

**SOBRE LA NATURALEZA DEL ARTÍCULO 27 DE LA
LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA (DEDUCCIONES
A LA RENTA BRUTA) Y LA APLICACIÓN DE LA
TEORÍA DE LOS ENUNCIADOS NORMATIVOS
ON THE NATURE OF ARTICLE 27 OF THE INCOME TAX
LAW (DEDUCTIONS ON GROSS INCOME) AND THE
APPLICATION OF THE THEORY
OF NORMATIVE STATEMENTS**

Luis Fraga-Pittaluga
Abogado

Resumen: *Este trabajo versa sobre la naturaleza del artículo 27 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, desde la perspectiva de la teoría de los enunciados normativos formulada por Manuel Atienza y Juan Ruiz Manero y en respuesta a la posición del profesor Serviliano Abache Carvajal, para quien dicha norma es una definición, que no autoriza, prohíbe u ordena conductas y que, por lo tanto, no es una norma práctica, deóntica, tipo regla. Se aborda, asimismo, el momento en que el gasto por concepto de regalía y participaciones análogas puede ser deducido, tanto bajo el régimen vigente en la Ley de Impuesto sobre la Renta de 2007 como en la Ley de Impuesto sobre la Renta vigente de 2015.*

Palabras Clave: *Impuesto sobre la Renta, renta bruta, renta neta, deducciones, gastos deducibles, regalías.*

Abstract: *This work deals with the nature of article 27 of the Income Tax Law, from the perspective of the theory of normative statements formulated by Manuel ATIENZA and Juan Ruiz Manero and in response to the position of professor Serviliano Abache Carvajal, for whom said rule is a definition, which does not authorize, prohibit or order conducts and which, therefore, is not a practical, deontic, rule-like norm. It also addresses the moment in which the expense for royalty and similar participations can be deducted, both under the Income Tax Law of 2007 and in the current Income Tax Law of 2015.*

Key words: *Income Tax, gross income, net income, deductions, deductible expenses, royalties.*

INTRODUCCIÓN

En relación con la deducibilidad del gasto por concepto de *regalía* y la interpretación del artículo 27.16 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 2007 (LISR 2007)¹, reformada en el 2014² y luego por la vigente de 2015 (LISR 2015)³, el apreciado profesor Serviliano Aba-

¹ Gaceta Oficial N° 38.628 del 16 de febrero de 2007.

² Gaceta Oficial N° 6.152 Extraordinario del 18 de noviembre de 2014.

³ Gaceta Oficial N° 6.210 Extraordinario del 30 de diciembre de 2015.

che Carvajal⁴ ha formulado una crítica a uno de nuestros trabajos que merece, por el gran esfuerzo argumentativo realizado, ser destacada y respondida con un esfuerzo al menos equivalente, sin que ello suponga, por supuesto, iniciar una polémica en la cual no estamos interesados.

Esta crítica se hizo a un trabajo que se presentó en homenaje a la memoria del maestro Ricardo Antequera Parilli, en las XL Jornadas J.M. Domínguez Escovar, realizadas en la ciudad de Barquisimeto, Estado Lara, en el año 2014.⁵

Dígase de entrada que aquel trabajo no tuvo por objeto analizar en profundidad el régimen de imposición a la “renta” en el caso de los intangibles y la propiedad intelectual, sino presentar una semblanza general del régimen fiscal de estos bienes y derechos, dentro de las limitaciones que impone una obra colectiva, donde se tratan muy diversos aspectos y donde el centro de atención no es el trabajo individual, sino el homenaje colectivo de muchos autores para quien fue el padre del Derecho de la Propiedad Intelectual en Venezuela y uno de los abogados venezolanos más destacados a nivel internacional. Esto pudiera explicar, tal vez, la falta de desarrollo de ciertas cuestiones relevantes de las que podría adolecer aquel trabajo.

Pero allende lo expuesto, que no es una excusa sino una explicación, corresponde ahora analizar y responder la crítica recibida, reiterando que no estamos interesados en iniciar una polémica, sino simplemente exponer nuestro punto de vista sobre el asunto.

A tales fines, dividiremos estas consideraciones en tres partes, la primera dedicada a exponer en forma muy resumida el punto de vista de Abache Carvajal sobre *cómo* debe interpretarse el artículo 27 de la LISR de 2007 y nuestra posición al respecto; la segunda parte orientada a explicar la posición de Abache Carvajal sobre cuál es el momento definitorio de la deducibilidad del gasto por concepto de regalía, y nuestro punto de vista sobre el particular; y la última, afortunadamente bastante más breve, destinada a referirnos a la situación existente luego de la reforma de la LISR de 2015.

Aunque estas notas se refieren a la LISR de 2007, las conclusiones a las que se arriba aquí sobre la naturaleza del artículo 27, aplican en su totalidad con respecto a la misma norma en la vigente LISR de 2015. Como se verá más adelante, la única variación entre ambas leyes se refiere al momento de la deducibilidad del gasto por concepto de regalía y la eliminación del parágrafo único del artículo 32 de la LISR de 2007.

I. LA INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 27 DE LA LISR 2007

a) *La posición de Abache Carvajal sobre la naturaleza del artículo 27 de la LISR 2007*

Sostiene el profesor Abache Carvajal, invocando para ello la clasificación de los enunciados normativos de los profesores españoles Manuel Atienza y Juan Ruiz Manero⁶, que: “...la forma de desentrañar el contenido de un enunciado jurídico está condicionada por la tipología misma del enunciado del que se trate y, con ello, necesariamente variará su subse-

⁴ Abache Carvajal, S. *La desinstitucionalización del impuesto sobre la renta*. ACIENPOL-EJV-AVDT, Serie Estudios de la Academia, N° 113, Caracas, 2019, pp. 189 y ss.

⁵ “Algunas notas sobre la fiscalidad de la propiedad intelectual en Venezuela”. *XL Jornadas J.M. Domínguez Escovar. Homenaje a la memoria de Ricardo Antequera Parilli*. Librería J. Rincón-IEJEL, Barquisimeto, 2015.

⁶ Atienza, M. – Ruiz Manero, J. *Las piezas del derecho. Teoría de los enunciados jurídicos*. Editorial Jurídica ARIEL, Barcelona, 1996.

cuenta aplicación. Sabiendo el intérprete frente a qué tipo de norma se encuentra, habrá cumplido el necesario primer paso para desentrañar el sentido de la misma”.⁷

Abache Carvajal afirma que: “...presentaremos la *pseudo-disputa* sobre las pretendidas «opciones interpretativas» -que, en nuestra opinión, *no son tales*- sobre el momento de deducibilidad del gasto por concepto de regalías *antes* de la reforma de 2015. Y nos referimos a éstas como unas supuestas «opciones» sobre cómo interpretar las normas en cuestión, porque como pretendemos demostrarlo sólo una de ellas es analíticamente viable, mientras que la otra – que es, por cierto, la opción generalmente aceptada y respaldada– en puridad conceptual se erige como una fórmula interpretativa errada al no tomar en cuenta la tipología jurídica del enunciado y, con ello, redonda en equívoco el resultado interpretativo al que se arriba.”⁸

Señala el profesor Abache Carvajal que: “...ambos importantes autores [incluyéndome en esta referencia] consideran que el gasto por concepto de regalías es deducible en el momento de su *causación*, por cuanto –a su decir– el artículo 27 y su numeral 16, en lugar de establecer una *definición legal* sobre la categoría jurídica *deducción* (norma de carácter *no práctico*), contiene más bien un enunciado jurídico que tiene la capacidad de *guiar la conducta* de los contribuyentes (una norma de carácter *práctico*), inclusive, pareciera entenderse que ello resulta tan evidente del contenido mismo de la norma que no hace falta presentar mayores argumentos o justificaciones para respaldar esa posición, al punto que pudiera estar incurriéndose, quizás, en un *argumento circular*, dando por supuesto lo que se debe demostrar. También es de notar, que nada mencionan acerca del artículo 32 de la LISLR sobre el cual volveremos más adelante.”⁹ (lo escrito entre corchetes es nuestro).

