la Renta (LISLR)⁵, en el marco de la Ley Habilitante de noviembre 2013.

A un año de lo anterior, y bajo exactamente la misma modalidad, esto es, con fundamento en una nueva Ley Habilitante otorgada al Presidente de la República, se acaba de publicar en la *Gaceta Oficial* N° 6.210 Extraordinario una nueva “reforma” de la LISLR, mediante la cual se modificó parcialmente el Decreto-Ley del año anterior.

Si bien es cierto que la nueva “reforma” de la LISLR se hizo bajo la misma “modalidad ejecutiva” que tuvo lugar en 2014, no es menos cierto que sí hubo una diferencia en lo que a su *aplicación en el tiempo* se refiere respecto de su modificación anterior: en la reforma de 2015 se incluyó, como será analizado, una norma expresa para tratar el tema de la entrada en vigor de dicha “reforma”, mientras que en la modificación de esta ley de 2014 no se incluyó disposición alguna sobre la materia, cuestión que pudiera dar lugar a distintas *opciones interpretativas*, como será expuesto.

En vista de lo anterior, en este trabajo se analizarán las cuestiones enunciadas sobre: (i) la *validez normativa* de la “reforma ejecutiva”, conforme al principio de reserva legal de los tributos; y (ii) la *vigencia* y la *aplicabilidad normativa* de dicha “reforma”, a partir de las disposiciones que al respecto establece el ordenamiento jurídico tributario venezolano.

Para ello, presentaré unos comentarios puntuales en ambos sentidos, dadas las limitaciones de espacio impuestas, con lo cual no se pretende traer un análisis enjundioso de los temas tratados, apenas unas reflexiones introductorias que sirvan de punto de partida para posteriores estudios.

gencia de la reforma de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 2001 y del régimen sobre dividendos», *IV Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario. Impuesto sobre la Renta e ilícitos tributarios*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2002, pp. 159-179.

⁴ Sobre este tema en la dogmática comparada, *vid.* Jesús Delgado Echeverría G. «Las normas derogadas. Validez, vigencia, aplicabilidad», *Derecho privado y Constitución*, N° 17, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2003. Por su parte en la dogmática venezolana, con especial énfasis en denunciar cómo la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia confunde estos conceptos, *vid.* Tomás A. Arias Castillo, «Una diversión antiliberal: notas críticas a la sentencia N° 1049 de 23-07-09», *Del estado social de derecho al estado total (crítica filosófico-jurídica a la sentencia de la Sala Constitucional N° 1.049 de 23 de julio de 2009)*, Fundación Estudios de Derecho Administrativo, Caracas, 2010, pp. 90-98; y Serviliano Abache Carvajal, *Sobre falacias, justicia constitucional y Derecho tributario. Del gobierno de las leyes al gobierno de los hombres: más allá de «la pesadilla y el noble sueño»*, Alvaronora, Caracas, 2015, pp. 61-67.

⁵ Sobre la reforma de la LISLR de noviembre 2014, *vid.* Alfredo J. Martínez G., «Breves notas a la reforma parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 11-2014», *Revista de Derecho Público*, N° 140 (estudios sobre los decretos leyes 2014), Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 2014, pp. 371-376.

II. VALIDEZ NORMATIVA DEL DECRETO-LEY DE ISLR

Cuando se habla de la *validez normativa* de los enunciados jurídicos, se quiere precisar cuáles son los cánones o requisitos que deben cumplir las normas para que las mismas se entiendan *perfectas, regulares*, esto es, *conformes* al ordenamiento jurídico. Los cánones estándar de *validez normativa*⁶ son los referidos a que las disposiciones jurídicas sean –de manera *concurrente*– dictadas: (i) por el órgano competente⁷, (ii) siguiendo el procedimiento establecido, (iii) en respeto de las normas jerárquicamente superiores⁸.

Pues bien, al igual que ocurrió en noviembre de 2014, esta nueva “reforma” de la LISLR se hizo y se dictó por el Poder Ejecutivo vía Decreto-Ley, al margen de ser la materia tributaria de estricta reserva legal, en la medida que “no pueden establecerse tributos sin mediar la voluntad de los asociados expresada directamente o a través de sus representantes”⁹, esto es, a través de la ley en *sentido formal*¹⁰, de ahí que sea “difícil imaginar mayor despotismo que el que se genera cuando el gobierno de turno tiene acceso al poder tributario”¹¹.

En efecto, partiendo de que el principio de reserva de ley es una garantía de los derechos fundamentales del individuo¹² y, particularmente en lo que a los tributos se refiere, constituye

⁶ Para Guastini el concepto de *validez* debe seccionarse o descomponerse analíticamente a efectos de distinguir dos cosas diferentes, muchas veces confundidas: (i) la *pertenencia* de una norma a un ordenamiento jurídico, lo que implica la ausencia de vicios formales y materiales en su producción normativa (esto es, su *validez* propiamente dicha), y (ii) la *aplicabilidad* de una norma a un determinado supuesto fáctico. Cf. Riccardo Guastini, «In tema di abrogazione», en Luzzati, Claudio (Comp.), *L'abrogazione delle leggi. Un dibattito analitico*, Giuffrè, Milán, 1987, p. 18, referido en Tomás A. Arias Castillo, *La reviviscencia de las leyes: una potestad discrecional de los tribunales constitucionales. Especial referencia al caso venezolano*, Editorial Jurídica Venezolana-Fundación Estudios de Derecho Administrativo, Cuadernos de la Cátedra Allan R. Brewer-Carías de Derecho Administrativo de la Universidad Católica Andrés Bello, N° 31, Caracas, 2015, p. 63.

