

INDEMNIZACIONES, OTROS CONCEPTOS SIMILARES Y EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

INDEMNIZATIONS, OTHER SIMILAR CONCEPTS AND INCOME TAX

Rosales Gutiérrez, Jean-Denis*

* Abogado Egresado de la Universidad de Los Andes (ULA). Mención Cum Laude (2004). Segundo de la Promoción. Profesor Ordinario de Derecho Constitucional y de Derecho Administrativo I en la Universidad de Los Andes (ULA). Especialista en Derecho Tributario de la Escuela Nacional de Administración y Hacienda Pública (ENAHPI-IUT). Especialista en Derecho Administrativo (UCV). Profesor de la Especialización de Derecho Administrativo y Derecho Tributario (ULA). Cursante de Doctorado en Ciencias Jurídicas (LUZ). Un Estudiante del Derecho Público en General. Idiomas: Inglés, Portugués, Francés (Lecto-Escritura). Cursando Alemán. Jdrg_adm@hotmail.com

Recibido: 10/01/2017

Aceptado: 15/09/2017

Resumen

El presente artículo científico pretende contrastar la juridicidad del gravamen impositivo del Impuesto Sobre la Renta (ISLR) sobre 2 ingresos patrimoniales de los administrados (Indemnizaciones por Daños y Perjuicios y Nacionalizaciones) con el valor jurídico de la justicia tributaria del artículo 316 constitucional, pues calificamos como moralmente censurable la omitiva juridificación contable de esos dos conceptos económicos en la LISLR del Año 2014, vía artículo 14. Para tales efectos, hemos partido de un principio, como la efectividad del pago efectuado en la materialización del perjuicio causado, en virtud de que tales conceptos devengados suponen una garantía patrimonial resarcitoria ante el sufrimiento de lesiones en la esfera jurídica cualquiera de los administrados, que no pueden sufrir menguas administrativas de ningún tipo.

Palabras Claves: Equidad, Indemnización, Nacionalización, Impuesto.

Abstract

The present scientific article intends to contrast the juridicity of the income tax levy (ISLR) over 2 patrimonial income of the administered ones (State Compensation for Damages and Nationalizations) with the legal value of the tax equity contained in the constitutional rule 316 of the Bolivarian Republic of Venezuela, because we believe that the omissive accounting legality of such economic concepts in the Income Tax Law of the Year 2014, is morally reprehensible. For these purposes, we have adopted a juridical principle such as the effectiveness of the government payment carried out by the State in the materialization of the damage caused, since such accrued monetary concepts represent a compensatory equity guarantee against the suffering of injuries to the subjective legal sphere of the administered ones that do not may suffer administratives and tributary wages of any kind.

Key Words: Equity, Indemnization, Nacionalization, Income Tax.

1. INTRODUCCIÓN

El presente artículo científico pretende sencillamente, exponer con meridiana claridad, la inconstitucional omisión legislativa de la Ley del Impuesto Sobre la Renta Venezolana de Diciembre del año 2014, que en su artículo 14, no incorpora a las sumas dinerarias provenientes de las indemnizaciones por los daños y perjuicios, sin olvidar las sumas dinerarias provenientes de las Nacionalizaciones implementadas por el Estado contra los administrados ubicados en nuestro territorio, y que contrarían expresamente el valor constitucional de la justicia y equidad tributaria contenido en el artículo 316 de nuestro texto constitucional.

Venezuela, cuando juridifica los impuestos directos a las actividades económicas comerciales a través de la Ley del Impuesto Sobre la Renta olvida incorporar dos sumas dinerarias importantes como las inicialmente indicadas, y que no pueden ser tipificadas por razones de justicia tributaria, pues ellas implican el gravamen de una suma dineraria que materializa económicamente el resarcimiento económico de una lesión jurídica a un derecho cualquiera por parte del Estado o de los mismos particulares. Contradiendo por supuesto, el concepto jurídico de la Responsabilidad Patrimonial del Estado o de los Particulares, como garantías de las vícti-

mas ante lesiones jurídicas contrarias al bloque de la constitucionalidad, incluso por daño normal imputable al Estado, cuando emplea las técnicas de intervención estatal dentro de la economía como la Expropiación o la Reserva Económica.

Naturalmente, que surge la imperiosa necesidad de estudiar a las respectivas garantías patrimoniales realizando un test de compatibilidad de la LISLR con la justicia tributaria como valor predominante de nuestro Texto Constitucional de 1999, pues toda ésta situación evidencia, una contradicción directa contra *la efectividad de las garantías patrimoniales de los administrados* como principio jurídico ordenador de las garantías constitucionales en la salvaguarda práctica de la vigencia de los derechos o facultades, que fueron lesionados por el Estado, o los particulares, dependiendo de cada situación. Tal principio de la efectividad, fue diseñado con la finalidad de exponer la situación de injusticia e inequidad tributaria existente con los contribuyentes afectados por la vigente Ley de Impuesto Sobre la Renta.

No son las únicas garantías de los contribuyentes que serán expuestas a los fines de juridificar semejante potestad tributaria mediante la imposición de límites precisos a la potestad estatal de recaudación impositiva. También se expondrá, como a través de la mención de tales conceptos económicos como *no gravables* por tributo alguno, supone *la protección de la economía nacional* de impuestos superfluos de conformidad con *el principio de la recaudación eficiente y de la no Confiscatoriedad del Tributo*; ambos principios ubicados en los artículos 316 y 317 de nuestra Constitución Nacional¹, y que representan también garantías del derecho de propiedad de los contribuyentes.

2. EQUIDAD COMO VALOR SUPERIOR EN EL ORDENAMIENTO CONSTITUCIONAL VENEZOLANO

El Derecho Tributario Material como sub-rama del Derecho Tributario referida con la Obligación Tributaria, y a su vez, como una rama disciplinaria

¹ Constitución de la República Bolivariana de Venezuela Aprobada por Referéndum Aprobatorio el 15 de Diciembre de 1999. Reimpresa por Error de Impresión Y Publicada en el 30 de Marzo de 2000.

no independiente del Ordenamiento Jurídico, entendido a éste como una totalidad unificada sin compartimientos estancos según el Principio de Unidad del Ordenamiento Jurídico que plantearía Sebastián Retortillo-Baquer, tiene todo su fundamento preceptivo, orgánico y axiológico de validez, en el ordenamiento constitucional.

De allí, también, que el Tributo (como *instituta* central, o nuclear del Derecho Tributario Material) deba reunir una triple legitimación: 1) De Origen, 2) De Contenido y, 3) De Fines.² En cuanto a la primera, remite a la legalidad del tributo, la necesidad de ser elaborado o modificado mediante una Ley Formal de la Asamblea Nacional, esto es, dictado por la Asamblea Nacional según el Procedimiento Constitucional de Formación de la Ley establecido en los artículos 202 al 218 de nuestra Carta Magna. En cuanto a la segunda, como consecuencia de lo anteriormente señalado, a la necesidad de que la totalidad de los elementos configurativos del Impuesto, en este caso del Impuesto Sobre la Renta (ISLR), deban estar indicados pormenorizadamente en una Ley Formal según el Principio de la Tipicidad Tributaria (Tipo Impositivo: Sujeto Activo, Sujeto Pasivo, Hecho Imponible, Procedimiento para la Determinación de la Base Imponible, Alícuota Impositiva, el Tiempo Hábil para su Recaudación, entre otros); y la última, el necesario engarce de sus normas con la causa-fin del tributo relacionado en la consecución de un interés general del Estado en la creación o modificación legal del Tributo, centrandó por supuesto, su vital finalidad, ya sea en la financiación del gasto público económicamente eficiente y socialmente progresivo, ya sea en cometidos estatales directos o indirectos, de estabilidad, de desarrollo y de distribución propios de un Estado de Derecho, Social y Democrático;³ o como garante del desarrollo entero de la sociedad, que además ultima su fin estatal más trascendental con la justicia, como un valor superior del ordenamiento constitucional, y con ello del entero ordenamiento jurídico, y que por estar colocado en una norma constitucional moldea su espíritu, propósito o razón de las normas legales.

2 Aristides H. M. Corti (1994). **De Los Principios de Justicia Que Gobiernan a la Tributación (Igualdad Y Equidad) en Estudios de Derecho Constitucional Tributario en Homenaje al Prof. Dr. Juan Carlos Luqui**. Depalma. Buenos Aires, Argentina. Pág. 271.

3 Artículo 2 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.

A su vez, el otro requisito legitimador del Impuesto Sobre la Renta apunta a la justicia de la tributación en orden a sus exigencias de igualdad y equidad (Principios de la Generalidad, la Proporcionalidad Comprensiva de la Progresividad, Razonabilidad Y No Confiscatoriedad). Se trata de conceptos jurídicos interrelacionados y sujetos a una interpretación jurídica integrada y sistemática de instituciones, que argumentativamente están insoslayablemente conectados.