Sostiene el profesor Abache Carvajal que: “El encabezado del artículo 27 de la LISLR delimita las *propiedades definitorias o notas esenciales* sobre qué debe entenderse, a los fines de este subsistema tributario, por *deducción* (...) el artículo 27 y su numeral 16 lo que hacen es precisar qué se entiende por *deducción*, por un lado, y por el otro, incluyen dentro de esa *definición legal* a la categoría de los gastos por *regalías* (...) delimitando el alcance interpretativo de ese elemento de la ecuación (*deducción* [género] y *regalía* [especie]) para habilitar la aplicación de las normas *prácticas* que guían la conducta del contribuyente sobre, por ejemplo, el *cuánto* en la determinación del enriquecimiento *neto* o la guía para saber el *cuándo* se deben entender *disponibles* los enriquecimientos y *deducibles* los gastos. Lo indicado evidencia, así, que el encabezado del artículo 27 y todos sus numerales, como el 16 sobre regalías, son enunciados jurídicos de carácter *no práctico* (*definiciones*) y, por ello, no guían –no pueden guiar– la conducta del contribuyente en relación al *cuánto* y al *cuándo* de la determinación del enriquecimiento neto, anual y disponible, esto es, no están encaminadas a la verificación cualitativa del hecho imponible ni al dimensionamiento cuantitativo de la base imponible de la LISLR, sino que se encargan de establecer *qué* se entiende por uno de los elementos fundamentales de la ecuación, v.g. las *deducciones* en lo general y su especie de *regalías* en lo particular, para definir legalmente la categoría jurídica que es empleada en las normas *prácticas* que sí guían la conducta, nuevamente, las referidas –en este caso– al *cuánto* (neto) y el *cuándo* (disponibilidad y anualidad) del enriquecimiento.”¹⁰

⁷ Abache Carvajal, S. La desinstitucionalización...*Cit*, p.191.

⁸ *Idem*, p. 200.

⁹ *Idem*, p. 211.

¹⁰ *Idem*, pp. 207-213.

Hemos transcrito los párrafos que, a nuestro modo de ver, resumen la posición del profesor Abache Carvajal, pero es importante indicar que el autor ha dedicado cincuenta y un (51) páginas de su último libro a este tema, de modo que es necesario que el interesado acuda a la fuente original y revise por sí mismo, con el debido detenimiento, el desarrollo del tema en toda su extensión, el cual ha sido hecho, es necesario decirlo, con un esfuerzo de investigación considerable. Como estas reflexiones no buscan crear diatriba alguna, expondremos simplemente aquello que creemos puede contemplarse desde otra perspectiva, y si hay coincidencias de igual forma serán expuestas.

b) Nuestra posición

i) El interesante planteamiento que parcialmente se ha transcrito presenta para nosotros un primer inconveniente, y es que el autor asume la premisa según la cual: “La interpretación del Derecho o, con mayor rigor, de los *enunciados normativos* que lo integran, no es tarea simple. Para ello, una condición necesaria –aunque no suficiente– para atender correctamente el abordaje de ese momento fundamental –y complejo– del fenómeno jurídico, consiste en identificar, *ex ante*, la tipología correspondiente de la norma o enunciado objeto de interpretación”. Se asume de igual forma, que la teoría general de los enunciados normativos de los profesores españoles Atienza y Ruiz Manero, representa, por encima de cualquier otra teoría, la única válida para desentrañar el significado de las normas y opina, por otra parte, que el artículo 27 de la LISR de 2007 requiere ser *desentrañado* y ello justifica el proceso de interpretación que se propone.

No creemos que, siempre y en todo caso, la (única) forma de desentrañar el contenido de un enunciado normativo está condicionada por la tipología misma del enunciado del que se trate; y no podemos compartir esta posición por cuanto estimamos que, en primer lugar, numerosos enunciados normativos son bastante claros y su significado evidente, de modo que, aunque toda norma requiere siempre y en todo caso ser interpretada porque es una expresión escrita (no siempre fiel) del pensamiento, los grados de dificultad interpretativa de los enunciados normativos es diversa y muchos no requieren la aplicación de una técnica interpretativa que imponga, siempre y en todo caso, acudir previamente a la identificación de la tipología normativa siguiendo la teoría propuesta por Atienza y Ruiz Manero o cualquier otra disponible.

En segundo lugar, resulta oportuno indicar que las “tipologías” de los enunciados normativos, provienen de una “teoría” y una teoría, por más cautivadora, racional y bien estructurada que sea (que sin duda esta lo es): “...no es una solución, es la posibilidad de tratar un problema.”¹¹⁻¹² De hecho, si se lee con el debido cuidado la presentación que Atienza y Ruiz Manero hacen de su teoría¹³, se advertirá de inmediato que hay mucha humildad en su planteamiento, y un claro entendimiento de que defienden una posición que no es unánime, pues

¹¹ Morin, E. - Ciurana, E. - Motta, R. Educar en la era planetaria. El pensamiento complejo como método de aprendizaje en el error y la incertidumbre humana. UNESCO, Universidad de Valladolid, 2002., p. 20.

¹² O, como dice el siempre útil Diccionario de la Lengua Española, donde están los significados aceptados de los vocablos que usamos en nuestro idioma: “Conocimiento especulativo considerado con independencia de toda aplicación.” (Subrayado nuestro). Real Academia Española. *Diccionario de la Lengua Española*. Voz: Teoría. <https://dle.rae.es>.

¹³ Atienza, M. – Ruiz Manero, J. *Las piezas del derecho...Cit.*, pp. XI-XVI.

ellos mismos mencionan a muy autorizados autores que no los secundan¹⁴. De allí se sigue, como lógica consecuencia, que puede haber otras formas, también válidas, de emprender el proceso interpretativo de una norma.

En tercer lugar, si sólo identificando la tipología normativa a la que pertenece determinado enunciado, es posible interpretarlo correctamente, resultaría que la totalidad de las interpretaciones de las normas jurídicas anteriores a esta forma de afrontar el problema de la interpretación de los enunciados normativos, en la historia del Derecho, estarían erradas, al no haber utilizado la teoría de Atienza y Ruiz Manero o teorías similares en su alcance y contenido. Asumir esta posición nos luce arriesgado.

La teoría de Atienza y Ruiz Manero, que se abraza con gran entusiasmo en la obra ya citada, es sin la menor duda muy atractiva y sugerente, ha sido magistralmente concebida y goza de gran aceptación en la comunidad jurídica. Pero dentro del rigor y la honestidad científica que debe sustentar todo análisis jurídico, especialmente en temas propios de la Teoría General del Derecho, nos parece prudente señalar que la teoría de Atienza y Ruiz Manero tiene muy autorizados críticos que no la comparten (como ellos mismos lo reconocen, según lo indicamos antes), y que no podemos ignorar y poner de lado, como si su postura no fuera merecedora de mención alguna.

No poseemos ni la autoridad intelectual ni tenemos interés alguno en criticar la teoría de los enunciados normativos de los distinguidos profesores españoles, pero sólo para recrear nuestro punto de vista, creemos que resulta propicio citar algunas de las objeciones que han recibido de parte de otros autorizados estudiosos del tema.

Ese es el caso de Juan José Moreso, catedrático de Filosofía del Derecho en la Universidad Pompeu Fabra de Barcelona, quien ha dedicado un par de estudios a comentar la obra de Atienza y Ruiz Manero.

Moreso cita una de las objeciones formuladas a la teoría de Atienza y Ruiz Manero, que ha hecho el profesor Prieto Sanchís, con respecto a la distinción que éstos postulan entre reglas y principios: “si los principios pueden exceptuar las reglas, entonces las reglas tampoco tienen cerradas sus condiciones de aplicación, se aplican solamente cuando no son superadas por la fuerza de algún principio (una objeción que se hallaba ya en Raz 1972, *Vid.* La defensa de Dworkin en Dworkin 1978, cap.3).”¹⁵

Según afirma Moreso, a esta objeción contestan Atienza y Ruiz Manero¹⁶: “señalando que el Derecho guía el razonamiento de sus órganos de aplicación en dos niveles: en el primer nivel, los órganos de aplicación deliberan acerca de si se impone el principio ‘debe hacerse lo prescrito por las reglas jurídicas’ o bien se impone un principio con mayor peso; si el primer principio resulta victorioso entonces se pasa al segundo nivel: se aplica la regla jurídica como una razón perentoria. Entonces, las reglas jurídicas son razones perentorias en el segundo nivel.”¹⁷

¹⁴ Los propios Atienza y Ruiz Manero mencionan en su trabajo a los filósofos del Derecho: Alexander Peczenik y Luis Prieto Sanchís, y a los profesores Ricardo Caracciolo, Daniel Mendonça, Juan Moreso y Pablo Navarro.

¹⁵ Moreso, J.J. “El encaje de las piezas del Derecho”. *Isonomía: Revista de Teoría y Filosofía del Derecho*. Alicante, Abril, 2001, Núm. 14, pp. 145.

¹⁶ Atienza, M. – Ruiz Manero, J. *Las piezas del derecho...Cit.*, p. 33-34.

¹⁷ Moreso, J.J. “El encaje de las piezas del...Cit.”, p.145.