⁷ Cuya *competencia* es dada (u otorgada) por una norma *constitutiva* (no deóntica) o que *confiere poderes*. Al respecto, vid. Manuel Atienza y Juan Ruiz Manero, *Las piezas del Derecho. Teoría de los enunciados jurídicos*, Ariel, Barcelona, 1996, pp. 45-76.

⁸ Al respecto, vid. Juan Antonio Pérez Lledó, «La tridimensionalidad del fenómeno jurídico. Validez, eficacia y justicia» (materiales docentes del Máster en Argumentación Jurídica, Universidad de Alicante, España), p. 2, inédito, y Tomás A. Arias Castillo, *La reviviscencia de las leyes... cit.*, pp. 68-69.

⁹ Mauricio A. Plazas Vega, *El liberalismo y la teoría de los tributos*, Editorial Temis, Bogotá, 1995, p. 272.

¹⁰ “De todo lo dicho resulta que la satisfacción real del principio de la reserva legal en materia tributaria, reclama una ley en sentido formal, para que sean los representantes del Pueblo (el soberano), quienes tengan la facultad de dictar, reformar o derogar las leyes tributarias”. Fraga Pittaluga, Luis, *Principios constitucionales de la tributación*, Editorial Jurídica Venezolana, Colección Estudios Jurídicos, N° 95, Caracas, 2012, p. 66.

¹¹ *Ibid.*, p. 65. Mis consideraciones sobre este tema, en sintonía con la dogmática referida, pueden consultarse en: Serviliano Abache Carvajal, “Liberalismo y tributación. Especial atención al principio de reserva legal de los tributos”, *Revista de Derecho*, N° 69, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Bogotá, 2013, pp. 27-51.

¹² Cuya noción empezó a emerger, según lo recordara Antonio Moles Caubet, en el seno del Estado absoluto de los siglos XVI y XVII, como una garantía contra la arbitrariedad del soberano. Cf. Antonio Moles Caubet, *El principio de legalidad y sus implicaciones*, Publicaciones del Instituto de Derecho Público, Universidad Central de Venezuela, Caracas, 1974, p. 14.

una garantía básica del derecho de propiedad de los contribuyentes, así como un freno al Estado intervencionista (y a la rama ejecutiva del poder)¹³, luce evidente que cualquier manifestación normativa distinta a una ley formal que pretenda crear, *reformular* o eliminar tributos, se colocará al margen de la Constitución.

En los mismos términos que ocurrió en el año 2014 con éste y los demás Decretos-Leyes dictados, esta “reforma” se llevó a cabo: (i) sin consultar a los sectores interesados y, eventualmente, afectados; (ii) a pocos días de vencer la vigencia de la Ley Habilitante; y teniendo en cuenta que (iii) a la misma se tuvo acceso días después de terminar la vigencia de la Ley Habilitante¹⁴.

Lo cierto es que, aun si se hubiese consultado a los sectores que pudieran ser afectados y se hubiese dictado el Decreto-Ley sin tanta cercanía al vencimiento de la Ley Habilitante, dicha “reforma” estaría igualmente encontrada con la Constitución, por desatender el principio de reserva legal de los tributos establecido en los artículos 115, 133 y 317 de la *norma normarum*, de acuerdo a los cuales:

Artículo 115 de la Constitución. “*Se garantiza el derecho de propiedad. Toda persona tiene derecho al uso, goce, disfrute y disposición de sus bienes. La propiedad estará sometida a las contribuciones, restricciones y obligaciones que establezca la ley con fines de utilidad pública o de interés social. (...)*”.

Artículo 133 de la Constitución. “*Toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley*”.

Artículo 317 de la Constitución. “*No podrá cobrarse impuesto, tasa, ni contribución alguna que no estén establecidos en la ley, ni concederse exenciones y rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por las leyes. (...)*”¹⁵.

¹³ Cf. Serviliano Abache Carvajal, «De “reformas judiciales” a “reformas ejecutivas”. El caso de la reserva legal tributaria, el Decreto N° 1.435 y el artículo 31 de la Ley de Impuesto sobre la Renta», *Revista de Derecho Público*, N° 140 (estudios sobre los decretos leyes 2014), Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 2014, p. 364.

¹⁴ Careciendo a todas luces esta “reforma” de lo que en la dogmática se ha denominado el *efecto anuncio*, el cual “podría referirse a cualquier situación de hecho o de derecho que coadyuvase a difundir o acercar al conocimiento del contribuyente la futura producción de una modificación normativa, sobre todo cuando la misma viene a agravar su posición jurídica”. César García Novoa, *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2000, pp. 171 y 172, respectivamente.

¹⁵ La recepción de este principio en la historia constitucional venezolana, se evidencia de su expresa inclusión en *todos* los textos (y enunciados) a continuación listados: (i) art. 21, Declaración de los Derechos del Pueblo de 1811; (ii) arts. 5, 71 y 166, Constitución Federal para los Estados de Venezuela de 1811; (iii) art. 15 (Título 1°) y art. 7 (Título 6°), Constitución Política de Venezuela de 1819; (iv) arts. 42; y 55, tercera parte, Constitución de 1821; (v) art. 87, numeral 2, Constitución del Estado de Venezuela de 1830; (vi) art. 38, numeral 3; y 96, numeral 3, Constitución de 1857; (vii) art. 64, numeral 2, Constitución de 1858; (viii) art. 14, numeral 2, Constitución de los Estados Unidos de Venezuela de 1864; (ix) art. 14, numeral 2, Constitución de los Estados Unidos de Venezuela de 1874; (x) art. 14, numeral 2, Constitución de los Estados Unidos de Venezuela de 1881; (xi) art. 14, numeral 2, Constitución de los Estados Unidos de Venezuela de 1891; (xii) arts. 14, numeral 2; y 44, numeral 2, Constitución de los Estados Unidos de Venezuela de 1893; (xiii) arts. 6, numeral 29; 17, numeral 2; y 54, numeral 2, Constitución de 1901; (xiv) arts. 7, numeral 28; 17, numeral 2; y 52, numeral 5, Constitución de 1904; (xv) arts. 12, numeral 28; 23, numeral 2; y 57, numeral 6, Constitución de 1909; (xv) art. 16, numeral 2, Estatuto Constitucional Provisorio de los Estados Unidos de Venezuela de 1914; (xvi) arts. 19, numeral 28; 22, numeral 2; y 58, numeral 2,