Como muy bien ha sostenido **Luqui**: las garantías constitucionales que se dejan explicadas, según ha podido apreciarse, conforman todo un sistema, lo que nos permite sostener, que no pueden ser consideradas en forma aislada o separada la una de las otras...la igualdad no podría cumplirse, jurídicamente considerada, si no va en su auxilio la proporcionalidad, y ésta constituye la base esencial para que la equidad sea real y positiva.⁴

Jarach, con ayuda de la Jurisprudencia de su país, es decir, de la Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina, que sostiene, que es tanto como decir que el derecho judicialmente recibido viviente y operativo de un país dado –tiene como equivalentes a la igualdad, la proporcionalidad (incluida la progresividad)- identificando a ésta última como capacidad económica valorada políticamente, con la consiguiente introducción en su concepto de la función jurídica extrafiscal del tributo con forma de impuesto (esto es, Económica y Social) de la tributación. Del mismo modo identifica a la equidad con la No Confiscatoriedad.⁵

La doctrina jurídico-tributaria del mundo Anglosajón (con algún seguimiento en el Derecho Europeo continental, y luego, local nuestro) considera a la justicia o equidad tributaria en sus fases horizontal, e incluso, vertical; la primera como igual impuesto a igual capacidad contributiva; y la segunda, como desigual impuesto a desigual capacidad contributiva.

Neumark, a su vez, critica la asimilación precedente, y al referirse a los fines de la justicia de la tributación alude a cuatro principios político-sociales: el de generalidad, igualdad, proporcionalidad (como equivalente a

4 Juan Carlos Luqui (1989) **La Obligación Tributaria**. Editorial Depalma. Pág. 71.

5 Dino Jarach (1980) **Curso Superior de Derecho Tributario**. Editorial CIMA. Págs.- 87 y ss.

capacidad de pago o contributiva) y de redistribución.⁶

E incluso, en el histórico Derecho Romano, el Jurista Clásico Ulpiano sostenía: *“iustitia est constant et perpetua voluntas ius suum cuique tribuendi”* “La justicia es la constante y perpetua voluntad de dar a cada quien lo suyo.”

La Justicia tributaria ha sido reconocida como un derecho fundamental desde hace más de 200 años, pues el artículo XIII de la Declaración de los Derechos del Hombre Y del Ciudadano emitida en París el 26 de Agosto de 1789 expresa: Para el sostenimiento de la fuerza pública y para los gastos de la Administración Pública, es indispensable una contribución común. Ella debe ser igualmente distribuida entre todos los ciudadanos, de acuerdo con sus facultades.⁷

El valor constitucional de la justicia tributaria supone como producto específico y sectorial de la justicia en general, que cada quien debe contribuir al sostenimiento de los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones parafiscales según sus posibilidades económicas reales, las cuales vienen, por supuesto, medidas por el dato empíricamente comprobable de la capacidad económica de los contribuyentes como administrados que son. Éste valor constitucional, también denominado como la equidad tributaria, supone un límite preciso a la potestad legislativa creadora de tributos a cargo exclusivo, de los órganos legislativos.

A interpretación contrario, encontramos que un tributo, o, sus caracteres típicos son injustos cuando: “a) la imposición excede el marco de la razonabilidad y el gravamen despoja a los contribuyentes de una parte sustancial o medular de su haber patrimonial, o del mínimo vital, que requieren no sólo para subsistir, sino para progresar y elevar su nivel de vida...”⁸

6 Cfr. Fritz Neumark (1974.) **Principios de Imposición**. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, España. Pág. 128.

7 Pour l'entretien de la forcé publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable. Elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés.

8 Luis Fraga Pittaluga (2012). **Principios Constitucionales de la Tributación**. Colección de Estudios Jurídicos N° 95. Editorial Jurídica Venezolana. Caracas, Venezuela. Pág. 128.

El valor constitucional de la justicia tributaria exige que cada quien soporte la carga tributaria que tiene la posibilidad de asumir conforme a su capacidad contributiva. El mismo valor persigue que haya una justa proporcionalidad entre el antecedente y el consecuente de las respectivas endonormas tributarias en nuestro sistema jurídico. En materia tributaria, la endonorma tributaria se construye con un antecedente que es el *hecho imponible* y un consecuente que es la *obligación tributaria*.

Así, en estos términos, la justicia tributaria como valor inmanente del sistema jurídico se cumple, cuando existe proporcionalidad entre la obligación que nace cuando ocurre el hecho previsto en la Ley.⁹

La conexión entre la justicia tributaria y el principio de la capacidad contributiva es indiscutible, porque determinar cuál es la medida justa en la cual cada quien debe contribuir al sostenimiento de las cargas públicas, requiere precisar, cuál es la capacidad económica del sujeto pasivo de la imposición.

Brewer-Carías señala con acierto que: ...para no ser injusta, la tributación debe adaptarse a la capacidad económica de cada contribuyente.¹⁰ Dado que la Constitución, ordena que el sistema procure la distribución justa de esas cargas, es claro que se trata del valor que informa de modo complementario normas contentivas de reglas contables previstas en la legislación y los reglamentos respectivos, como ocurre en la materia del ISLR. La Constitución impone al legislador tributario una Interpretación Conforme a la Constitución de sus términos tributarios, así como las reglas contables reguladoras de los tributos, y que atienda a los principios fundamentales de progresividad y capacidad contributiva como mecanismos fundamentales para modular la carga tributaria.

9 Corti A. H. (1994). **De los Principios de Justicia que Gobiernan la Tributación (La Igualdad y Equidad)**. Estudios de Derecho Constitucional Tributario en Homenaje al Prof. Juan Carlos Luqui. Depalma. Buenos Aires, Argentina. Pág. 294.

10 Allan R. Brewer-Carías (1994). "Las Protecciones Constitucionales Y Legales Contra las Tribuciones Confiscatorias" **Revista de Derecho Público** N 57/59. Enero-Junio. Editorial Jurídica Venezolana. Caracas, Venezuela. Pág. 18.

Cierto, se asevera que: la igualdad ante el tributo, así como la generalidad del mismo, son las dos columnas en que reposa la justicia tributaria.¹¹ Por lo tanto, el sistema tributario justo es aquel que respeta el principio garantístico de la generalidad, establecido en el artículo 133 Constitucional; y a la igualdad material como principio garantístico contenido en el artículo 21 Constitucional, a partir de la cual se impone un tratamiento igual para los iguales y desigual a los desiguales.¹²

En efecto, el sistema tributario justo es aquél que logra, que consigue distribuir equitativamente la carga tributaria entre todos los contribuyentes, tomando en cuenta las diferentes situaciones económicas de éstos, y no sólo frente al poder tributario de un Estado en particular, sino también frente al poder de imposición de otros países, como acontece con el gran acierto de la Jurisprudencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia (SC-TSJ) en un caso relacionado con un Convenio para Evitar la Doble Imposición Tributaria en Materia de Impuesto Sobre la Renta de Venezuela.¹³

En ésta línea argumental, la inequidad de los actos normativos juridificadores de los tributos, tales como el Impuesto sobre la Renta, son susceptibles de control judicial ante la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia según el artículo 336 de la Constitución Nacional,¹⁴ así como también, según el artículo 25.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo

11 Allan R. Brewer-Carías (1985) **Instituciones Políticas Y Constitucionales**. Tomo I. UCAT-Editorial Jurídica Venezolana. Caracas-San Cristóbal. Pág. 374.

12 Cf. Sentencia N° 898 del 17 de Julio de 2013 de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia. Caso UCV.

13 Sentencia N° 1.393 del 07 de Agosto de 2001. Caso Fermín Toro Jiménez Y Otros. En dicha sentencia de la SC-TSJ, puede evidenciarse a la Justicia Tributaria como valor sustancial, nuclear o medular del texto constitucional, "...ya que ella comprende la generalidad del deber de contribuir a los gastos públicos; de acuerdo, con la justa distribución de las cargas públicas, según la capacidad económica del contribuyente, complementado con la progresividad y limitada con la prohibición del efecto confiscatorio de los tributos; la protección de la economía nacional como base de la tributación; el bienestar de la población como fin último de las cargas tributarias; así como también, la existencia de un sistema eficiente de recaudación, que permita al Estado financiar los gastos públicos e impedir la injusta distribución de hecho de las cargas públicas.