Dice Moreso que, en su opinión: “esta distinción entre niveles del razonamiento no consigue destruir la objeción. El principio ‘debe hacerse prescribir por las reglas jurídicas’ (que, por cierto, no prescribe nada que no sea redundante con lo prescrito por las reglas jurídicas, *Vid.* Ross 1969, p.18) sólo puede llenarse de contenido y entrar en la deliberación de alguien si conocemos el contenido de lo prescrito por las reglas jurídicas. Así si una norma prescribe castigar penalmente a aquellos que quemen la bandera nacional y se considera que esa norma va contra el principio que establece y proteger la libertad de expresión, entonces este principio exceptúa la aplicación de la norma que prescribe sancionar a los que quemen la bandera nacional. Es necesario que el juez penal considere el conflicto en términos de aplicar la norma penal o bien considere desplazada esta obligación por el principio de la libertad de expresión. El deber de comportarse como las reglas jurídicas prescriben sólo puede llenarse de contenido averiguando qué prescriben dichas reglas. Si se acepta el anterior argumento, entonces la estructura en dos niveles se diluye: el juez debe considerar si el deber impuesto por una regla jurídica no queda desplazado por el deber impuesto por algún principio, sólo si no queda desplazado entonces debe aplicar la regla jurídica. Pero, eso también ocurre con los principios, si el deber prescrito por el principio P no queda desplazado por algún otro principio, entonces el juez debe aplicar P. De tal forma, los principios podrían entrar en conflicto con otros principios y con las reglas y también con los principios. La distinción se atenúa.”¹⁸

Por su parte, al comentar la obra del profesor Prieto Sanchís¹⁹, Peces-Barba Martínez señala que: “La pretensión de encontrar la seguridad de una única respuesta correcta, no es original en DWORKIN, ni en los principialistas fuertes, sino que está en una tradición profunda de la cultura jurídica, de búsqueda de una exactitud que aparece con el iusnaturalismo racionalista y con su heredero el primer positivismo y su mitificación de la Ley. Es la misma intención del racionalismo burgués”²⁰ y cita al respecto a Prieto Sanchís quien afirma: “El legislador, antes que el juez, confió en la existencia de una única respuesta justa o correcta, de una sola Ley racional (...) las críticas y frustraciones que han acompañado la historia de ese anhelo se reúnen ante las puertas de ese renovado intento de prolongar un ideal que para muchos constituye la única justificación de la existencia de los juristas.”²¹

La Teoría General del Derecho es un campo de investigación vasto y realmente complejo, y las teorías dependen en gran medida del sistema de referencia y de valores que asume cada autor. Postular una teoría como la *única* válida para interpretar una norma no nos resulta aceptable. De modo pues que no estamos de acuerdo en izar la teoría de los enunciados normativos de Atienza y Ruiz Manero como el único estandarte que puede ondear en el campo de batalla de la interpretación de las normas.

Lo cierto es que, si no se trata de la única teoría que intenta solucionar el problema y si, además, sus fundamentos y conclusiones han sido controvertidos, pensamos que no sería correcto presentarla como la *única solución posible*, como el *único análisis viable*, que conduce a la *única respuesta correcta*.

¹⁸ *Idem*, p. 145-146.

¹⁹ Prieto Sanchis, L. *Sobre principios y normas. Problemas de razonamiento jurídico*. Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1992.

²⁰ Peces-Barba Martínez, G. Prieto Sanchís, Luis: «Sobre principios y normas. Problemas del Razonamiento jurídico» (Recensión). *Revista De Las Cortes Generales*, (28), 419-436. <https://doi.org/10.33426/rcg/1993/28/1206>

²¹ Prieto Sanchis, L. *Sobre principios y normas... Cit.* pp. 110-119.

El entusiasmo de algunos por esta teoría no es en lo absoluto criticable; al contrario, es perfectamente comprensible. Sin embargo, pensamos que es un reduccionismo incorrecto postular que existe un único camino posible y válido para la interpretación de los enunciados normativos.

ii) Al referirse a las posiciones tradicionales de la doctrina sobre la interpretación del artículo 27 de la LISR, dentro de las cuales se nos incluye, Abache Carvajal expresa que a "...a su [nuestro] decir..." el artículo 27 y su numeral 16, en lugar de establecer una *definición legal* sobre la categoría jurídica *deducción* (norma de carácter *no práctico*), contiene más bien un enunciado jurídico que tiene la capacidad de *guiar la conducta* de los contribuyentes (una norma de carácter *práctico*). (Lo escrito entre corchetes es nuestro)

Es importante advertir de entrada que, en realidad, no hemos entrado nunca –hasta ahora– en la discusión sobre si el artículo 27.16 de la LISR de 2007 es una norma de carácter *práctico* o *no práctico*, que guíe o no la conducta del contribuyente, por lo que no se ha debido sugerir tal cosa. Por otro lado, no hemos asumido, incurriendo en un argumento circular, que el artículo 27.16 es una norma de carácter *práctico*, simplemente porque no hemos tratado el punto, de acuerdo con las razones expuestas más arriba.

Por otro lado, alude el profesor Abache Carvajal a la existencia una *pseudo-disputa*, que califica así porque entiende que no es tal, dado que para afrontar la recta interpretación de la referida norma sólo existe una única solución posible. Con mucho respeto nos parece que se incurre aquí en otro *sesgo cognitivo*, una falacia no formal de *falso dilema*, pues el asunto sobre el que se razona se describe como una *pseudo-disputa* para la cual sólo existe una solución válida; y la única opción lógica y disponible es la ofrecida por quien defiende el argumento, de modo que recurriendo a la *apodiosis retórica*, resultaría que toda posición contraria debe ser desechada por *equivoca* o *absurda*. No podemos compartir este razonamiento.

iii) Llegamos ahora a lo que sin duda es el meollo del asunto, donde está la base fundamental del argumento construido por el profesor Abache Carvajal, y según el cual: "...el encabezado del artículo 27 y todos sus numerales, como el 16 sobre regalías, son enunciados jurídicos de carácter *no práctico* (*definiciones*) y, por ello, no guían –no pueden guiar– la conducta del contribuyente en relación al *cuánto* y al *cuándo* de la determinación del enriquecimiento neto, anual y disponible, esto es, no están encaminadas a la verificación cualitativa del hecho imponible ni al dimensionamiento cuantitativo de la base imponible de la LISLR, sino que se encargan de establecer *qué* se entiende por uno de los elementos fundamentales de la ecuación, v.g. las *deducciones* en lo general y su especie de *regalías* en lo particular..."

Pensamos que esta afirmación contiene el argumento central del profesor Abache Carvajal y donde, en nuestra respetuosa opinión, estaría la falla nuclear de su posición. Aunque como hemos puntualizado antes, no creemos que exista una única *forma* o *metodología* correcta de interpretar las normas, asumamos que es así y utilicemos la teoría propuesta, sobre todo para que no se diga que nuestra forma de interpretar la ley: "...en puridad conceptual se erige como una fórmula interpretativa errada al no tomar en cuenta la tipología jurídica del enunciado y, con ello, redundando en equívoco el resultado interpretativo al que se arriba".²²

²² Abache Carvajal, S. *La desinstitucionalización...Cit.*, p. 200.

Así tenemos, que Atienza y Ruiz Manero clasifican los enunciados normativos en: jurídicos y metajurídicos. Los jurídicos, a su vez, los clasifican en: de carácter práctico y de carácter no práctico. Los enunciados de carácter *no práctico* son simples *definiciones*, mientras que los de carácter *práctico* son, o *normativos* o valorativos, y los primeros, expresan *normas*, mientras que los segundos expresan el uso de poderes normativos. Las normas, a su vez, pueden ser *deónticas* (regulativas) o no *deónticas* (constitutivas) y las *deónticas* son o *principios* o *reglas* (las que a su vez son de *acción* o de *fin*).²³

Trasladando esta compleja estructura conceptual al asunto que nos ocupa, tenemos que, para el profesor Abache Carvajal, el artículo 27 de la LISR de 2007 es, sin más, una simple *definición*, es decir, no es siquiera una *norma*, si nos atenemos a la clasificación propuesta por Atienza y Ruiz Manero. Comoquiera que, según Abache Carvajal, el artículo 27 de la LISR de 2007 incluyendo todos sus numerales y párrafos, no es una *norma*, entonces resulta que el mismo no puede ni *permitir*, ni *prohibir*, ni *ordenar* conductas. O como el mismo autor afirma, no es una norma *práctica* que *guíe* la *conducta* desde las perspectivas *permissivas*, *prohibitivas* y *obligatorias*, sino que simplemente establece *definiciones* para delimitar la interpretación jurídica de las categorías definidas y, con ello, habilitar la aplicación de las normas *prácticas*.