Por su parte, el artículo 3 del Código Orgánico Tributario y el Parágrafo Segundo del artículo 2 *eiusdem*, que consagran a nivel legislativo el indicado principio de reserva legal tributaria, disponen lo siguiente:

Artículo 3 del Código Orgánico Tributario. “Sólo a las leyes corresponde regular con sujeción a las normas generales de este Código, las siguientes materias:// 1. Crear, modificar o suprimir tributos, definir el hecho imponible, fijar la alícuota del tributo, la base de su cálculo e indicar los sujetos pasivos del mismo. (...)”.

Artículo 2, Parágrafo Segundo, del Código Orgánico Tributario. “A los efectos de este Código se entenderán por leyes los actos sancionados por las autoridades nacionales, estatales y municipales actuando como cuerpos legisladores”.

Como meridianamente se observa, vía constitucional y legal, el aludido principio de reserva legal tributaria proscribió la creación, *modificación* y eliminación de tributos por medios diferentes a los de la *ley formal*¹⁶, esto es, la dictada por el Poder Legislativo, como garantía esencial de la libertad de los individuos.

En definitiva, la reciente “reforma ejecutiva” de la LISLR no satisface –siquiera de forma lejana– los apuntados cánones de *validez normativa*, en la medida que la misma: (i) no se dictó por el *órgano competente*: la Asamblea Nacional, en lugar del Presidente de la República; (ii) no se dictó siguiendo el *procedimiento establecido*: el de creación de leyes formales, en lugar del correspondiente al dictado de decretos-leyes en tanto leyes materiales, y (iii) tampoco se dictó respetando las *normas jerárquicamente superiores*: los artículos de la Constitución que establecen el principio de reserva legal tributaria.

Constitución de los Estados Unidos de Venezuela de 1914; (xvii) arts. 19, numeral 28; 22, numeral 2; y 58, numeral 2, Constitución de los Estados Unidos de Venezuela de 1922; (xviii) arts. 15, numeral 17; 32, numeral 2; y 78, numeral 1, Constitución de los Estados Unidos de Venezuela de 1925; (xix) arts. 15, numeral 17; 32, numeral 2; y 78, numeral 1, Constitución de los Estados Unidos de Venezuela de 1928; (xx) arts. 15, numeral 17; 32, numeral 2; y 78, numeral 1, Constitución de los Estados Unidos de Venezuela de 1929; (xxi) arts. 15, numeral 17; 32, numeral 2; y 78, numeral 1, Constitución de los Estados Unidos de Venezuela de 1931; (xxii) arts. 15, numeral 17; 32, numeral 2; y 77, numeral 1, Constitución de los Estados Unidos de Venezuela de 1936; (xxiii) arts. 15, numeral 17; 32, numeral 2; y 78, numeral 1, Constitución de los Estados Unidos de Venezuela de 1945; (xxiv) arts. 65; y 162, numeral 4, de la Constitución de los Estados Unidos de Venezuela de 1947; (xxv) arts. 35, numeral 9; 60, numeral 15; 81, numeral 1; y 121, Constitución de 1953; y (xxvi) arts. 99; y 224, Constitución de 1961. Investigación realizada en la obra: Allan R. Brewer-Carías, *Las Constituciones de Venezuela*, tomos I y II, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Serie Estudios, N° 71, 3ª edición, Caracas, 2008.

¹⁶ Para mayor abundamiento, esta *tipología normativa* es la referida en el artículo 30 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, según ha sido expresamente declarado por la Corte Interamericana de Derechos Humanos con ocasión a una consulta formulada por la República Oriental de Uruguay, en la cual señaló que la expresión “leyes” empleada en el indicado enunciado (referido a las restricciones permitidas en el marco de la protección de los *derechos humanos*, criterio aplicable, en esencia, a las limitaciones de los *derechos constitucionales*, e. g. el derecho a la propiedad privada), debe entenderse en el sentido de *ley formal*, esto es, una “norma jurídica adoptada por el órgano legislativo y promulgada por el Poder Ejecutivo, según el procedimiento requerido por el derecho interno de cada Estado”. Opinión Consultiva OC-6/86 de 09-05-1986, párrafo N° 27, Corte Interamericana de Derechos Humanos, consultada en: Juan Antonio Travieso, *La Corte Interamericana de Derechos Humanos. Opiniones consultivas y fallos*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1996, pp. 179 y ss. Una acotación sobre la citada Opinión Consultiva, puede verse en: Daniel Alberto Sabsay, «Comentario a la Opinión Consultiva 6», en Germán Bidart Campos, y Calogero Pizzolo (h), (Coords.), *Derechos Humanos. Corte Interamericana*, tomo I, Ediciones Jurídicas Cuyo, Mendoza, 2000, pp. 421 y ss.