14 Idem.

de Justicia,¹⁵ cuando el instrumento normativo se desvincula de valores como la justicia tributaria, así como de los juicios de conveniencia, oportunidad, acierto, mérito o eficacia económica o social de las Leyes Tributarias como instrumento de Gobierno, a los efectos de los artículos 316 y 317 de nuestro Texto Constitucional, que buscan consolidar un sistema tributario eficiente, que equivalentemente respete la producción nacional.

Dicho de otra manera, el valor de la equidad y/o justicia tributaria constituye una especificación limitativa en el perímetro tributario, una vital garantía constitucional del contribuyente oponible al legislador por sufrir una lesión a su derecho de propiedad ante el exceso u omisión jurificador del legislador en la regulación eficaz del ISLR, pues existe una notable jerarquía de la Constitución (del Derecho Constitucional) frente a la Legislación Tributaria (Del Derecho Tributario) en el sentido que las bases del Derecho Tributario están en el Derecho Constitucional¹⁶, o como dicen firmemente, la totalidad de los Tributaristas acerca de la vinculación existente entre los objetos de las disciplinas constitucionales y tributarias, de donde surge la innegable relación entre las dos ciencias correspondientes, motivo de diversos conceptos doctrinales, pues según algunos, en el Derecho Constitucional se encuentran los encabezamientos de los capítulos del Derecho Administrativo, y que el mismo Italiano **Pellegrino Rossi**, Primer Profesor de Derecho Constitucional llamaría: *Les Têtes du Chapitre*,¹⁷ contamos aquí, en este preciso sentido al Derecho Tributario como disciplina del saber jurídico; así, el Derecho Constitucional constituye el tronco vitalísimo del Derecho Público, del cual, el Derecho Tributario, es su derivación inmediata mediante conceptos como la Justicia, Igualdad, Generalidad, no Confiscatoriedad, o tributos que tiendan cualitativa o cuantitativamente a no aniquilar la producción nacional, éste último como concepto jurídico indeterminado que vincula con elementos reglados el genérico poder tributario de la República.

15 Gaceta Oficial N° 39.483 de Fecha 09 de Agosto de 2010. Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia.

16 George Vedel (1964). **Les Bases Constitutionnelles du Droit Administratif**, en *Études et Documents du Conseil d'Etat*, Núm 8. París, Francia, Pág. 21 y ss.

17 José Xifra Heras (1957). **Curso de Derecho Constitucional**. Segunda Edición, BOSCH, T. I. Barcelona, España.

Por eso, del Derecho Constitucional actual derivan todas las normas: Reglas, Principios y Valores, que regulan la estructura del Estado, determinan sus funciones y definen la totalidad de sus potestades y límites constitucionales precisos, constituyendo la base del todo el Derecho Público Positivo. Además, la equidad tributaria implica un valor delimitativo de la potestad tributaria del Legislador frente a los contribuyentes, pues el Constituyente de 1999 con la Equidad Tributaria confiere el *código genético* de la regulación legal tributaria del Impuesto Sobre la Renta en Venezuela, esto es, todos los tributos, los impuestos incluidos, *deben ser justos*, sin olvidar de otras disposiciones constitucionales similares como el artículo 2, que contienen a variados tipos de valores superiores del ordenamiento constitucional, como la libertad pública de las personas que sirven de limitaciones jurídicas precisas a las normas legales tributarias; o de la misma Disposición Transitoria Constitucional N° 5.1, que ordena al redactor de las normas tributarias eliminar las ambigüedades y ceñirse únicamente al significado económico de las mismas, comenzando por aquellas contenidas en el Código Orgánico Tributario y las Leyes Tributarias Especiales, incluso con la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

3. LA POTESTAD DE RECAUDACIÓN SOBRE LOS TRIBUTOS DEL ESTADO VENEZOLANO

La potestad recaudatoria del SENIAT es una potestad administrativa estatal. Y ésta es una clase de potestad estatal. Como todas ellas, constituyen un poder reconocido por el derecho positivo, y como todas ellas también, están completamente conferidas también por el ordenamiento jurídico a determinados centros del poder público.

Ahora bien, no todas las potestades públicas (*puissances publiques*) son iguales, siendo el factor diferencial más aparente el ordenamiento que las ampara o sustenta. El Poder del Estado es conceptualmente único. Y por definición, irresistible; tan solo, cuando se fragmenta en "dosis medibles"¹⁸ y se reparte entre los diversos órganos en que se descompone todo Estado, es que éste puede ser dominado por el Derecho, esto es, completa-

18 Juan Miguel De la Cuétara M. (1986). **Las Potestades Administrativas**. Temas Claves de la Constitución Española. Tecnos. Madrid, España. Pág. 13.

mente juridificado, que, a partir de idéntica unidad fundamental, se hace operativo en ámbitos concretos. Tal es la forma en la que esas reales “dosis medidas de poder”, que son las potestades públicas, es que se presentan ante nosotros, diferentes en sí mismas y en los principios y postulados de la rama del ordenamiento jurídico que les da existencia.

El Ordenamiento Constitucional Tributario concibe la existencia de la potestad tributaria de la recaudación en el artículo 133, cuando constitucionaliza el deber de los contribuyentes de contribuir con el financiamiento de las cargas tributarias del Estado, que resulta tan necesario para sostener el funcionamiento del aparato estatal entero. En otras palabras, el poder juridificado del Estado para recaudar impuestos está sometido a un fin inmanente del ordenamiento constitucional de conformidad con la Sección de los deberes de las personas, entendiéndose por todos éstos, como cualquier persona natural o jurídica, nacional o extranjera, que tenga capacidad económica plena para contribuir. Sin embargo, la potestad administrativa de recaudar tributos, no sólo está juridificado por ese deber inmanente del contribuyente, sino también por un conjunto de garantías adicionales incorporadas en reglas, principios y valores de distinto orden, dependiendo del instrumento normativo que los reconoce dentro de su gráfica. Así, si hay una idea de Derecho y otra de los fines del Estado, cualquier potestad debería poder ser contrastada con aquellas para dilucidar la entera legitimidad o no, de cada ejercicio concreto que se pretendiera hacer de ésta. Pero tal cosa resulta inalcanzable, al menos en el estado actual de la técnica jurídica. En la mayoría de las ocasiones, es necesaria de una concreción jurídica intermedia como una Ley, que en nuestro caso es el Código Orgánico Tributario de manera directa; y la Ley de Impuesto Sobre la Renta, vía artículo 14 de un modo indirecto, para ver realizada la efectividad concreta de las potestades administrativas estatales, pues nuestro Texto Constitucional exige de la concretización de los postulados constitucionales a través de unos postulados legales, e inclusive jurisprudenciales. En nuestro caso objeto de estudio, serían, pues, eminentemente legales.

La existencia de unas potestades estatales funcionales en nuestra Constitución se desprende de varios argumentos que se encuentran completamente constitucionalizados. El primero argumento es el mero hecho, de que, si los Constituyentes han contemplado una función administrativa,

todas las potestades que con ella se corresponden, serán de ese tipo.¹⁹ El segundo, que estando la actuación administrativa justificada por los fines a que se dirige, es completamente lógico, que la entera persecución de los fines (Servir con objetividad los intereses generales de las personas)²⁰ se alinee como una función, y por tanto, las potestades que se ejercitan sean todas potestades funcionales. Por último, si uno de los fines de las potestades recaudatorias y administrativas de los tributos es la consecución de una distribución de la renta de una forma eficiente, que proteja a la economía nacional y tienda a la elevación del nivel de la vida de la población,²¹ se da también en ella, un componente funcional innegable reafirmado por la idea de que toda la riqueza del país está subordinada al interés general de la colectividad, al 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...,²² e incluso por la propia función social de la propiedad.²³ En esta forma, cualquier acto nacido de una potestad determinadora estatal del SENIAT, que contenga un enmarcamiento finalístico completamente dispar del Texto Constitucional, adolecerá de una evidente desviación de poder.

Lo que si es cierto, entonces, es que la juridificación de las potestades de los órganos y entes públicos (SENIAT) por la constitucionalización de los valores superiores y de los derechos fundamentales de las personas, supone una entera juridificación del Poder Público, de la Potestad/Función Ejecutiva y de las Potestades Administrativas de la Administración por parte del Constituyente que redactó el ordenamiento constitucional venezolano. El Derecho de las Potestades Administrativas estatales debe acomodarse hacia el desarrollo de los derechos fundamentales, elemento clave del Ordenamiento Constitucional. Y todo esto supone, el claro afianzamiento del Estado de Derecho.²⁴

19 Artículo 136 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.

20 Artículo 141 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.

21 Artículo 316 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.

22 Artículo 299 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.

23 Artículo 115 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.

24 José Rodríguez-Arana (1988). **Los Derechos Fundamentales en el Estado Social de Derecho y el Derecho Administrativo**, en AA Núm. 35, Pág. 2046.