Podría pensarse que esta conclusión deriva del hecho, hipotético y poco probable en el mundo real, de que alguien podría autodeterminar el impuesto sobre la renta sin efectuar ninguna deducción a su renta bruta; es decir, sin aplicar el artículo 27 de la LISR de 2007 (o el vigente). Asumiendo que esto es teóricamente posible, tendríamos que aceptar, primeramente, que es una conducta *irracional*, pues no es aventurado afirmar que nadie quiere pagar más impuestos de los que debe de acuerdo con la ley, y renunciar a la deducción de los gastos normales y necesarios, no imputables al costo, hechos en el país para producir el enriquecimiento, para que el impuesto sobre la renta recaiga, no sobre la renta neta sino sobre la renta bruta, es una conducta que contradice la naturaleza humana.

Como ha afirmado la doctrina más autorizada: “Para que el enriquecimiento sea *neto*, el ingreso tiene y debe ser minorado por todas aquellas erogaciones asociadas a la generación del mismo, esto es, vinculadas causalmente con su propósito de producción o lucro. Así lo confirma el enunciado del artículo 4 *eiusdem*, cuando prescribe (...) En garantía de ese propósito lucrativo del gasto deducible, la Ley enfatiza las notas sobre el carácter (i) *causado o pagado*, (ii) no imputabilidad al costo (iii) la *normalidad*, (iv) la *necesidad* y (v) la *localización* (territorialidad o extraterritorialidad) del gasto en cuestión. Este conjunto de requisitos sintetiza el estándar de deducibilidad del gasto.”²⁴ (las cursivas y negrillas son del autor y los subrayados nuestros).

Pero, aun conviniendo en que cualquiera puede renunciar a deducir los gastos normales y necesarios, no imputables al costo, hechos en el país para producir el enriquecimiento, resulta que esta decisión, opuesta al objeto del impuesto sobre la renta y que es ajena al hecho imponible del mismo, no afecta la naturaleza de la norma, porque ésta establece las reglas imperativas que *necesariamente han de seguirse*, siempre y en todo caso, para la determinación del enriquecimiento neto. Dicho de otro modo: ***No hay otra forma distinta de determinar el enriquecimiento neto que la prescrita por el artículo 27 de la LISR de 2007, y lo propio podemos predicar del artículo 27 de la LISR 2015 (vigente).***

²³ Atienza, M. – Ruiz Manero, J. *Las piezas del derecho...Cit*, p. 165 y ss.

²⁴ Romero-Muci, H. “Desinstitucionalización del concepto de deducción en el Impuesto sobre la Renta. Un caso de manipulación semántica en el lenguaje jurídico”. *Revista de Derecho Tributario*. AVDT, N° 142, Caracas, 2014, p. 16.

En cualquier caso, nos parece que la posición del profesor Abache Carvajal no es esa, es decir, creemos que él no sugiere que el artículo 27 no es una norma *práctica, deóntica*, tipo *regla*, porque la deducibilidad de los gastos a los fines de la determinación de la renta neta sea una opción del contribuyente, quien puede ejercerla o no. Y no es así, porque el autor asume que las normas *prácticas, deónticas*, tipo *regla*, son los artículos 5 y 32 de la LISR 2007 (así como los de la LISR vigente), que son según él las que sí *ordenan, prohíben o autorizan* conductas en cuanto a las *deducciones* se refiere. De modo que el problema radica, efectivamente, en que para Abache Carvajal, el artículo 27 de la LISR de 2007, no es siquiera una *norma*, sino una simple *definición* de los gastos deducibles con el objeto de obtener el enriquecimiento neto.

Ahora bien, llegado este punto es impostergable revisar el contenido del artículo 27 de la LISR de 2007, que fue la norma citada en el trabajo que ocupa las objeciones del profesor Abache Carvajal. Analicemos, seguidamente, si es cierto que estamos frente a un enunciado normativo que contiene una simple *definición* y por lo tanto no es una norma que *permita, prohíba u ordene* conductas, o si, por el contrario, se trata de un enunciado de carácter *práctico, normativo*, que contiene *normas, deónticas* tipo *reglas*, y que por lo tanto sí se ocupa de *permitir, prohibir u ordenar* conductas.

El artículo 27 de LISR de 2007, es una de las normas más extensas de esta Ley y nos atreveríamos a decir que una de las más extensas del Derecho positivo venezolano. Eso nos da una primera pista de por qué, tal vez, no todo el artículo sea una simple *definición* y, a la inversa, no todo el artículo sea una *norma, práctica, deóntica* tipo *regla*.

Pareciera acertado comenzar diciendo que es probable, si se contempla el asunto con prudencia, que una norma tan extensa contenga enunciados normativos que encajen en más de una de las tipologías propuestas por Atienza y Ruiz Manero. Creemos que se trata, pues, de un enunciado normativo que debe ser analizado por *partes*, para no corromper el razonamiento con *generalizaciones apresuradas*.

Así, atendamos, primeramente, a su encabezado. Dice el encabezado de la referida norma:

Artículo 27. Para obtener el enriquecimiento neto global se harán de la renta bruta las deducciones que se expresan a continuación, las cuales, salvo disposición en contrario, deberán corresponder a egresos causados no imputables al costo, normales y necesarios, hechos en el país con el objeto de producir el enriquecimiento.

Una primera lectura que atienda únicamente a la estructura formal de este enunciado normativo, sin ninguna otra consideración adicional, ofrece una importante revelación: La estructura del artículo contiene un supuesto de hecho y una consecuencia jurídica, o para usar la terminología más apropiada, un antecedente y un consecuente, lo cual, según la propia teoría invocada, es característico de la norma *práctica, deóntica* tipo *regla*.

Supuesto de Hecho:

La obtención (cálculo) de la renta neta global

Consecuencia Jurídica:

Deducción (sustracción o *minoración*) de la renta bruta de los egresos enumerados en la norma que, salvo disposición en contrario, deben corresponder a egresos causados, no imputables al costo, normales y necesarios, hechos en el país para producir el enriquecimiento.

Pero profundizando un poco más en la lectura de la norma, aparecen inmediatamente otros elementos muy importantes que servirían para refutar la tesis del profesor Abache Carvajal. A diferencia de lo que ocurre en una norma que sólo contiene una *definición*, esto es,

una proposición que expone los caracteres genéricos y diferenciales de algo²⁵, el artículo 27 de la LISR de 2007, utiliza los verbos *hacer* y *deber* en modo *imperativo*, que es un modo gramatical empleado para expresar *mandatos, órdenes* e *imposiciones*, no precisamente para hacer *descripciones* ni mucho menos *definiciones*.

Luego, al interpretar la norma atribuyéndole a la misma el sentido que aparece evidente del significado propio de las palabras utilizadas por el legislador²⁶, resulta que la norma indica, con bastante claridad si se nos permite decirlo: (i) *cómo* se calcula el enriquecimiento neto global, (ii) *cuáles* son las *minoraciones* (*rectius*: restas) autorizadas para realizar ese cálculo, y en principio (iii) cuándo es legalmente posible realizar esas disminuciones: “*Para obtener el enriquecimiento neto global se harán de la renta bruta las deducciones que se expresan a continuación, las cuales, salvo disposición en contrario, deberán corresponder a egresos causados no imputables al costo, normales y necesarios, hechos en el país con el objeto de producir el enriquecimiento*” (todos los subrayados son nuestros).

Tal vez nuestra comprensión es errada, pero no encontramos en o con respecto a esta norma, lagunas normativas, axiológicas o de reconocimiento; ni indeterminación lingüística por ambigüedad o vaguedad; ni indeterminación por problemas de incoherencia normativa o congruencia. Por estas razones, no acabamos de encontrar la justificación necesaria para aplicar la teoría de los enunciados normativos invocada por el profesor Abache Carvajal a los fines de *desentrañar* el contenido del artículo 27 de la LISR de 2007. Pero, aun aceptando la aplicación de esta teoría, no hemos podido dar con una explicación racional que nos permita concluir que estamos ante una norma meramente *definitoria* y no frente a una norma *práctica, deóntica, tipo regla*, al menos en la mayor parte de su contenido.

Pero volvamos sobre lo que expresa Abache Carvajal a este respecto: “...el artículo 27 de la LISLR no guía directamente la conducta del contribuyente o lo que es lo mismo, no establece un *permiso*, una *prohibición* o una *obligación* para el contribuyente, sino que en los términos anteriormente expuestos, contiene una *definición legal* (sobre *qué* debe entenderse por...)...”²⁷

Nos luce que esta afirmación pudiera estar referida a otra norma de la LISR de 2007, pero *nunca* al artículo 27 de la misma, donde encontramos veintidós (22) enunciados normativos que *autorizan* (*permiten*) deducciones; al menos catorce (14) enunciados normativos que *prohíben* acciones o conductas; y al menos nueve (9) enunciados normativos que *guían* (*permiten, prohíben* u *obligan*) la actuación del contribuyente durante el proceso de autodeterminación del enriquecimiento neto global ¿Cómo puede entonces una norma así ser calificada como una simple *definición* sin ningún contenido regulatorio? La respuesta es que el artículo 27 de la LISR de 2007, no es una simple *definición*.