III. VIGENCIA Y APLICABILIDAD NORMATIVA DEL DECRETO-LEY DE ISLR

En términos nocionales, la *vigencia*¹⁷ se refiere a que una norma jurídica promulgada ha sido publicada y no ha sido *derogada* (ni ha vencido su *término* –en caso de tenerlo–, ni tampoco ha sido *anulada*)¹⁸, por lo que surte plenos efectos¹⁹; mientras que la *aplicabilidad* está ligada al deber de obediencia efectiva de una norma jurídica por parte de sus destinatarios, a otras voces, su obligatoriedad²⁰ en un determinado tiempo y espacio.

De conformidad con el artículo 10 del Decreto-Ley de reforma parcial, mediante el cual se modificó el artículo 200 –que a su vez pasó a ser el artículo 198– de la LISLR reformada:

Artículo 198 del Decreto-Ley de ISLR. “Este Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley, entrará en vigencia al día siguiente de su publicación en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela”.

A tenor literal de la norma transcrita, el Decreto-Ley –que fue publicado el 30 de diciembre de 2015– a su decir entró en vigencia *inmediatamente* el 31 de diciembre de ese año, cuestión que exige análisis²¹.

En primer lugar, de conformidad con los artículos 317 de la Constitución y 8 del Código Orgánico Tributario, toda ley tributaria debe fijar su “*lapso de entrada en vigencia*” y, en caso de no hacerlo, se entenderá fijado, a otro decir, serán efectivas dichas leyes a los sesenta (60) días de su publicación en la *Gaceta Oficial*. Dichas normas establecen a tenor literal, que:

Artículo 317 de la Constitución. “(...) Toda ley tributaria fijará su lapso de entrada en vigencia. En ausencia del mismo, se entenderá fijado en sesenta días continuos”.

¹⁷ Sobre este tema siempre resulta de obligatoria consulta la obra de Joaquín Sánchez-Covisa, «La vigencia temporal de la ley en el ordenamiento jurídico venezolano», *Obra jurídica de Joaquín Sánchez Covisa*, Ediciones de la Contraloría General de la República, Caracas, 1976, nuevamente editada en Joaquín Sánchez-Covisa, *La vigencia temporal de la ley en el ordenamiento jurídico venezolano*, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Serie Clásicos Jurídicos Venezolanos, N° 2, Caracas, 2007.

¹⁸ A propósito de los tres casos de *pérdida de vigencia* normativa: (i) *término* de la ley, (ii) *derogatoria* (expresa o tácita) de la ley, y (iii) *anulación* de la ley. Al respecto, *vid.* Joaquín Sánchez-Covisa, *La vigencia temporal... cit.*, pp. 73 y ss.

¹⁹ “Vale decir: su aptitud para regular con posterioridad a su publicación cualquier hecho subsumible dentro de su formulación normativa”. Tomás A. Arias Castillo, «Una diversión antiliberal...» *cit.*, p. 91.

²⁰ *Cf.* Juan Antonio Pérez Lledó, *op. cit.*, p. 2.

²¹ La *regla* en nuestro ordenamiento jurídico es, como podrá apreciarse, la aplicación temporal de las leyes con su publicación en la *Gaceta Oficial*, en los términos que lo establece el artículo 1 del Código Civil [publicado en *Gaceta Oficial* N° 2.990 Extraordinario, 26 de julio de 1982]: conforme al cual: “La Ley es obligatoria desde su publicación en la *Gaceta Oficial* o desde la fecha posterior que ella misma indique”; siendo una (justificada) *excepción* a la misma el caso que nos ocupa de la legislación tributaria, como lo ha explicado la dogmática: “Queda pues demostrado que la regla general sobre la entrada en vigencia de las leyes está constituida por su publicación en la *Gaceta Oficial*. Es decir, que publicada la norma inmediatamente entra en vigencia, pero esa regla admite derogatoria mediante la figura de la «*vacatio legis*», e igualmente están previstas reglas excepcionales sobre la obligación de la vacancia legislativa, en el caso de leyes tributarias, contenidas en la propia Constitución y en el Código Orgánico Tributario”. José Peña Solís, *Las fuentes del Derecho en el marco de la Constitución de 1999*, Fundación Estudios de Derecho Administrativo, Caracas, 2009, p. 29.

Artículo 8 del Código Orgánico Tributario. “(...) Las leyes tributarias fijarán su lapso de entrada en vigencia. Si no lo establecieran, se aplicarán una vez vencidos los sesenta (60) días continuos a su publicación en la *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela*”.

Como es sabido, la razón de ser de la *vacatio legis* para las leyes tributarias, se encuentra en el principio constitucional de *seguridad jurídica* que debe imperar en el diseño de todo sistema jurídico, *ex* artículo 299²² de la Constitución, con la finalidad *garantista*²³ de que se le otorgue al contribuyente un plazo mínimo para el conocimiento y adecuación de su conducta a las exigencias de la nueva ley tributaria.

De una simple lectura de la norma regulativa de la vigencia del Decreto-Ley de reforma parcial, se evidencia que dicha disposición *no estableció “lapso” alguno de entrada en vigencia*, esto es, un intervalo de tiempo entre dos momentos, con lo cual, a tenor de los enunciados contenidos en los referidos artículos 317 de la Constitución y 8 del Código Orgánico Tributario, lo *garantista* de la situación del contribuyente sería entender que dicha ley “entraría en vigencia” o “sería temporalmente aplicable”²⁴ a los sesenta (60) días de su publicación en *Gaceta Oficial*.

Lo anterior se traduce en que, bajo esa *opción temporal*, el Decreto-Ley en análisis regiría temporalmente a partir del 29 de febrero –¿o el 4 de marzo?²⁵– de 2016. Pero hay más.