No sólo los fines inmanentes del Estado y de la Administración Pública según el preámbulo, y los artículos constitucionales anteriormente señalados suponen una entera juridificación, tanto positiva como negativa de la Administración Pública, sino que la constitucionalización de los derechos fundamentales como la propiedad y sus garantías no son una mera juridificación formal, sino también muy material de la totalidad de las potestades administrativas. Para empezar, el artículo 7 de nuestro texto constitucional juridifica a plenitud la totalidad Administración Pública por estar incorporada dentro del Poder Ejecutivo como poder constituido, vinculándola con la norma suprema de nuestro sistema jurídico, y luego está, la jurisprudencia constitucional, por ejemplo, que vivifica instituciones como el contenido esencial de los derechos fundamentales para la libertad económica y la propiedad;²⁵ incluso, mediante principios como la mensurabilidad de las potestades administrativas, que supone un estricto limite jurídico material-competencial. Lo que parece además, que no acontece gracias a nuestra LISLR²⁶, que de una interpretación bastante dilatada del artículo 14 del Decreto-Ley, amplía la posibilidad de recaudar ingresos por conceptos no previstos como exentos; que pudiere considerarse como una potestad implícita de recaudación a cargo del SENIAT.

La mensurabilidad de las potestades estatales cree, que las potestades administrativas no pueden instituir nunca un poder susceptible de expansión indefinida o ilimitada.²⁷ Todo lo contrario, por muchas dificultades que existan para realizar su *finium regundorum*, hay que partir siempre de la idea de que toda potestad como poder jurídico es mensurable sin salir nunca de la estricta técnica jurídica de la legalidad, que viene siendo el primer fundamento de la misma, y por supuesto, su límite definitivo, tanto en un sentido formal, como perfectamente material.

Así podemos verlo de la interpretación literal de los artículos 1 de cada Ley Tributaria Especial, cuando indica la peripecia de que los Impuestos

25 Sentencias N° 462 del 06 de Abril de 2001 (Caso Manuel Quevedo Fernández) y Sentencia 2641 del 01 de Octubre de 2003 (Caso Parkimundo).

26 Gaceta Oficial N° 6.152 (Extraordinaria) del 18 de Noviembre de 2014. Decreto-Ley de Impuesto Sobre la Renta.

27 José Luis Villar Palasí (1974) **Apuntes de Derecho Administrativo**, Tomo I. U.N.E.D. Madrid, España. Pág. 166.

Nacionales puedan ser recaudados a través de la Administración Tributaria Nacional. La competencia como fundamento jurídico de la potestad administrativa recaudatoria sobre un determinado contribuyente, deviene de las mismas políticas tributarias emanadas del Estado en cada caso. Con el Impuesto Sobre la Renta podemos decir, que nos encontramos con varios intereses generales importantísimos y que pueden ser circunscritos completamente a dos grupos perfectamente diferenciados. Uno positivo, y por supuesto, otro negativo. En el primero tenemos la impercedera fiscalización de los tributos nacionales oriundos de los contribuyentes para financiar su funcionamiento, y la redistribución de los mismos en proyectos de inversión estratégicos que satisfagan el interés general directo mediante la construcción de obras, la prestación de servicios públicos administrativos, industriales y económicos, e incluso a través del préstamo del dinero público mediante un sistema de ayudas (Subvenciones), que de alguna modo contribuya a estimular la iniciativa privada de los operadores económicos. En el segundo grupo tenemos, que el ISLR es el impuesto más justo por amar en un principio, la capacidad contributiva, y con ello de la productividad del sector privado como concepto jurídico indeterminado.

Sin embargo, como aludimos, ello acontece, en un principio, porque cabe reflexionar, que el Impuesto sobre la Renta de conformidad con el artículo 14 abre la posibilidad de recaudar impuestos a conceptos económicos como las indemnizaciones estatales o privadas por daños y perjuicios, sin olvidar a conceptos económicos recibidos de las nacionalizaciones. Lo cual a todas luces andaría en contra de la misma lógica del ordenamiento constitucional, aunque el Código Orgánico Tributario²⁸ dispusiere lo contrario con una atribución expresa del texto legal arriba mencionado para el Departamento de Fiscalizaciones de la Administración Tributaria (SENIAT), y mucho más aún de una interpretación jurídica ampliativa y extensiva de las potestades administrativas estatales recaudatorias de la Administración Tributaria en la consideración de conceptos económicos que no correspondieren ser gravados, y finalmente, recaudados por ésta última cuando se verifican afines conceptos económicos como ingresos accidentales devenidos en un ejercicio económico fiscal determinado,²⁹

28 Gaceta Oficial N° 6.152 (Extraordinario) del 18 de Diciembre de 2014. Decreto-Código Orgánico Tributario de la República Bolivariana de Venezuela.

29 Código Orgánico Tributario Vigente. Artículo 13.

mucho más cuando la obligación tributaria no será afectada por circunstancias relativas a la validez de los actos o a la naturaleza del objeto perseguido, ni por los efectos que los hechos o actos gravados tengan en otras ramas jurídicas, siempre que se hubiesen producido los resultados que constituyen el presupuesto de hecho de la obligación.³⁰

Desde nuestra perspectiva, ello implica el nacimiento de un vicio invalidatorio del acto administrativo formal determinativo de la obligación tributaria adeudada por el contribuyente como la desviación de poder, porque con un fin recaudatorio distinto del originalmente contemplado por la Constitución, la Administración Tributaria recolecta un impuesto directo gravable a conceptos económicos que no pueden ser gravados por la legislación. Ello implica primero, ejercer una potestad administrativa recaudatoria del Impuesto Sobre la Renta en un caso no autorizado materialmente por la Constitución desde la perspectiva de la justicia o equidad tributaria, con lo cual puede acarrear que el acto administrativo determinativo sea nulo de conformidad con el artículo 250.1 del COT, cuando contradice directamente normas o principios constitucionales. Segundo, ello supone un ejercicio de una potestad recaudatoria del Impuesto Sobre la Renta, que no fue expresamente habilitada a través de una norma legal, competencial expresa, para recaudar tales conceptos, sino que se interpreta que se pueden recaudar sobre la base de una interpretación en sentido contrario del artículo 14 de Ley de Impuesto Sobre la Renta. Con lo cual amplía en demasía la posibilidad de recaudar conceptos económicos no expresamente establecidos en las normas de contabilidad del referido impuesto, bien como un ingreso que constituye un notable enriquecimiento neto accidental para las personas naturales, o como una parte de un ingreso bruto de las personas jurídicas. Ni siquiera como un posible movimiento contable de deducción de conceptos económicos que no suponen un costo o un gasto en la contabilidad, y entonces, deducirlo, restándolo en el procedimiento del cálculo de la base imponible para autoliquidar el impuesto por el mismo contribuyente en su declaración jurada del tributo según el artículo 140 del COT.³¹

30 Código Orgánico Tributario Vigente. Artículo 15.

31 Artículo 140 del COT: Los contribuyentes y responsables, ocurridos los hechos imposables previstos en la Ley cuya realización origina el nacimiento de una obligación tributaria, deberán determinar y cumplir por sí mismos dicha obligación o proporcionar la información necesaria para que la determinación sea efectuada por la Administración Tributaria, según lo dispuesto en las leyes y demás normas de carácter tributario.

El COT debió regular el sí, y el cómo de las intervenciones, haciendo especial hincapié en las garantías procedimentales que apadrinan los derechos fundamentales de los contribuyentes. El Estado de Derecho no sólo exige de una habilitación expresa para toda intervención administrativa, sino que también presupone que las leyes especifiquen de manera expresa y comprensible, en qué términos puede tener lugar la intervención. Por ejemplo ¿Puede el SENIAT implementar una fiscalización tributaria para constatar si el contribuyente pagó el ISLR por conceptos económicos tales como: Expropiaciones, OPA's, Reservas Económicas, o indemnizaciones de cualquier tipo? Interesante el dilema moral, ¿no es así?