Pero para que no se diga que incurrimos en argumentos circulares, examinemos en qué términos alude el artículo 27 de la LISR de 2007, a las deducciones admisibles para determinar el enriquecimiento neto: “(...) las deducciones que se expresan a continuación, las cuales, salvo disposición en contrario, deberán corresponder a egresos causados no imputables al costo, normales y necesarios, hechos en el país con el objeto de producir el enriquecimiento.” (Subrayado nuestro).

²⁵ Real Academia Española. *Diccionario de la Lengua Española*. Voz: Definición. <https://dle.rae.es>.

²⁶ Es decir, aplicando el mandato imperativo contenido en el artículo 4 del Código Civil, que es el *ius commune* en materia de interpretación de la ley en nuestro ordenamiento jurídico.

²⁷ *Ídem*, p. 212.

Este enunciado, redactado en términos *imperativos*, es seguido por veintidós (22) numerales donde se indica cuáles son las deducciones *permitidas*. Y esto es confirmado por el artículo 4, de la LISR 2007 (y 2015), al definir el enriquecimiento neto, que alude textualmente a los costos y deducciones *permitidos* por la Ley, y ese permiso está en el artículo 27 y no en alguna otra norma.

Así lo confirma también, el artículo 52 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta²⁸, el cual dispone: “Para obtener el enriquecimiento neto se harán a la renta bruta las deducciones autorizadas en el artículo 27 de la Ley...” (Subrayado nuestro), y debe añadirse que los artículos 52 al 77 del Reglamento, que justamente se ocupan de desarrollar (*reglamentar*) el artículo 27 de la LISR (tanto de 2007, como ahora de 2015), establece *permisos*, *prohibiciones*, *obligaciones* y también *definiciones*. De modo que es evidente que el artículo 27 de la LISR (tanto de 2007 como de 2015) no es una simple *definición*, es decir, una norma *no práctica*.

Revisemos ahora el texto *expreso* de algunos de los párrafos del artículo 27 de la LISR de 2007, el cual, según el profesor Abache Carvajal, no contiene *prohibiciones*:

“Párrafo primero: No se admite la deducción de remuneraciones por servicios personales (...) Tampoco se admite la deducción de remuneraciones asignadas a los gerentes...”; “Párrafo Segundo: El total admisible como deducción por sueldos y demás remuneraciones (...) en ningún caso podrá exceder...”; “Párrafo Cuarto: Los gastos de administración (...) no podrán exceder ...”; “Párrafo Quinto: No serán deducibles los tributos establecidos en la presente ley...”; “Párrafo Sexto: Sólo serán deducibles los gastos de transporte...”; “Párrafo Noveno: Sólo serán deducibles las provisiones para depreciación...”. “Párrafo Décimo: Los egresos por concepto de depreciación y gastos en avionetas (...) sólo serán admisibles como deducción...”; “Párrafo Undécimo: En los casos de regalías y demás participaciones análogas, pagadas a beneficiarios domiciliados o con establecimiento permanente o base fija en el país, sólo podrán deducirse los gastos de administración realmente pagados...”. “Párrafo Duodécimo: La deducción prevista en este párrafo, procederá sólo en los casos en que el beneficiario esté domiciliado en el país”. “Párrafo Décimo Tercero: La deducción de las liberalidades y donaciones autorizadas en el párrafo anterior no excederá de los porcentajes que seguidamente se establecen...”. “Párrafo Décimo Cuarto: No se admitirá la deducción ni la imputación al costo de los egresos por concepto de asistencia técnica...”. “Párrafo Décimo Quinto: No se admitirán las deducciones previstas en los párrafos duodécimo y decimotercero de este artículo...”. “Párrafo Décimo Sexto: Para obtener el enriquecimiento neto de fuente extranjera, sólo se admitirán los gastos incurridos en el extranjero cuando...” (todos los subrayados son nuestros).

La transcripción anterior revela de manera incontrovertible que el artículo 27 de la LISR de 2007 (al igual que la norma vigente de 2015), *sí contiene prohibiciones*, es decir, supuestos en los cuales el legislador *proscribe explícitamente* la deducción de un gasto, o únicamente lo *autoriza* dentro de determinadas condiciones o casos específicos. Por lo tanto, no es cierto que el artículo 27 sea una simple *definición* que no *autoriza, ordena o prohíbe* conductas.

Veamos finalmente el texto expreso de algunos de los numerales y párrafos del artículo 27 de la LISR de 2007, el cual, según el profesor Abache Carvajal, no *guía* al contribuyente:

Numeral 3: “(...) En los casos de los impuestos al consumo y cuando conforme a las leyes respectivas el contribuyente no lo pueda trasladar como impuesto ni tampoco le sea reembolsable, será imputable por el contribuyente como elemento del costo del bien o del servicio.”

²⁸ Gaceta Oficial N° 5.662 Extraordinario del 24 de septiembre de 2003.

Numeral 5: “Una cantidad razonable para atender la depreciación de activos permanentes y la amortización del costo de otros elementos invertidos en la producción de la renta, siempre que dichos bienes estén situados en el país y tal deducción no se haya imputado al costo. Para el cálculo de la depreciación podrán agruparse bienes afines de una misma duración probable. El Reglamento podrá fijar, mediante tablas, las bases para determinar las alícuotas de depreciación o amortización aplicables.”

Numeral 6: “Las pérdidas sufridas en los bienes destinados a la producción de la renta y no compensadas por seguros u otras indemnizaciones cuando dichas pérdidas no sean imputables al costo.”

Numeral 8: “Las pérdidas por deudas incobrables cuando reúnan las condiciones siguientes: a) Que las deudas provengan de operaciones propias del negocio. b) Que su monto se haya tomado en cuenta para computar la renta bruta declarada, salvo en los casos de pérdidas de capitales dados en préstamo por instituciones de crédito, o de pérdidas provenientes de préstamos concedidos por las empresas a sus trabajadores. c) Que se hayan descargado en el año gravable, en razón de insolvencia del deudor y de sus fiadores o porque su monto no justifique los gastos de cobranza.”

Numeral 11: “Los gastos de administración y conservación realmente pagados de los inmuebles dados en arrendamiento, siempre que el contribuyente suministre en su declaración de rentas los datos requeridos para fines de control fiscal”.²⁹

La transcripción anterior, que en otras circunstancias sería sin duda innecesaria, permite evidenciar cómo el legislador *guía* efectivamente al contribuyente a los fines de la deducción de determinados gastos, sujetándolo a ciertas condiciones y requisitos, requiriéndole la aplicación de determinados procedimientos o metodologías o imponiéndole el aporte de cierta información.

²⁹ Véanse también estos otros ejemplos de enunciados normativos del artículo 27 de la LISR de 2007, que según el profesor Abache Carvajal, no *guían* al contribuyente porque no *permiten*, *prohíben* u *obligan*: **Parágrafo Octavo:** “Las deducciones autorizadas en los numerales 1 y 14 de este artículo, pagadas a cualquier beneficiario, así como las autorizadas en los numerales 2, 13, 15, 16 y 18 pagadas a beneficiarios no domiciliados ni residentes en el país, será objeto de retención de impuesto; de acuerdo con las normas que al respecto se establecen en esta Ley y en sus disposiciones reglamentarias.” **Parágrafo Décimo Sexto:** “Para obtener el enriquecimiento neto de fuente extranjera, sólo se admitirán los gastos incurridos en el extranjero cuando sean normales y necesarios para la operación del contribuyente que tribute sus rentas mundiales, atendiendo a factores tales como la relación que exista entre las ventas, servicios, gastos o los ingresos brutos y el desembolso de que se trate de igual o similar naturaleza, de contribuyentes que desarrollen en la República Bolivariana de Venezuela la misma actividad o una semejante. Estos gastos se comprobarán con los correspondientes documentos emitidos en el exterior de conformidad con las disposiciones legales del país respectivo, siempre que conste en ellos, al menos, la individualización y domicilio del prestador del servicio o del vendedor de los bienes adquiridos según corresponda, la naturaleza u objeto de la operación y la fecha y monto de la misma. El contribuyente deberá presentar una traducción al castellano de tales documentos.” **Parágrafo Decimoséptimo.** “Para determinar el enriquecimiento neto del establecimiento permanente o base fija, se permitirá la deducción de los gastos realizados para los fines de las transacciones del establecimiento permanente o base fija, debidamente demostrados, comprendidos los gastos de dirección y generales de administración para los mismos fines, igualmente demostrados, ya sea que se efectuasen en el país o en el extranjero. Sin embargo, no serán deducibles los pagos que efectúe, en su caso, el establecimiento permanente a la oficina central de la empresa o alguna de sus otras sucursales, filiales, subsidiarias, casa matriz o empresas vinculadas en general, a título de regalías, honorarios, asistencia técnica o pagos análogos a cambio del derecho de utilizar patentes u otros derechos o a título de comisión, por servicios prestados o por gestiones hechas, con excepción de los pagos hechos por concepto de reembolso de gastos efectivos. En materia de intereses se aplicará lo dispuesto en el Capítulo III del Título VII de esta ley.”