²² Artículo 299 de la Constitución: “El régimen socioeconómico de la República Bolivariana de Venezuela se fundamenta en los principios de justicia social, democratización, eficiencia, libre competencia, protección del ambiente, productividad y solidaridad, a los fines de asegurar el desarrollo humano integral y una existencia digna y provechosa para la colectividad. El Estado conjuntamente con la iniciativa privada promoverá el desarrollo armónico de la economía nacional con el fin de generar fuentes de trabajo, alto valor agregado nacional, elevar el nivel de vida de la población y fortalecer la soberanía económica del país, garantizando la seguridad jurídica, solidez, dinamismo, sustentabilidad, permanencia y equidad del crecimiento de la economía, para garantizar una justa distribución de la riqueza mediante una planificación estratégica democrática, participativa y de consulta abierta”.

²³ “De la lectura de los textos anteriores [refiriéndose a los artículos 317 de la Constitución y 8 del Código Orgánico Tributario], es obvio el carácter garantista que deriva del mecanismo de la *vacatio legis*, hecho que se ve reforzado cuando hablamos de la materia tributaria.// (...) Asimismo, el respeto a esta *vacatio legis* se emparenta con el principio de libertad económica y seguridad jurídica, en tanto y en cuanto, la introducción subrepticia de un tributo, podría tener enormes consecuencias en el plan económico para los sujetos pasivos en general que se vean percutidos”. (Corchetes míos). Urso Cedeño, Giuseppe, «Vigencia de las leyes tributarias», en Jesús Sol; Leonardo Palacios, Elvira Dupouy y Juan C. Fermín, (Coords.), *Manual de Derecho Tributario Venezolano*, tomo I, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2013, pp. 249-250.

²⁴ Más allá de la distinción analítica, apenas nocionalmente introducida con anterioridad, entre la *vigencia* y la *aplicabilidad* normativa, excede el objeto de este trabajo entrar en el tema –para nada exento de complejidades– sobre si las leyes tributarias entran en *vigencia* con su publicación y sólo se difiere su *aplicabilidad* por razón de la *vacatio legis* o, si por el contrario, la *vigencia* misma de la ley tributaria se retrasa por razón de la *vacatio legis* y, con ello, coincide en el tiempo esta categoría con su *aplicabilidad*. Por esta razón, en lo que sigue me referiré a estos conceptos indistintamente, salvo expresa mención en contrario.

²⁵ Si se tiene en cuenta que los días 31 de diciembre y 1 de enero son feriados nacionales, por un lado, y por el otro, en el año 2016 los días 2 y 3 de enero caen sábado y domingo, respectivamente, lo que quizás podría llevar a sostener que dicho Decreto-Ley surtiría efectos, en principio, a partir del lunes 4 de enero de 2016, por ser éste el primer *día hábil* siguiente a su publicación en *Gaceta Oficial*, que luego de sumarle los sesenta (60) días de la *vacatio legis* establecida en los citados artículos 317 de la Constitución y 8 del Código Orgánico Tributario, entonces

Lo cierto es que este tipo de situación también encuentra expresa regulación en el cuarto aparte del artículo 8 del Código Orgánico Tributario, de acuerdo al cual:

Artículo 8 del Código Orgánico Tributario. “(...) Cuando se trate de tributos que se determinen o liquiden por períodos, las normas referentes a la existencia o a la cuantía de la obligación tributaria regirán desde el primer día del período respectivo del contribuyente que se inicie a partir de la fecha de entrada en vigencia de la ley, conforme al encabezamiento de este artículo”.

Éste es el caso *general* de la LISLR, en tanto regula un tributo que se determina por períodos anuales, así como el caso *especial o particular* de las normas de dicha ley que fueron reformadas mediante el Decreto-Ley bajo examen, por cuanto versan sobre disposiciones referidas a la existencia y cuantía de la obligación tributaria, a saber: (i) disponibilidad de los enriquecimientos-ingresos; (ii) deducciones (regla de corrección del gasto acumulado); (iii) tarifa para los enriquecimientos provenientes de actividades bancarias, financieras, de seguros o reaseguros; (iv) eliminación de las rebajas por inversión; (v) retención del impuesto y abono en cuenta; (vi) exclusión de los sujetos pasivos especiales del sistema de ajustes por inflación; y (vii) normativa administrativa sobre ajustes contables en virtud de las exclusiones del sistema de ajuste por inflación y declaraciones estimadas.

Así las cosas y según la norma en referencia, para los contribuyentes que tengan ejercicios fiscales coincidentes con el año civil o calendario, el Decreto-Ley en cuestión regiría temporalmente a partir de enero de 2017 y no, como suelen entenderlo los funcionarios del Poder Ejecutivo, el 1 de enero de 2016, mientras que para los contribuyentes que no tengan ejercicios económicos coincidentes con el año calendario, entonces esta norma regirá “(...) desde el primer día del período respectivo del contribuyente que se inicie a partir de la fecha de entrada en vigencia de la ley (...)”, o lo que es lo mismo, en cualquier caso su vigencia debe ser siempre de manera *prospectiva* (hacia el futuro)²⁶.