Tenemos entonces que, la Administración Tributaria que pretenda proyectar el ideal de la justicia, no sólo debe procurar la búsqueda de la riqueza donde ésta esté, no sólo debe tratar por igual a los iguales y desigual a los desiguales, no sólo debe procurar el aseguramiento de la deuda tributaria, también ha de procurar las garantías que den credibilidad a la prueba, el procedimiento de verificación y de fiscalización tributaria a la formalidad de las actuaciones vertidas en los actos administrativos definitivos, y con ello, cumplir con la misión jurídica encomendada, *no se trata tan sólo de fiscalizar por fiscalizar*, debe ser una forma de pensar, una aptitud dirigida a prestar un servicio de manera eficiente y no efectista.³²

De tal manera, que la potestad administrativa recaudatoria no fue implementada de conformidad con el *test de mensurabilidad* que se requiere, a los efectos de amoldar la potestad administrativa recaudatoria estatal del Departamento de Fiscalizaciones del SENIAT con el ordenamiento tributario, y con ello del acto administrativo liquidador del Impuesto Sobre la Renta en el caso concreto, frente al contribuyente beneficiado por el concepto económico devengado por tales ingresos accidentales. El ejercicio de tal potestad administrativa recaudatoria del SENIAT no tiene ninguna razón de ser, como en puntos ulteriores fijaremos, aunque el acto determinativo de la obligación tributaria nacido de la potestad determinativa represente algún interés general de la colectividad, legítimo, como en efecto es, con-

32 Rolando J. López Fonseca (2004). **Actuación de la Administración Tributaria y del Administrado en el Proceso de Fiscalización** en las VII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT). Caracas, Venezuela.

cretar la sufragación de los gastos públicos del Estado por los contribuyentes.

La mensurabilidad es la idea general que sirve de baremo principal para medir la proporcionalidad del ejercicio de una potestad administrativa cualquiera, conjuntamente con sus secuelas de la razonabilidad (proporcionalidad cualitativa), de proporcionalidad (proporcionalidad cuantitativa) y de congruencia (Proporcionalidad Procedimental). La mensurabilidad supone así, una garantía jurídica limitativa del ejercicio de una potestad cualquiera con los fines que ésta persigue. Así si la Administración Pública sólo tiene el poder para perseguir los intereses públicos, basta con medir el grado de relación con los mismos para conocer el alcance de las potestades administrativas. Pero la cuestión no es tan sencilla como parece, pues como se puede comprobar en uno de los autores que han intentado precisar la noción jurídica de interés público: George Vedel,³³ porque éste autor parte de una sumamente noción política del interés público, que lo medita como un “arbitraje de intereses parciales diversos” para intentar obtener una precisión jurídica de éste concepto jurídico a través del estudio de los órganos que constitucionalmente están llamados a “arbitrar” los intereses particulares. Si advertimos que, para lo que aquí interesa, éstos órganos son los mismos que los llamados a la integración y aplicación del Derecho, intuimos fácilmente que no hay aquí ningún gran avance en la determinación de que sean los intereses públicos. Al propio tiempo, éste mismo autor, nos advierte de que “no es suficiente que la Administración persiga un fin de interés público cualquiera, puesto que en la mayor parte de los casos, una autoridad administrativa ha recibido tal poder para un fin acordado de interés público, y no puede utilizarlo para otro distinto.”

La Desviación de Poder es la técnica jurídica invalidatoria del Derecho Francés, Español y Venezolano que se utiliza para controlar tales fenómenos jurídicos potestativos, cuando de su pleno ejercicio, nacen los actos administrativos formales, en éste caso los actos administrativos determinadores de la obligación tributaria del Impuesto Sobre la Renta. La expresión del interés público se hace así, o bien de una referencia genérica de escaso o nulo valor técnico, o bien del ropaje de instituciones más concretas

33 George Vedel (1980) Derecho Administrativo. Trad. Especial. Aguilar. Madrid, España Pág. 259.

como la señalada desviación de poder, en las que radica la verdadera operatividad. ¿Existe una desviación de poder en el presente caso tributario de estudio? En nuestra humilde opinión, sí. La Administración Tributaria implementa la potestad administrativa recaudatoria con un fin distinto al encausado por el mismísimo ordenamiento. La Administración Tributaria utiliza la referida potestad administrativa fiscalizadora, determinadora y recaudatoria de la obligación tributaria con un fin intensamente sancionatorio contra los contribuyentes, que siendo operadores económicos, se ven envueltos en una falsa imputación de una guerra económica liberada por todos éstos, en contra del Gobierno Nacional, e incluso para financiar un egreso doméstico común y corriente como son los servicios públicos administrativos en misiones populares que poco, o incluso nada aportan a la sociedad.

Tenemos que destacar, que gran parte de los recursos tributarios y sancionatorios provenientes de las sanciones pecuniarias, principalmente de la multa del 30% sobre la base del tributo omitido por el contribuyente, va dirigido a financiar una deuda externa gubernamental imputable al enriquecimiento privado de un determinado fragmento de la clase política regente del destino de la Nación por medio del partido gubernamental.

Si analizamos a todos los anteriores considerandos de la función inspectora en materia de tributos de Venezuela, nos damos cuenta, de que la potestad administrativa recaudatoria de la República incurre en una evidente desvinculación teleológica positiva con el entorno económico actual de la sociedad venezolana, pues el título justificativo de la intervención potestativa del Departamento de Fiscalizaciones del SENIAT para recaudar impuestos, no es financiar la prestación de los servicios públicos. Y en lugar de ello, la República mediante la Administración Tributaria recauda impuestos para el pago de una deuda externa, que primero no se entiende, en que fue invertida, sin olvidar de la sospecha de estar financiando a gobiernos extranjeros como ocurre con el Cubano, un gasto "...que no poseen un evidente fin de utilidad pública," como podría sostener F. Garrido,³⁴ para justificar la intervención administrativa frente a los contribuyentes. Y por efecto de lo anterior, tampoco de las sanciones administrativas de corte

34 Fernando Garrido Falla (1959). **Los Medios de Policía y la Teoría de las Sanciones Administrativas** en RAP N° 28. Madrid, España. Pág. 11.

pecuniario, pues...ésta no son más que la actuación consiguiente de una previa actividad de fiscalización.³⁵

La potestad inspeccionarial es una prerrogativa, una potestad administrativa, que restringe el ámbito de libertad de los particulares, es decir, es una injerencia, por lo que debe respetar los límites genéricos que contempla nuestro ordenamiento para cualquier intervención sobre la libertad.³⁶

Feuerbach diría como la intervención penal, la función represiva actúa indirectamente, y a través de la coacción psicológica, como mecanismo de prevención general en la comisión de delitos.³⁷ Las actividades inspectoras de la Administración tienen un efecto intimidatorio en los sujetos, previniendo la comisión de infracciones y asegurando el respeto del ordenamiento, porque la sola posibilidad de las inspecciones administrativas puede disuadir a los ciudadanos a cometer ilícitos.³⁸ Sin embargo, ello no es óbice para criminalizar la correcta negativa de pagar impuestos y sanciones por conceptos económicos que, de conformidad con el código genético de la justicia tributaria incorporada a la legislación tributaria, *no pueden inspeccionarse, ni determinarse, ni mucho menos sancionarse por su infracción subjetiva frente al texto constitucional.*

De este modo, la conceptualización de la función inspectora como una potestad administrativa, permite introducir orientaciones y límites a su completo ejercicio. Al no existir potestades estatales ilimitadas, pues todas éstas, pueden ser controladas a través de los elementos reglados contenidos en la legislación, y en los valores constitucionales, así, la verificación de sus supuestos de hecho, o la asistencia a los principios generales del derecho, pueden remarcar su total juridicidad, y con ello, finamente, su

35 Ricardo Rivero Ortega (2000). **El Estado Vigilante. Consideraciones Jurídicas Sobre la Función Inspectora de la Administración.** Temas Claves de la Constitución Española. Tecnos. Madrid, España. Pág. 60.

36 Ricardo Rivero Ortega (2000). **El Estado Vigilante. Consideraciones Jurídicas Sobre la Función Inspectora de la Administración.** Temas Claves de la Constitución Española. Tecnos. Madrid. España. Pág. 76.