Pero más allá de lo anterior, que podría ser suficiente, indagemos un poco más en el propósito o *telos* de la norma, que ella misma anuncia con toda rotundidad al indicar de manera expresa que: “*Para obtener el enriquecimiento neto global se harán de la renta bruta las deducciones...*”, es decir, de lo que se trata es de determinar el *enriquecimiento neto global*.

En este orden de ideas, y volviendo a la necesaria interpretación armónica de este artículo con aquellas normas de la LISR de 2007, con las cuales tiene una íntima conexión, resulta que el artículo 4, *ejusdem*, define los *enriquecimientos netos* como: “*...los incrementos de patrimonio que resulten después de restar de los ingresos brutos, los costos y deducciones permitidos en esta Ley...*” (Subrayado nuestro). Es decir, el propio legislador asume que en el artículo 27 de la LISR 2007, están las deducciones *permitidas* –no solamente *definidas*- para obtener la renta neta global.

Ahora bien, según la tesis del profesor Abache Carvajal, el artículo 27 de la LISR 2007, no es siquiera una *norma* sino una simple *definición*; pero ¿cómo podría una mera definición contener las deducciones *permitidas*, si está claro que de acuerdo con la teoría de los enunciados normativos de Atienza y Ruiz Manero, las normas *no prácticas* (*i.e.* las *definiciones*), no *permiten* ni *autorizan* conductas porque no son normas *deónticas* tipo *regla*?

La realidad es que artículo 27 de la LISR de 2007, como claramente se extrae de la interpretación conjunta de los artículos 4, 5, 27, 32 de la LISR 2007, establece las deducciones *permitidas* para obtener el enriquecimiento neto y por esa razón, *sí es* una norma *práctica*, *deóntica*, tipo *regla*, conforme a la teoría de los enunciados normativos de Atienza y Ruiz Manero.

Sobre este particular, al referirse al artículo 27 de la LISR de 2015 (que en este aspecto es idéntico al artículo 27 de la LISR 2007), Romero-Muci ha dicho que: “Tan importante es el permiso normativo de la deducción de todos aquellos gastos asociados a la generación de la renta, que (i) las excepciones a esos requisitos necesitan texto expreso para la deducción de aquellos gastos que no cumplan con el estándar legal de deducibilidad. Así lo confirma el propio encabezado del artículo 27 (...) y, a la vez, (ii) prevé una ***cláusula general*** o ***norma general inclusiva*** en el ordinal 22, dirigida a expandir o permitir la deducción de todos aquellos gastos que sin estar expresamente enumerados en el artículo 27, cumplan con el ***estándar de deducibilidad***”. (las cursivas y las negrillas son del autor y los subrayados nuestros).³⁰

Nos parece que hay, por un lado, una simplificación incorrecta en torno a la verdadera naturaleza de este enunciado normativo, que encierra, como se ha visto, diferentes tipologías normativas, aun asumiendo como correcta la teoría de Atienza y Ruiz Manero; y por el otro, creemos que subyace en el argumento expuesto un sofisma por *generalización precipitada*, pues a partir de datos *insuficientes* y un examen *parcelado* de la norma, se atribuye a toda ella un carácter que, tal vez, sólo corresponda a algunos –los menos, como ha quedado demostrado– de sus enunciados.

Pero existen aún una serie de cuestiones que se soslayan, de seguro inadvertidamente, y que resultan de responder las siguientes preguntas: ¿Cuál es la norma de la LISR que debe consultar el operador jurídico cuando debe conocer cuáles son los gastos deducibles a los fines de la determinación del enriquecimiento neto? ¿En cuál enunciado normativo de la LISR están establecidos los límites cuantitativos *autorizados* para las deducciones y las *con-*

³⁰ Romero-Muci, H. “Desinstitucionalización del concepto...*Cit.*, p. 19.

diciones obligatorias (no optativas) para que cada egreso *pueda* ser deducido? ¿Consultando cuál norma puede el operador jurídico saber si la deducción de determinado gasto, cualitativa o cuantitativamente hablando, está *permitida, prohibida o condicionada*? ¿Existe alguna forma distinta a la establecida en el artículo 27 de la LISR de 2007 para determinar el enriquecimiento neto, de modo que lo previsto por el legislador en este enunciado normativo no es *obligatorio* (porque según el profesor Abache Carvajal ni siquiera es una norma) sino una mera *definición* de lo que son las *deducciones*?

Y la pregunta más importante de todas: ¿Si el artículo 27 de la LISR de 2007 (y de la LISR 2015) es una simple *definición* y por ello no es una *norma práctica, deóntica tipo regla*, podemos concluir entonces que el contribuyente puede infringirlo al momento de determinar su enriquecimiento neto y calcular éste como a bien tenga?

La verdad es que las interrogantes anteriores, son todas erotemas cuyas respuestas son absolutamente evidentes. En realidad, predicar que el artículo 27, tanto de la Ley de 2007 como de la actualmente vigente (2015), es una simple *definición* y no una *norma práctica, deóntica tipo regla* y por tanto incapaz de *permitir, prohibir u ordenar* conductas, pudiera traer confusión y por eso hemos creído prudente –sin ánimo de polemizar– responder en estas breves líneas a la postura del profesor Abache Carvajal.

Con todo respeto a cualquier posición divergente, en especial la que se ha presentado en las líneas anteriores, creemos que el artículo 27 de la LISR es una norma que establece: (i) *cómo* se calcula el enriquecimiento neto global, (ii) *cuáles* son las *minoraciones (rectius: restas)* autorizadas para realizar ese cálculo, y (iii) cuándo es legalmente posible realizar esas disminuciones. De hecho y sin incurrir en un argumento *ad verecundiam*, pareciera que esta ha sido y es la posición asumida por la doctrina.³¹

II. SOBRE EL MOMENTO DEFINITORIO DE LA DEDUCIBILIDAD DEL GASTO EN LA LISR 2007 Y LA LISR 2015

Nos corresponde ahora analizar el fondo del asunto, es decir, cuándo es deducible el gasto por concepto de *regalías* de acuerdo con el artículo 27.16 de la LISR de 2007, según la regulación vigente hasta la modificación de la LISR ocurrida en el 2015.

Como se deduce con bastante claridad del encabezamiento del artículo 27 de la LISR de 2007, todos los egresos deducibles a los fines de la determinación de la renta neta *deben* (dice el legislador en términos imperativos) corresponder a egresos *causados*, porque todo egreso, se pague o no, lógicamente debe haberse causado en primer lugar.³²

³¹ Se ha dicho que: “De la misma manera que para los ingresos y costos, la LISLR (artículos 27 al 33) y el Reglamento de dicha Ley (artículos 52 al 79) definen, limitan, prohíben, y someten a condiciones y requisitos generales y particulares a las deducciones (...) Los gastos, deducciones y los desgravámenes, en definitiva inciden directamente sobre la obtención de la Renta Neta Gravable, es decir, el monto que luego de su cuantificación es susceptible de aplicarle cualquiera de las Tarifas previstas en la Ley para así poder obtener el impuesto a pagar. Constituyen por ende erogaciones permitidas por la Ley que disminuirá a Renta del contribuyente.” (Subrayados nuestros) Capello, T. “Ingresos, Costos, Deducciones y Desgravámenes”. *Manual Venezolano de Derecho Tributario. Tema X, Impuesto Sobre la Renta*. AVDT, T. II, Caracas, 2013, pp. 107 y 129.

³² Para que proceda la deducibilidad de un egreso es suficiente que el mismo se haya causado, que haya ocurrido, aun cuando ese gasto no se haya pagado realmente, salvo las excepciones expresamente contempladas en la Ley. Capello, T. “Ingresos, Costos, Deducciones...Cit., T. II, p. 107.

Esa *regla general* es desarrollada luego por cada uno de los numerales del artículo 27 y sus párrafos y, además, debe concatenarse con el artículo 32 de la LISR, porque esta norma se vincula de manera *expresa* con el 27 y con el artículo 5 de la LISR. Es decir, más allá de la tipología donde se quiera ubicar cada uno de estos enunciados, lo cierto es que estas normas deben leerse en forma conjunta porque así lo ordena el legislador.