Considerar lo contrario, al pretender su aplicación en el tiempo con *anterioridad* a la fecha indicada, amén de desatender las normas contenidas en los artículos 317 de la Constitución y 8 del Código Orgánico Tributario, expresamente diseñadas para solventar este tipo de *situaciones temporales*, sería un manifiesto y aberrante²⁷ supuesto de inconstitucional *aplica-*

regiría temporalmente desde el día 4 de marzo de 2016. Esta posibilidad *teórica* de considerar que las leyes no entran en vigencia en *días inhábiles*, cuestión que valdría la pena revisar desde la dogmática general del Derecho, pareciera ser descartada desde un punto de vista *práctico* por el citado artículo 1 del Código Civil, así como por el artículo 2 de la Ley de Publicaciones Oficiales [*Gaceta Oficial* de los Estados Unidos de Venezuela, N° 20.546, 22 de julio de 1941], de conformidad con el cual: “Las leyes entrarán en vigor desde la fecha que ellas mismas señalen; y, en su defecto, desde que aparezcan en la *Gaceta Oficial de los Estados Unidos de Venezuela, conforme lo estatuye la Constitución Nacional*”. No obstante lo anterior, las consecuencias de una u otra posibilidad *teórica* no difieren a los fines prácticos en el caso bajo análisis, porque en cualquiera de las dos vertientes expuestas, lo cierto es que –como podrá apreciarse a continuación– esta reforma de la LISLR no tiene cabida temporalmente durante el año 2016.

²⁶ Cf. Giuseppe Urso Cedeño, *op. cit.*, p. 252.

²⁷ “Siendo que la función de las normas es regular conductas, y que es imposible para los administrados anticipar tales disposiciones, su aplicación hacia el pasado, es una fórmula aberrante que traiciona la seguridad jurídica a la que también está obligado a garantizar el Estado por previsión constitucional”. *Ibid.*, p. 254.

*ción retroactiva*²⁸ del Decreto-Ley, expresamente proscrito por mandato del artículo 24 de la Constitución, de acuerdo al cual:

Artículo 24 de la Constitución. “Ninguna disposición legislativa tendrá efecto retroactivo, excepto cuando imponga menor pena. Las leyes de procedimiento se aplicarán desde el momento mismo de entrada en vigencia aun en los procesos que se hallaren en curso; pero en los procesos penales, las pruebas ya evacuadas se estimarán en cuanto beneficien al reo o rea, conforme a la ley vigente para la fecha en que se promovieron”²⁹.

En segundo lugar, si bien no forma parte del objetivo de este trabajo analizar la “reforma ejecutiva” anterior de la LISLR publicada el 18 de noviembre de 2014, no está de más traer un breve comentario sobre la *situación temporal* de la misma, habida cuenta la precisión que anteriormente hice sobre la diferencia en ese aspecto de estas dos últimas “reformas” de la ley.

Frente a la *situación temporal* de la “reforma ejecutiva” de 2015, recién expuesta, la correspondiente a su par de 2014 difiere de ésta en la medida que en el cuerpo normativo publicado en la *Gaceta Oficial* N° 6.152 Extraordinario de 18 de noviembre de 2014, no se incluyó enunciado jurídico alguno que indicara a partir de cuándo regiría temporalmente dicha “reforma” y, con ello, a partir de qué ejercicio fiscal se consideraría *aplicable*.

Lo cierto es que, como da cuenta de ello una simple lectura de ese texto normativo, luego del artículo 20 de la “reforma”, mediante el cual se incorpora un nuevo artículo al cuerpo de la LISLR, acto seguido se procede a incluir la mención al artículo 5 de la Ley de Publicaciones Oficiales, relativo a la impresión de la nueva reforma de ley en su solo texto. A otras voces: el Decreto-Ley de “reforma” incurre en silencio rotundo sobre la aplicación de esa ley en el tiempo.

Lo anterior puede entenderse, sin perjuicio de considerar otras *opciones interpretativas*, por lo menos de tres maneras:

- I. La no inclusión de una norma sobre la vigencia en el Decreto-Ley de reforma, es equiparable a la *no fijación de un lapso de entrada en vigor*, por lo que se activarían los citados artículos 317 de la Constitución y 8 del Código Orgánico Tributario, y con ello dicha “reforma” regiría, en principio, a partir del 18 de enero de 2015 (a los sesenta [60] días de su publicación en *Gaceta Oficial*), con lo cual –a su vez– se estaría en una *situación temporal* que reclamaría la aplicación del también citado cuarto aparte del artículo 8 del Código Orgánico Tributario, que obligaría a entender vigente dicha “reforma” a partir de enero 2016;
- II. La no inclusión de una norma sobre la vigencia en el Decreto-Ley de reforma, es equiparable a que simplemente *nunca entró en vigor*, con lo que ello implicaría, siendo la primera y más preclara consecuencia de esta opción interpretativa, que hasta que fuese temporalmente aplicable la “reforma ejecutiva” de la LISLR de 2015 a partir de enero 2017, seguiría en pleno vigor la LISLR publicada en *Gaceta Oficial* N° 38.628 de 16 de febrero de 2007;

²⁸ Debiendo entenderse, claro está, que “[l]o que queda vedado, por tanto, es la posibilidad de «agravar» (*verschärfen*) la posición del contribuyente de forma retroactiva”, lo que habilitaría “[l]a admisibilidad de normas tributarias retroactivas cuando ese supuesto efecto agravatorio no se produzca, al tratarse de disposiciones que, por definición, no «agraven» la posición del contribuyente”. César García Novoa, *op. cit.*, pp. 171 y 172, respectivamente.

²⁹ Artículo 8, tercer aparte, del Código Orgánico Tributario: “Ninguna norma en materia tributaria tendrá efecto retroactivo, excepto cuando suprima o establezca sanciones que favorezcan al infractor”.

- III. Y, finalmente, la no inclusión de una norma sobre la vigencia en el Decreto-Ley de reforma, pero sí teniendo una norma sobre la entrada en vigor en el *texto refundido* (artículo 200) que viene de la LISLR de 2007, es equiparable a que esa disposición se “reactivaría”³⁰ o “reviviría”³¹ a partir de su publicación en *Gaceta* y, con ello, los efectos en el tiempo de esa “reforma” serían los mismos de la primera opción interpretativa (enero 2016), debido a que esa norma *tampoco fijó un lapso de entrada en vigencia*, con lo que ello implica, limitándose la misma a indicar que: “*El presente Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley, comenzará a regir a partir de su publicación en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela y se aplicará a los ejercicios que se inicien durante su vigencia*”³².