37 Paul Johann Anselm Von Feuerbach (1847) **Lehrbuch des gemeinen in Deutschland gültigen peinlichen Rechts.**

38 Ricardo Rivero Ortega (2000). **El Estado Vigilante. Consideraciones Jurídicas Sobre la Función Inspectora de la Administración.** Temas Claves de la Constitución Española. Tecnos. Madrid. España. Pág. 80.

judicialidad. La Función Inspectorada del Estado ensambla perfectamente en la definición de potestad administrativa:³⁹ estamos en presencia de una autentica potestad administrativa,⁴⁰ de una potestad-función según la elaboración clásica del Italiano **Santi Romano**.⁴¹ Y se trata de una potestad reducida a la recogida de información mediante el reconocimiento de las actividades de los sujetos privados, dirigida a acomodar todas sus conductas al ordenamiento, pues según el autor Hernández González la Inspección administrativa es el conjunto interrelacionado de actuaciones jurídicas de comprobación e investigación con las que la Administración Pública pretende dar efectividad a la normas que regulan la organización y proyección operativa de los ciudadanos a cuyo efecto, la Administración utiliza unas estructuras organizativas y unos medios instrumentales, que pueden constatar la comisión de infracciones de diversa índole de los ciudadanos objeto de inspección, conforme a la normativa jurídica que las regula, o bien de concluir en la demostración de las infracciones jurídicas que pueden ser objeto de sanción.⁴²

Así lo reconoce por ejemplo, el español Ricardo Rivero Ortega⁴³, quien indica que la potestad inspectora no debería tener nunca una finalidad meramente recaudatoria, ni siquiera en el ámbito fiscal. Una utilización de la función inspectora, y de la potestad sancionadora para incrementar

39 "La potestad articula un poder de actuar frente a círculos genéricos de sometidos, que se manifiestan en la posibilidad de producir los efectos jurídicos que tales sometidos han de soportar; y dichos efectos jurídicos pueden ser con perfecta normalidad efectos de gravamen, de cuyo ejercicio concreto surgen obligaciones, deberes, cargas, vínculos y restricciones de diversa índole. Constituye así, el instrumento adecuado para efectuar toda la conversión del Poder Público en técnicas jurídicas precisas." García De Enterría/Fernández Rodríguez (2000) Curso de Derecho Administrativo. V. I. 9º Edición. Madrid, España. Pág. 436.

40 José Bermejo Vera (1998). **La Administración Inspectorada** en RAP N° 147. Pág. 38 y ss. Madrid, España.

41 Santi Romano (1953). **Frammenti di un Dizionario Giuridico**. Milano, Italia. Pág. 175.

42 José I. Hernández G. (2010) Introducción General a las Inspecciones Y Fiscalizaciones Administrativas en Manual de Práctica Forense en Inspecciones Y Procedimientos Administrativos Especiales. Colección Práctica Forense N° 2. Editorial Jurídica Venezolana. Caracas, Venezuela. Pág. 7.

43 Ricardo Rivero Ortega (2000) El Estado Vigilante. Consideraciones Jurídicas Sobre la Función Inspectorada de la Administración. Temas Claves de la Constitución Española. Tecnos. Madrid. España. Pág. 85-86

los ingresos de las arcas públicas es una especie de vicio de desviación de poder, que pervierte los verdaderos valores y fines normativizados que deben perseguir a las inspecciones, cuando manipulan las potestades administrativas no a los fines de corregir conductas antijurídicas, sino para aprovecharse de las mismas. Y no debe ser la única función, pues también debe desempeñar una función esencialmente instructiva, pedagógica e informativa sobre los contribuyentes, así como de recogida de información para orientar la política fiscal de las Administraciones. Los Departamentos de Fiscalizaciones no pueden responder a la vorágine depredadora sobre los derechos de los operadores económicos.

4. EL ARTÍCULO 14 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA: IMPERFECCIÓN

Según Gaceta Oficial N° 1.681 del 02 de Septiembre de 1974 se añade el actual artículo 14 de la Ley del Impuesto Sobre La Renta, cuando expone que se establecen exenciones para las entidades de carácter público de cualquier tipo; las remuneraciones de los funcionarios públicos diplomáticos, consulares, nacionales y extranjeros; a las Instituciones Benéficas y de Asistencia Social; a las indemnizaciones de trabajadores conforme a la Ley o contratos colectivos; las indemnizaciones de seguros, las pensiones por conceptos de jubilación e invalidez; las donaciones, herencias y legados; os afiliados a las Cajas de Ahorro y Cooperativas de Ahorro, siempre que se correspondan a un Plan General y único establecido para todos los trabajadores de la empresa que pertenezcan a una misma categoría profesional de la empresa que se trate; también las personas naturales por los enriquecimientos provenientes de los intereses generados por depósitos a plazo fijo, cédulas hipotecarias, certificados de ahorro y cualquier otro instrumentos de ahorro previsto en la Ley General de Bancos Y Otras Instituciones Financieras. Hasta el Mes de Noviembre del año 2014, los renglones que eran objetos de exención tributaria eran más amplios, el antiguo Ordinal 10 si existía en el Decreto-Ley. Con la subsiguiente reforma fue eliminado.

A partir de aquí por razones de mera equidad tributaria, y eso es precisamente el artículo 14 de la LISLR, un desarrollo legislativo pormenorizado de la justicia tributaria recogida en el artículo 316 Constitucional, pues por

razones de equidad en la ordenación de los hechos imposables de las actividades económicas civiles y comerciales del indicado impuesto directo, el Congreso consideró imperioso excluir ciertas materias del gravamen del mencionado impuesto. Las razones son bastantes obvias. El Estado busca proteger a cierta categoría de contribuyentes por su especial posición económica en las relaciones económico-productivas del sector privado. Carece de sentido gravar a ciertos contribuyentes. Ello va más por razones de proteccionismo a sectores más desposeídos. Aquí entra la siguiente observación. ¿Cómo pudo pasarse de largo la incorporación de las indemnizaciones y el dinero proveniente de las nacionalizaciones, el artículo 14 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta?

No entendemos la verdadera razón. Sin embargo, la responsabilidad civil de los particulares ha existido desde los tiempos del primer Código Civil Venezolano. Y la Responsabilidad Patrimonial del Estado constaba para los tiempos que se formuló por primera vez el artículo 14 –Vigencia de la Constitución de 1961- entonces, como pudo ser obviado la juridificación sustantiva y contable de tales conceptos económicos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. ¿Acaso no eran importantes? Nos atrevemos a opinar lo contrario, pues gravar con el Impuesto, los conceptos económicos arriba indicados disminuye la eficacia de tales sumas dinerarias, que se suponen devienen de su concepto de garantías patrimoniales por la falta de la importantísima supremacía constitucional, o de la legalidad administrativa, o de la igualdad en la cargas públicas, o del acuerdo entre las partes. Y se supone que tales principios, son garantías del orden jurídico, e incluso de los Derechos Humanos. Gravar impositivamente tales sumas dinerarias es una falta de respeto a la esencia misma del ordenamiento constitucional, que tiene por mismísimo valor superior, la preeminencia de los derechos fundamentales del ciudadano. Gravar tales conceptos, supone una disminución patrimonial de un dinero recibido para palear una disminución de la esfera jurídica de los afectados por razones contrarias a derecho.

De allí, que deba corregirse el alcance del actual artículo 14 LISLR vigente, que pervierte el sistema tributario actual en un sistema tributario injusto, que grava dineros que no se argumentan como gravables, esto es, *aptos de ser gravables* por razones de moral administrativa y de justicia tributaria. Que no debieren ser siquiera, ser pensados como potenciales ingresos

de la Hacienda Pública Nacional.

Por último, el artículo 5 de la LISLR establece en su aparte único lo siguiente: "...Las exenciones, exoneraciones, rebajas, desgravámenes y demás incentivos fiscales se interpretarán en forma restrictiva." De conformidad con la presente norma legal del Código Orgánico Tributario, no cabe la peripetia de considerar los conceptos dinerarios como ingresos sometidos al artículo 14 LISLR, pues ellos no están comprendidos como actividades económicas gravables que suponen enriquecimiento.

5. LA EFECTIVIDAD DEL PRINCIPIO DE LA GARANTÍA PATRIMONIAL.

Santamaría Pastor lo define: En sus términos más simples, garantía patrimonial equivale al derecho de las personas a mantener la integridad del valor económico de su patrimonio frente a inmisiones singulares de que éste pueda ser objeto por parte de los poderes públicos.⁴⁴ Ciertamente, la presente garantía constitucional –la Responsabilidad Patrimonial del Estado– tiene su iniciación con el advenimiento del Estado Liberal de Derecho, y responde a la necesidades de ponerle un claro fin a las acciones arbitrarias del Monarca en el Estado Absoluto sobre los bienes de las personas, que consistían en una afectación parcial o total (La Confiscación), sin que ello generara ningún tipo de responsabilidad para el Estado, conforme con la vieja máxima inglesa *The King can not do Wrong: El Rey no causa agravio*. Actualmente, el cuestionamiento del principio es notorio. Comenzó su desmontaje en pleno siglo XIX con la responsabilidad patrimonial subjetiva o culposa de los agentes del Estado. Luego, su evolución a la responsabilidad patrimonial del Estado en un sentido objetivo por violación del principio de igualdad de las cargas públicas. Distinto es, la responsabilidad civil que siempre será con culpa.