El momento específico de la deducibilidad de cada egreso, viene definido por la interpretación conjunta, concatenada y congruente de cada uno de los numerales del artículo 27, del artículo 32 y del artículo 5 todos de la LISR. Analicemos la aplicación de lo anterior, tomando varios ejemplos relevantes.

El artículo 27.1 de la LISR que regula la deducción relativa a sueldos, salarios, emolumentos, dietas, pensiones, obviaciones, comisiones y demás remuneraciones similares, por servicios prestados al contribuyente, así como los egresos por concepto de servicios profesionales no mercantiles recibidos en el ejercicio, *no contiene una regla específica* sobre el momento de la deducibilidad, pero esta regla se deriva con claridad del aparte único del artículo 32 de la misma Ley, según el cual, cuando se trate de ingresos que se consideren disponibles en la oportunidad de su pago, conforme a lo dispuesto en el artículo 5 de la LISR, las respectivas deducciones deberán corresponder a egresos *efectivamente pagados* en el año gravable. El artículo 5 de la LISR 2007, establecía que los enriquecimientos producidos por el trabajo bajo relación de dependencia o por el libre ejercicio de profesiones no mercantiles, se consideraban disponibles en el momento en que fueren *pagados*.

Por lo tanto, la deducción prevista en el 27.1 de la LISR procedía cuando la misma hubiere sido efectivamente *pagada*, porque así lo ordenaba el legislador y además ello era coincidente con la regla general de correspondencia del gasto con el enriquecimiento. Esta regla era reafirmada, además, por el párrafo único del artículo 32 de la LISR, conforme al cual: “Los egresos causados y no pagados deducidos por el contribuyente, deberán ser declarados como ingresos del año siguiente si durante éste no se ha efectuado el pago y siempre que se trate de las deducciones previstas en los numerales 1, 2, 7, 10, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 19 y 21 del artículo 27 de esta Ley (...) En los casos previstos en este párrafo la deducción correspondiente se aplicará al ejercicio en que efectivamente se realice el pago.”

La deducción prevista en el artículo 27.5 de la LISR, relativa a la determinación de una cantidad como gasto de depreciación de activos permanentes y la amortización del costo de otros elementos invertidos en la producción de la renta, tampoco *contiene una regla específica* sobre el momento de la deducibilidad en el propio numeral, y es obvio que así sea porque se trata de una estimación contable que obviamente no tiene que ser *pagada* para poder ser deducida. Lo propio ocurre con la deducción autorizada en el artículo 27.6 de la LISR relativa a las pérdidas sufridas en los bienes destinados a la producción de la renta y no compensadas por seguros u otras indemnizaciones. Por esa razón, el aparte único del artículo 32, en este caso, no remite a las reglas de la disponibilidad del ingreso previstas en el artículo 5, sino que permite su deducción en el momento de su *causación*. Una situación idéntica puede predicarse de las deducciones a que aluden los artículos 27.8 (pérdidas por deudas incobrables) y 27.9 (reservas obligatorias empresas de seguros).

Estas disposiciones revelan (en nuestra opinión de manera muy clara) que el artículo 27 es una norma compleja que tiene en sí misma diversos enunciados normativos, si queremos asumir como buena (que de seguro lo es) la tipología de los profesores Atienza y Ruiz Manero.

Pero hay casos donde la norma que prevé la deducción ya establece, de una vez, que la deducibilidad depende de que el egreso haya ocurrido efectivamente con el *pago*; es decir, la

norma ya *contiene una regla específica* sobre el momento de la deducibilidad del egreso, sin que sea necesario acudir a los artículos 32 y 5 de la LISR de 2007. Ese es el caso de las deducciones previstas en los artículos 27.3 (pago de tributos); 27.11 (gastos de administración y conservación de inmuebles dados en arrendamiento); 27.20 (gastos de investigación y desarrollo); y 27.21 (pagos hechos por las empresas a sus directores, gerentes, administradores u otros empleados como reembolso de gastos de representación).

Estas previsiones, por sí solas, contradicen la tesis de que el artículo 27 de la LISR de 2007 es una norma *no práctica*, que solo contiene definiciones y que no permite, prohíbe u ordena, como es característico de las normas *prácticas, deónticas*, tipo *regla*.

Y ¿qué sucede con el artículo 27.16 y el gasto por concepto de regalías y participaciones análogas? Pues sucede que aquí estamos parcialmente de acuerdo con la posición del profesor Abache Carvajal.

El artículo 27.16, *no contiene una regla específica* sobre el momento de la deducibilidad, pero esa regla se extrae, muy fácilmente, de la interpretación conjunta de los artículos 27.16, 32 y 5 de la LISR de 2007 y en especial del contenido del párrafo único del artículo 32 de la LISR.

Pero ello no es así porque el artículo 27 de la LISR 2007 (o el vigente de la LISR 2015), sea una simple definición y ello imponga acudir a los artículos 32 y 5, *ejusdem*; sino porque estas normas deben interpretarse y aplicarse en forma conjunta porque el legislador así lo ordena, salvo en el caso de que el propio artículo 27, como ya hemos visto, contenga la regla sobre el momento de la deducibilidad.

Las regalías y demás participaciones análogas, así como las remuneraciones, honorarios y pagos análogos por asistencia técnica o servicios tecnológicos utilizados en el país, serían deducibles, en principio, a partir de su *causación*; pero conforme al artículo 32, repetimos, cuando se trate de ingresos que se consideren disponibles en la oportunidad de su pago, conforme a lo dispuesto en el artículo 5 de la LISR, las respectivas deducciones deben corresponder a egresos efectivamente *pagados* en el año gravable. En ese sentido, el artículo 5 de la LISR 2007, disponía que los enriquecimientos provenientes de la cesión del uso o goce de bienes, muebles o inmuebles, incluidos los derivados de regalías y demás participaciones, se considerarían disponibles en el momento de su *pago*.

Por lo tanto, si el gasto por concepto de regalías y demás participaciones análogas, se deducía inmediatamente al ser *causado*, pero no era efectivamente *pagado* en el ejercicio respectivo, debía declararse como ingreso en el ejercicio siguiente, a menos que en ese ejercicio fuese pagado, según lo dispuesto en el párrafo único del artículo 32, *que de manera expresa admite que hay gastos que el contribuyente puede deducir al estar causados, pero que como están sometidos a la regla de correspondencia entre el ingreso y el gasto (artículos 5 y 32 de la LISR), debía procederse a su reverso al ingreso, si no hubiesen sido efectivamente pagados en el ejercicio siguiente*.³³

³³ LISR 2007. Artículo 32, Párrafo Único. "Los egresos **causados y no pagados deducidos por el contribuyente**, deberán ser declarados como ingresos del año siguiente si durante éste no se ha efectuado el pago y siempre que se trate de las deducciones previstas en los numerales 1, 2, 7, 10, 12, 13, 14, 15, **16**, 17, 18, 19 y 21 **del artículo 27** de esta Ley. Las cantidades deducidas conforme a lo dispuesto en el numeral 4 del artículo 27, no pagadas dentro del año siguiente a aquel en que el trabajador deje de prestar sus servicios al contribuyente por disolución del vínculo laboral se considerarán como ingresos del ejercicio en el cual cese dicho lapso anual. En los casos previstos

Al analizar la regla de correspondencia del ingreso y el gasto, Camilo London, uno de los asesores fiscales más destacados y reconocidos en el ámbito tributario venezolano, plantea una tesis verdaderamente sugerente, que citamos *in extenso*, pues pone de relieve las importantes complejidades que surgen de la interpretación de los artículos 5, 27 y 32 de la LISR, tanto de la LISR 2007 como la vigente de 2015.