Es de notar la paradójica situación que plantea la *interrelación temporal* de los Decretos-Leyes de ISLR 2014 y 2015, en la medida que de acuerdo a las opciones interpretativas (i) y (iii) recién expuestas, el ejercicio fiscal 2016 se encuentra bajo el ámbito de aplicación temporal del Decreto-Ley de 2014, al tiempo que éste ya fue parcialmente *reformado*³³ por el Decreto-Ley de 2015, aunque el mismo no surta efectos hasta enero de 2017, en los términos propuestos. Se trata, así, del caso de una “ley” (la LISLR 2014) que ha sido parcialmente reformada por otra (la LISLR 2015) *antes* de entrar en vigor y que redundando temporalmente aplicable durante el ejercicio que inició *después* del dictado de ésta última. Una suerte de

³⁰ Como ha sido objeto de debate en materia de *beneficios fiscales*, en los términos recordados por la dogmática: “En el foro muchas veces se ha discutido la «reactivación» del plazo de vigencia de estos beneficios, con ocasión de la modificación de la ley que los contiene. Es decir, si ante la reforma de algún aspecto de la ley, y no propiamente del beneficio [en este caso, la norma de entrada en vigencia del Decreto-Ley], debe entenderse que el mismo debe volver a contarse”. (Corchetes míos). Giuseppe Urso Cedeño, *op. cit.*, p. 269.

³¹ Entendiéndose por ello, la posibilidad de “[r]evivir (reotorgar vigencia a) alguna ley anterior, incluida la posibilidad de revivir la mismísima ley derogada (...)”. (Cursivas del autor). Tomás A. Arias Castillo, *La reviviscencia de las leyes... cit.*, p. 27.

³² Esta disposición tuvo sentido al momento de la publicación de la LISLR 2007 [publicada en *Gaceta Oficial* N° 38.628, 16 de febrero de 2007], en la medida que para los contribuyentes *con* ejercicios fiscales coincidentes con el año calendario, dicha ley resultó temporalmente aplicable diez (10) meses y quince (15) días después [1 de enero de 2008], mientras que para el caso de los contribuyentes *sin* ejercicios económicos coincidentes con el año calendario, habría que distinguir dos situaciones: (i) para los contribuyentes con inicio de ejercicio fiscal a partir de mayo 2007, la ley entraría en rigor a la par de sus ejercicios; y (ii) para los contribuyentes con inicio de ejercicio fiscal durante los meses de marzo y abril 2007, lo *garantista* sería que la misma ley resultase aplicable respetándoles los sesenta (60) días de *vacatio legis* apuntados, en la medida que la disposición bajo examen *no fijó un lapso de entrada en vigencia*, con lo que ello implica. Este caso de aplicación de la ley en el tiempo, como podrá apreciarse, reporta la particularidad de habilitar la posibilidad de que una *misma* ley, con una *única* disposición normativa sobre su entrada en vigencia, empezara a surtir efectos jurídicos en momentos *diferentes*, dependiendo de una situación subjetiva de los contribuyentes: *su ejercicio fiscal*.

³³ Lo que supone su *derogación parcial* o, con mayor rigor conceptual, lo que se quiere hacer ver es que dicha reforma tiene *efecto derogatorio*, como lo ha precisado la dogmática: “[e]s posible que exista efecto derogatorio sin acto derogatorio, como ocurre con la derogación tácita, o por incompatibilidad (esto es, la aplicación judicial del principio *lex posterior derogat priori* frente a un conflicto de normas), y en la derogación por nueva regulación de la materia”. (Cursivas del autor). Tomás A. Arias Castillo, *La reviviscencia de las leyes... cit.*, p. 64.

situación temporal tipo “ultractividad³⁴ normativa prospectiva”, que generaría la pregunta: ¿puede una norma ser aplicada *hacia el futuro* luego de ser derogada?³⁵

IV. CONCLUSIÓN

Como puede apreciarse, los problemas denunciados evidencian lo que ocurre cuando no se respetan los institutos fundamentales del Derecho, como lo son los conceptos de *validez*, *vigencia* y *aplicabilidad* de los enunciados normativos, por pretender poner al poder de la arbitrariedad por encima de los límites de la juridicidad.

Situaciones como las apuntadas (desatención de los conceptos de *validez*, *vigencia* y *aplicabilidad* normativa por el Decreto-Ley de ISLR analizado), sólo dejarán de ocurrir cuando vuelva a respetarse el Derecho, sus contenidos e instituciones, su concepción de límite efectivo al poder, así como la noción misma de Estado de Derecho (sin apellidos³⁶),

³⁴ Como bien lo ha precisado la dogmática: “La ultractividad no es otra cosa sino la posibilidad de que una norma jurídica continúe determinando las consecuencias posteriores de hechos acaecidos antes de la derogación”. Tomás A. Arias Castillo, «Una diversión antiliberal...» *cit.*, p. 91.