La garantía señalada supone que el Estado deberá responder patrimonialmente por cualquier daño que le sea imputable a su funcionamiento, esté éste o no, apegado a derecho, el Estado deberá responder integralmente por los daños ocasionados frente a los administrados. E igualmente ocurre

44 Juan Alfonso Santamaría Pastor (1991) **Fundamentos de Derecho Administrativo**. Centro de Estudios Ramón Areces S.A. Madrid, España. Pág. 62.

entre particulares. Los particulares responderán por los daños y perjuicios cometidos contra cualquier particular de manera integral.

Otros conceptos igualmente interesantes son las Nacionalizaciones. Que si bien son objeto de análisis en nuestra investigación, no ahondaremos en unas disertaciones muy profundas, salvo en el punto de la efectividad del pago. Que es el punto común con los restantes conceptos económicos.

Páginas atrás mencionábamos la inmoralidad, la injusticia tributaria de recaudar impuestos por conceptos económicos como las indemnizaciones públicas o privadas, o por conceptos de las expropiaciones o nacionalizaciones. Ahora, ¿el porqué de ello, será expuesto? La Responsabilidad Patrimonial del Estado se conduce de conformidad con una serie de axiomas, esto es, una serie de verdades irrefutables que configuran su auténtica esencia jurídica dentro de un Estado de Derecho.

Lo primero que podemos decir es lo siguiente. La Responsabilidad Patrimonial del Estado es una garantía. Y es una garantía que conforma el engranado sistema de garantías que se edifica en torno a la idea cardinal del Estado de Derecho. Lo segundo, que podemos decir, es que es una garantía de rango constitucional. La Responsabilidad Patrimonial del Estado está consagrada manifiestamente en nuestro artículo 140 de la Constitución. Tercero, la Responsabilidad Patrimonial del Estado es una garantía con un contenido eminentemente patrimonial, que se materializa con la ayuda de otra garantía, como la tutela judicial efectiva de los Tribunales al condenar al Estado al pago de sumas de dinero. Cuarto, la Responsabilidad Patrimonial del Estado pivotea en torno a la idea del funcionamiento normal y anormal del Estado en cualquiera de sus formas. Quinto, el Estado de una u otra forma, siempre causa daños a la esfera jurídica-subjetiva de los administrados, como consecuencia el Estado debe responder por los estragos que causa. Sexto, la Responsabilidad Patrimonial del Estado supone un valor inherente del texto constitucional en el mundo actual. Séptimo, la Responsabilidad Patrimonial del Estado es un producto último del Constitucionalismo Moderno, específicamente del posterior a la IIGM, cuando queda entrelazado con el principio de igualdad de las cargas públicas. Octavo, la Responsabilidad Patrimonial del Estado rueda no sólo a nivel institucional, sino también a un nivel individual con los funcionarios,

cuando ejercen sus potestades públicas. Y por último, la Responsabilidad Patrimonial es una garantía que tiene que girar en torno a la efectividad del pago que resarce el derecho lesionado.

García De Enterría y Fernández exponen que la lesión o daño antijurídico será el daño que el particular no tiene el deber jurídico de soportar, en tanto no existan causas de justificación del mismo y en cuanto sea posible la imputación.⁴⁵ La juridicidad o, soportabilidad de un daño, al menos frente a la Estado, puede darse, por una parte, por la presencia de causas de justificación clásicas, tales como la exacción de impuestos, cumplimientos de contratos, o cualquier otra obligación legal, donde pueden incluirse los daños normales o soportables comunes a la vida en sociedad y, por otra parte, por la imposibilidad de imputación de tal daño, sea por la presencia de causas de exoneración, o por la ausencia de prueba del funcionamiento anormal estatal, cuando tal prueba, es un requisito de la responsabilidad.

A *contrario sensu*, la antijuridicidad o insoportabilidad del daño podrá deberse por una parte, a la presencia de daños anormales y especiales imputables al Estado: régimen por sacrificio particular, o sin falta, y, por otra parte, a la presencia de cualquier daño producido por un anormal funcionamiento estatal. El daño de conformidad con la teoría general de la responsabilidad patrimonial del Estado, debe ser imputado a alguien en particular. Y ese alguien es el Estado, en cualquiera de sus formas. A partir de aquí, se puede afirmar el factor detonante del carácter inmoral del impuesto que corresponde pagar al contribuyente cuando recibe la suma por concepto de daños y perjuicios.

El contribuyente a quien se le imputa el pago del tributo correspondiente, no es responsable directo de la verificación del hecho imponible previsto en el artículo 15 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta como ocurre con los impuestos directos que gravan, bien, las actividades económicas civiles, o comerciales de contribuyentes. El supuesto hecho imponible: *obtención de sumas dinerarias por daños y perjuicios provenientes del Estado y de los particulares de la Ley del tributo objeto de análisis*, no existe en la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Y eso contraría el principio de la tipicidad

45 García De Enterría-Fernández (2000) **Curso de Derecho Administrativo**. Civitas. Madrid, España. Pág. 373 y ss.

tributaria, contenido a su vez en el principio de reserva legal tributario contenido en el artículo 3 del Código Orgánico Tributario: *Nullun Tributum sine Legem Praevia, Certa et Scripta*. Y se supone, que la obligación tributaria surge cuando se verifica el hecho imponible. Sin embargo, la actividad económica arriba mencionada, no existe en la Ley Tributaria. Si el hecho imponible no concurre en la Ley, no puede cobrarse el Tributo por una actividad como esa al contribuyente. El Estado no puede deducir ese hecho imponible después de encorvar la legalidad tributaria para ampliar las potestades inspeccionariales del Estado en la recaudación de dichos impuestos directos, porque si no, ésta potestad inspeccionarial sería implementada con un fin público contrario al previsto en el texto constitucional. Y en este preciso caso, lo inaudito, es que el hecho imponible se verifica con la orden de pago de la Administración Financiera del Sector Público Nacional, no por una actividad económica imputable al contribuyente, sino al Estado mismo cuando naturalmente, obra mal; o Nacionaliza, o si éste Expropia. Sencillamente, si el hecho imponible no está contenido en la Ley, no puede cobrarse el Impuesto.

En el asunto de las demandas de contenido patrimonial provenientes de los particulares, el hecho imponible “*se produce*” por una Sentencia de un Tribunal que declara con lugar la demanda de un demandante afectado por un daño injustificado en su haber jurídico. Y esto se debe principalmente, al hecho del conocimiento del Estado de la demanda a través de un Tribunal que conforma el aparato estatal. De una u otra forma, el *beneficiado* no activa la consecuencia jurídica del hecho imponible previsto en la Ley del Tributo respectivo. Al contribuyente, no puede imputársele el nacimiento de una obligación tributaria por activar los poderes jurisdiccionales del Estado, ni mucho menos por activar a las potestades resarcitorias de los Departamentos Ministeriales de responder justamente en desagaviar los daños y perjuicios causados. Solo por allí podemos encontrar un argumento para refutar el cobro del impuesto.

El administrado no recibe el dinero por una actividad económica civil, ni mucho menos mercantil. El administrado no recibe la suma dineraria por motivo del ejercicio del derecho de desarrollar la actividad económica de su preferencia de conformidad con el artículo 112 de la Constitución, ni por la celebración de actos civiles como contratos o donaciones, sino por

dos normas jurídicas diferentes: los artículos 139 y 140 Constitucional, que nada tiene que ver con los actos de comercio enumerados en el artículo 2 del Código de Comercio, ni por actos civiles como el testamento, sino por actos administrativos dictados por las Oficinas de Pago del Estado.

Igual acontece con la responsabilidad civil de los particulares, que termina siendo acordado por una sentencia de los Tribunales Civiles, tras una larga contienda judicial que puede demorar de 5 a 15 años. Tal vez más! Y podemos considerar acaso, ¿que una sentencia puede verificar el hecho imponible de un administrado que terminado siendo beneficiado por el Estado? No, nos parece para nada sensato. El hecho imponible tiene un marcado vínculo personalísimo con un acto de naturaleza civil o comercial, no con un acto administrativo. Mucho menos con una Sentencia. A menos que se trate de trabajadores o Funcionarios Públicos, que superen el monto establecido el Parágrafo Primero del artículo 27 LISLR, como ocurre con los Magistrados del Tribunal Supremo de Justicia de conformidad con el artículo 31, donde las Oficinas de Recursos Humanos que de antemano conocen los ingresos, los costos y los gastos deducibles para dichos funcionarios públicos facilitan la información a la Administración Tributaria en el procedimiento de determinación de la obligación tributaria según el derecho de elegir su oficio. Sin embargo, ello obedece a razones de carácter laboral o funcional. Y el presente caso no tiene que ver con un caso civil, mercantil, marítimo o laboral, ni mucho menos funcional, sino por razones de corte indemnizatorio, que ubican al concepto dinerario con un motivo totalmente diferente al mero enriquecimiento personal. Los ingresos de un trabajador y un funcionario pueden ser gravados, siempre y cuando alcancen un monto superior a la tipificada exención de base prevista en LISLR. Y siempre y cuando no se trate de conceptos como prestaciones de antigüedad, o prestaciones sociales, o bono alimenticio –que no debería ser gravado, directamente, ni sumados a otros conceptos salariales.