Expresa London que: “(...) el legislador podía adherirse al menos a dos criterios diferenciados para condicionar la oportunidad en la cual el gasto sería aplicado a la determinación de la renta. La primera de estas hipótesis da preeminencia a la equidad entre el contribuyente que obtiene el ingreso bruto por la venta o prestación de servicio que la equipara con la del contribuyente que le imputa como gasto deducible. En este caso, se estaría igualando el criterio temporal de disponibilidad del ingreso bruto para el prestador del servicio o vendedor establecido en el artículo 5 de la Ley de ISLR, con el del contribuyente que realiza el pago del gasto en contraprestación. Es decir, supone esta hipótesis que si el ingreso es para “Y” disponible en la oportunidad de su cobro, el proveedor del bien o el servicio que es “X”, lo imputará en el mismo ejercicio fiscal en que este sea pagado a “Y” (...) la segunda de las hipótesis parte del ámbito de la **determinación de la obligación tributaria** como génesis del criterio que definirá la temporalidad del reconocimiento del egreso como deducible para determinar la renta neta. Así, la **coherencia** del régimen que vincula al ingreso bruto y la deducción que le es imputable, viene dada por la disponibilidad del “ENRIQUECIMIENTO” y no por la consideración aislada del tipo de ingreso/egreso en particular. Bajo este supuesto el enriquecimiento que conforme el artículo 5 de la ley es definido como disponible cuando se realiza la actividad generadora del mismo, asume que tanto el ingreso bruto que lo integra, así como las respectivas deducciones deban reconocerse bajo el mismo criterio, es decir, ambos sobre la base del pago o ambos sobre la base de la causado en el ejercicio fiscal. La asociación en este caso atiende necesariamente a la naturaleza del ENRIQUECIMIENTO y aplica la disponibilidad que el legislador define para el mismo, tanto al ingreso bruto como a las deducciones que le correspondan (...) la correspondencia a que refiere el legislador en el artículo 32 de la ley de ISLR, parte del tipo de enriquecimiento generado por el contribuyente que imputa la deducción, y no del tipo de ingreso/gasto en particular. Por lo que la oportunidad de reconocer la deducción no depende del concepto de la misma, sino del tipo de enriquecimiento al que este se vincula o corresponde para obtener el enriquecimiento neto.”³⁴

La posición de London, no es aislada, sino que tiene apoyo en otros autores, como Alessandra Montagna Filippi, quien al respecto señala: “(...) la disponibilidad de los ingresos que declara un contribuyente, determina un régimen aplicable a las deducciones, el cual podemos enunciar así: 1. Cuando el contribuyente declare ingresos disponibles en la oportunidad que son pagados, las deducciones deberán corresponder a egresos pagados en el transcurso del ejercicio gravable (a excepción de los gastos de depreciación o amortización de los bienes corporales o incorporeales y las pérdidas en bienes destinados a la producción de la renta, partidas que por su naturaleza no son susceptibles de ser “pagados”). 2. Cuando se trate de ingresos disponibles en la oportunidad en que se realizan las operaciones que los producen, las deducciones deberán corresponder a gastos causados en el ejercicio, salvo disposición expresa en contrario, como es el caso de los tributos, gastos de administración y conservación

en este párrafo la deducción correspondiente se aplicará al ejercicio en que efectivamente se realice el pago.” (Destacados y subrayados nuestros).

³⁴ London, C. Deducciones y el artículo 32 de la Ley de ISLR: ¿Cuándo se pagan o cuando se causan? <https://gerenciaytributos.blogspot.com/2018/12/deducciones-y-el-articulo-32-de-la-ley-de-ISLR.html>

de los inmuebles dados en arrendamiento, liberalidades, donaciones y los gastos de investigación y desarrollo (...) Es importante mencionar que, si el contribuyente no efectúa el pago de estas deducciones dentro del ejercicio siguiente a aquél en que se efectuó la deducción, deberá declararlos como ingreso. Esto determina una partida de conciliación fiscal gravable en el ejercicio siguiente y sugerimos su revisión en especial en los casos de cambios de ejercicio. 3. Cuando el contribuyente obtenga ingresos que se rigen por ambas disponibilidades y existan deducciones comunes a ambos ingresos, el contribuyente deberá a realizar un prorrateo en función de la proporción de cada tipo ingreso en el total de los mismos.”³⁵

Obsérvese entonces que, de acuerdo con estos autores, la regla de la correspondencia entre el ingreso y el gasto no implica que si un ingreso es disponible a los fines de su gravamen para quien lo recibe, en el momento en que es pagado, quien realiza el gasto sólo puede deducirlo en el momento en que lo paga o, lo que es lo mismo, que si un ingreso es disponible para quien lo recibe en el momento en que se causa, puede ser deducido para quien lleva a cabo el gasto desde que el mismo se haya causado; sino que, salvo en los casos expresamente señalados en la ley, los gastos serán deducibles en función del momento de disponibilidad que rige para los ingresos de quien efectúa el gasto, de modo que si la regla aplicable a sus ingresos es el momento de causación, la misma regla ha de aplicarse para sus gastos, con la salvedad de que si el gasto se dedujo con su causación pero no se pagó en el ejercicio, entonces debe reversarse al ingreso en el ejercicio siguiente, a menos que se pague en ese ejercicio. Lo cierto es que esta posición es la única que pareciera darle sentido al parágrafo único del artículo 32 de la LISR 2007.

III. SOBRE LA SITUACIÓN ACTUAL

Salvo por lo que respecta a la necesaria e importante determinación de la verdadera naturaleza del artículo 27 de la LISR, como auténtica norma que *permite, prohíbe u ordena*, según el caso, conductas; resulta que a partir de la reforma de la LISR de 2015, la discusión específica sobre el *momento* de deducibilidad del gasto por concepto de regalía, ha perdido parte de su importancia, porque ahora el artículo 5 de la LISR de 2015, establece la disponibilidad de todos los ingresos, salvo los expresamente excluidos por la norma, desde que se realizan las operaciones que los producen, es decir, a partir de su *causación*. A este respecto, el profesor Abache Carvajal afirma que: “...se hace evidente que ahora inexistirá por razón de esta (irracional) reforma, la pseudo-disputa ente las «opciones interpretativas» expuestas habida cuenta que sólo existe una interpretación posible sobre la deducibilidad del gasto por concepto de regalías: *su causación*.”

Por lo tanto, el gasto por concepto de regalía, en virtud de la interpretación conjunta y congruente de los artículos 27.16, 32 y 5 de la LISR de 2015, es deducible a partir de su *causación*.

Desafortunadamente la reforma de la LISR de 2015 deja sin regulación un asunto muy importante, y es cómo proceder en el caso de los gastos deducidos a partir de su causación, pero que luego no hayan sido efectivamente pagados. Como hemos dicho, el parágrafo único del artículo 32 de la LISR 2007, disponía que los egresos causados y no pagados deducidos por el contribuyente, deberían ser declarados como ingresos del año siguiente si durante este no se ha efectuado el pago, pero ahora esa regla fue inexplicablemente eliminada.

³⁵ Montagna Filippi, A. “La Determinación del Enriquecimiento Neto Gravable con el Impuesto sobre la Renta”. 60 años de imposición a la renta en Venezuela: Evolución histórica y estudios de la ley vigente. En *Homenaje a los Ex-Presidentes de la A.V.D.T. Sol Gil*, Jesús A., coordinador. AVDT, Caracas, 2003.

London explica que: “1. La supresión del Parágrafo Único del artículo 32 es un error, y se podría suponer que la intención del legislador (Habilitado) era de suprimir el “Único aparte” de dicho artículo. 2. En todo caso la supresión del Parágrafo Único del artículo 32 no modifica el régimen de disponibilidad de la renta, por tanto no modifica la consideración de la oportunidad en que se aplicarán las deducciones, sean estas pagadas o solo causadas. 3. La supresión del Parágrafo Único del artículo 32 de la ley de ISLR solo tendría efectos en la derogatoria de la norma **antielusiva** que suponía reconocer como deducible aquellos gastos que estuviesen efectivamente pagados, cuando previamente hubieren sido incluidos como reversos del gasto, en el ingreso bruto del contribuyente.”³⁶

Es posible prever que aquellos gastos deducidos a partir de su causación que no hayan resultado en verdaderos egresos para el contribuyente, porque no fueron realmente pagados, serán rechazados por la Administración Tributaria, al entender que habría una disminución ficticia de la base imponible y, por lo tanto, un pago de impuesto inferior al realmente debido.³⁷

³⁶ LONDON, C. *Deducciones...Cit.* <https://gerenciaytributos.blogspot.com/2018/12/deducciones-y-el-articulo-32-de-la-ley-de-ISLR.html>.

³⁷ En contra: BENSIMOL, A. “Eliminación del Parágrafo único del artículo 32 de la LISR: Pequeño ajuste y gran confusión.” *El Impuesto sobre la Renta. Aspectos de una necesaria reforma. Memorias de las XVI Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*. AVDT, Caracas, 2017, p. 272: “En una interpretación literal de la LISR, lo primero que salta a la vista es que la corrección exigida por el parágrafo único del artículo 32 es hoy inexistente por lo que ya no sería necesario la declaración como ingreso de un egreso declarado el año fiscal anterior en caso de no haberse realizado el efectivo pago en el año fiscal siguiente. Con la eliminación de esta solución se podría concluir que el hecho de que un gasto se haya causado y deducido en un año fiscal hace que dicho gasto no tenga más relevancia en los sucesivos años fiscales. Sin embargo, entender esto resultaría impropio a la realidad económica en donde es posible que un egreso causado puede finalmente no llegar a materializarse. Justamente es el concepto que por inferencia se entiende busca excluir el legislador al referirse a “Ingresos contabilizados y no cobrados”. Lamentablemente, para los efectos recaudatorios, conforme al principio de legalidad tributaria, otra solución sería un exceso en la intrusión dentro de la esfera del individuo no justificado.