³⁵ Nuevamente, se ha entendido por aplicación *ultractiva* que una norma resulte “[a]plicable a supuestos de hecho previos a la derogación expresa y, por argumento *a contrario*, dicho texto no es aplicable a supuestos de hecho posteriores a la derogación expresa”. (Cursivas del autor). Tomás A. Arias Castillo, *La reviviscencia de las leyes... cit.*, p. 65. Como se observa, este fenómeno de la ultractividad tiene cabida *hacia el pasado*, como por ejemplo, en el caso de la aplicabilidad *ratione temporis* de una ley tributaria *derogada* a los ejercicios no prescritos que transcurrieron durante su vigencia y, por ello, los hechos acaecidos en esos años tendrían cobertura temporal bajo las hipótesis normativas de esa ley. Por esta razón, a mayor respeto y rigurosidad del principio de irretroactividad, más sentido y relevancia tiene la ultractividad normativa; mientras que a menor respeto de ese principio, pues en la misma medida perderá sentido la ultractividad. No obstante lo anterior, valdría la pena analizar con detenimiento –en otra oportunidad– la posibilidad o viabilidad conceptual de una situación como la señalada, esto es, que una ley pudiera eventualmente resultar *temporalmente aplicable* a circunstancias fácticas *posteriores* a su derogación (expresa o tácita), aunque ello pareciera que pudiera atenderse introduciendo la distinción analítica entre *acto derogatorio* y *efecto derogatorio*, los cuales no necesariamente tienen que coincidir en el tiempo. Por los momentos, y con fines meramente propositivos, basta señalar que la eventual –y difícil de sustentar– viabilidad analítica de un fenómeno como el expuesto bajo el rótulo de “ultractividad normativa prospectiva” o *hacia el futuro*, dependerá, entre otras cosas, de qué *debe* entenderse con rigor conceptual por *ultractividad*, a saber: (i) una categoría que supone la presencia concurrente de *dos* elementos definitorios (primer elemento: *norma derogada*; segundo elemento: *que continúe surtiendo efectos*); o (ii) una categoría que comprende la presencia concurrente de *tres* elementos definitorios (primer elemento: *norma derogada*; segundo elemento: *que continúe surtiendo efectos*; tercer elemento: *hacia el pasado*). En el supuesto (i) se habilitaría la posibilidad de hablar de una “ultractividad normativa prospectiva”, en la medida que la *ultractividad* –a su vez– podría ser: (a) “retrospectiva” o *hacia el pasado*, entendiéndose, dar amparo normativo a los hechos acaecidos *antes* de haberse derogado la ley: como ha sido expuesto; o (b) “prospectiva” o *hacia el futuro*, esto es, dar cobertura normativa temporal a hechos ocurridos *después* de haber sido derogada la ley: ¿el caso de la LISLR 2014? Por su parte, en el supuesto (ii) presentado (el de los *tres* elementos definitorios), no se habilitaría la posibilidad de hablar de una “ultractividad normativa prospectiva”, por entenderse parte esencial o imprescindible de la categoría *ultractividad* su necesaria aplicación temporal hacia los hechos acaecidos *en el pasado*, esto es, *antes* de haber sido derogada la ley, como luce razonable.

³⁶ Sobre los “apellidos” (v.g. cláusulas de “Estado Social” y “Estado de Justicia”, hecha excepción del Estado Democrático) puestos al Estado de Derecho en el artículo 2 de la Constitución venezolana –por demás, antitéticos–, resulta importante tener en cuenta el debate sobre la cláusula del Estado Social sostenido entre los profesores José Ignacio Hernández y Tomás A. Arias Castillo en el

entendiéndose por éste el que tiene, más allá de una Constitución *formalmente* hablando: (i) un poder político limitado, sujeto al Derecho, o lo que es lo mismo, regido por el principio de legalidad, (ii) separación entre las ramas de los poderes públicos (orgánica, funcional y material), (iii) vigencia de pesos y contrapesos institucionales, (iv) garantía de los derechos fundamentales³⁷ que limitan los momentos básicos del Derecho (su producción, interpretación y aplicación), (v) respeto por el principio de igualdad formal, y para algunos (vi) recursos establecidos para ejercer el control de constitucionalidad de las leyes; datos todos que están encaminados a *limitar al gobierno* (siendo esto es lo característico del Estado de Derecho³⁸), para lograr el sometimiento pleno del poder al Derecho y no al revés.

Seminario de Profesores de Derecho Público de la Universidad Monteávila. En dicho Seminario, el profesor Hernández publicó un trabajo intitulado «Estado Social y Libertad de Empresa en Venezuela: Consecuencias Prácticas de un Debate Teórico», el cual fue criticado por Arias Castillo en «Vendiendo Utopías: Una Respuesta al Profesor José Ignacio Hernández». Luego, Hernández publicó «La Constitución Fabulada: Breve Contra Réplica a la Respuesta del Profesor Tomás Arias Castillo», y Arias Castillo cerró con «Una Réplica no es una Contrarréplica: Contrarréplica al Profesor José Ignacio Hernández». Los cuatro trabajos pueden consultarse en el blog del Seminario: www.seminarioprofesoresderechopublico.blogspot.com. Sobre la noción de Estado de Derecho (sin apellidos), resulta de consulta obligatoria: Alvarado Andrade, Jesús María, «División del poder y principio de subsidiaridad (El ideal político del Estado de Derecho como base para la libertad y prosperidad material)», en Luis Alfonso Herrera Orellana (Coord.), *Enfoques sobre Derecho y libertad en Venezuela*, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Serie Eventos, N° 30, Caracas, 2013, pp. 131-185.

³⁷ Cf., Tomás A. Arias Castillo, «Ideas para *Vente Venezuela*», *Se trata de la libertad*, Editorial Galipán, Caracas, 2015, p. 36.

³⁸ Cf. Andrea I. Rondón García, «Aportes de una teoría de la argumentación jurídica para la consolidación del Estado de Derecho», *Lógoi*, año 14, N° 21, semestre enero-junio, Escuela de Filosofía de la Universidad Católica Andrés Bello, Caracas, 2012, p. 55.