Las indemnizaciones por daños y perjuicios no buscan nunca un enriquecimiento por parte del demandado. Y aunque así lo fuese, la reiterada Jurisprudencia del Tribunal Supremo de Justicia expone que los conceptos económicos dinerarios devengados por tales causas, no pueden superar un monto razonable que suponga una exuberancia de lo que originalmente debe recibir para repararse el daño recibido por un daño imputable al

funcionamiento normal o anormal del Estado. Como consecuencia, las indemnizaciones por daños y perjuicios estatales no pueden significar una fuente de enriquecimiento por parte de los administrados. Y así acontece también, con las indemnizaciones pecuniarias recibidas por particulares frente a particulares. Indemnizar supone recibir dinero en la justa medida que represente una reparación del daño material y moral sufrido. Ni más, ni menos que eso.

Las indemnizaciones que absorban los beneficiarios de tales sumas pecuniarias tienen que reflejar una proporcionalidad con el daño recibido por Estado o el particular. El dinero, debe ser suficiente para cubrir las molestias que sufre el beneficiario durante la lesión, o la incapacidad física o mental, provisional o permanente, que éste sufre para llevar a cabo su quehacer diario, entre ellas sus obligaciones laborales. Poniendo el ejemplo de una persona natural. Ciertamente, la capacidad económica en consecuencia es la aptitud para contribuir.⁴⁶ A pesar de ello, consideramos que el contribuyente frente a la LISLR, no se encuentra en una posición de verificación del hecho imponible, porque ello no puede derivar en una capacidad contributiva frente a la República. Esos montos dinerarios no pueden considerarse gravables a los efectos de la Ley, porque no suponen una fuente de enriquecimiento, sino un suave edredón jurídico frente a los ya cotidianos daños del Estado ante su esfera jurídica subjetiva. Nuevamente, esos daños suponen una garantía frente a los daños normales o anormales y/o especiales del Estado frente a los administrados. Puntualícese, por ejemplo, que en la presente exposición teórica, a veces es difícil precisar la cualidad del receptor de la garantía: *administrado o, contribuyente*.

En el presente caso, el término correcto es administrado, **no contribuyente**, en virtud de que el término contribuyente supone siempre una capacidad contributiva. Y no todos los administrados poseen capacidad para pagar impuestos. Cabe decir, que no es igual el anterior razonamiento para todos los tributos, especialmente para las tasas y las contribuciones parafiscales.

46 Leonardo Palacios M. (2003). **Las Características de la Imposición a la Renta en Venezuela en 60 Años del Impuesto Sobre la Renta en Venezuela**. Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT). Caracas, Venezuela. Pág. 117.

Si el administrado sobrelleva un daño que le impide laborar durante dos años. El trabajador beneficiado por la indemnización del Estado deberá recibir un equivalente del salario por el tiempo que no puede laborar, más los daños morales sufridos por las molestias causadas por el daño, durante el tiempo que se haya impedido de laborar. Y naturalmente, que esa suma de patrimonio, será cuantitativamente muy superior a lo recibido por el beneficiado en un año laboral normal. Motivo más que suficiente, para considerar, a los efectos de la LISLR, como un ingreso accidental superior a la exención de base, que originalmente aplica a trabajadores de bajos ingresos salariales. En tal caso, que los ingresos salariales normales superen por mucho el monto de la exención de base de trabajadores, empleados o funcionarios públicos con bajos ingresos deberán sufragar el impuesto. En cambio, si el salario del trabajador o funcionario no supera la exención de base sino con ayuda del beneficio de la indemnización, entonces no puede ser gravable. Incluso, lo más aconsejable no es sólo regular el aspecto contable de éste concepto, no considerándolo como un ingreso bruto, o una renta bruta, o enriquecimiento neto, sino, considerarlo, como un ingreso no deducible para generar un enriquecimiento real, que, por cierto, no existiría. El mismo caso puede plantear en materia de LOPCYMAT, el Estado no puede pretender que un simple trabajador, un empleado o funcionario público, perjudicado de un infortunio laboral pague a la República Impuesto Sobre la Renta por semejantes conceptos.

Siendo esto así, a los efectos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, el hecho imponible se verifica por parte del administrado por 2 interpretaciones aparentemente “muy convincentes,” pero infelizmente tortuosas. La primera interpretación, que éstos suponen un ingreso accidental, que puede ser gravado por el Impuesto Sobre la Renta. Y la segunda interpretación por vía a contrario sensu, es el artículo 14, que no excluye esos conceptos económicos del ámbito de aplicación de la Ley. Quedando entonces, el beneficiado de la indemnización proveniente del Estado o del particular, reducido al papel de contribuyente en materia del Impuesto Sobre la Renta. Lo cual nos conduce a una consecuencia jurídica nefasta desde la perspectiva de la justicia tributaria, que implica, que de una u otra forma el administrado deberá pagar impuesto sobre la renta en el presente caso.

En este sentido, la seguridad jurídica como norte de la regulación legisla-

tiva con la presente omisión, queda muy mal parada, pues en tal caso, es un ingreso accidental, que nos imaginamos, que eso pudiera ser, más no gravable, porque no representa ningún enriquecimiento por el beneficiado de la suma dineraria. Pero no puede ser, que las dos características del concepto económico, la esencia de estar o no, contemplada en la Ley, y luego la accidentalidad del ingreso pecuniario, terminen siendo erigidos, constituidos por una *interpretación jurídica correctora extensiva de la normativa tributaria*, porque básicamente implica crear un hecho imponible adicional, diferente, de los ya previstos, expresamente por la Ley. Y esto implicaría modificar la letra vivificada de la LISLR.

Hay que recordar, que según el artículo 3 del COT, la Ley Tributaria Especial deba disciplinar el hecho imponible. También, habría que recomendar, y por no dejar, que en un futuro, ese artículo 3 dispusiere, que todas las Leyes Tributarias deban manifiestamente definir, con *expresitud*, el imperativo hecho imponible para brindar una mayor seguridad jurídica al contribuyente frente a los poderes inquisitorios del Estado. Y, no cabe considerar, el nacimiento de la obligación tributaria por hechos imponibles no abiertamente establecidos en su normativa respectiva. Nada puede quedar dentro de lo sobreentendido en el mundo de los tributos. O éste existe expresamente, o sino, sencillamente, éste no se considera tipificado como un elemento del tributo, o también, como una parte del procedimiento técnico contable en la determinación de la obligación tributaria, tanto por el contribuyente como para el Departamento de Fiscalizaciones.

Lo que sí cabe decir, con relación a la posibilidad remota de considerar dentro la lógica económica a tales conceptos dinerarios como fuentes de enriquecimientos de los administrados, es lo siguiente. Que el mismo artículo 5 señala: “Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a todos los métodos admitidos en Derecho, atendiendo a su fin y a su significación económica, pudiéndose llegar a resultados restrictivos o extensivos de los términos contenidos en las normas tributarias...”

Y aquí viene el razonamiento más interesante a los efectos del impuesto sobre la renta. Que el impuesto tantas veces aludido versa sobre el gravamen al enriquecimiento. Y desde el punto de vista económico: ¿A qué se refiere con enriquecimiento?

Líneas atrás mencionábamos ejemplos. Ejemplos relacionados con el mundo del Derecho Laboral y del Derecho Funcionario. Y explicábamos terminantemente, que no pueden conceptuarse gravables ciertos ingresos dinerarios recibidos por los administrados; verbigracia, las indemnizaciones pecuniarias, y de cualquier otro tipo. Desde el punto de vista económico, los impuestos pueden gravar las actividades económicas: 1) el enriquecimiento: a) el Civil o, b) el Mercantil; 2) El Consumo, entre otras. El Impuesto Sobre la Renta grava actividades económicas comerciales, diferentes de ciertas actividades económicas civiles: a) Herencia, b) Donaciones; c) Legados; d) Y otros, que son gravados por la Ley del Impuesto correspondiente, y que se encuentran excluidos de la LISLR por la vía del artículo 14.8. Y es que tales conceptos dinerarios, no son un enriquecimiento económico para los administrados afectados por el funcionamiento estatal. Éstos sujetos de derecho, deben recibir en justa proporción, o al menos así debe ser en teoría, una suma dineraria equivalente a la disminución real en su haber jurídico con motivo del funcionamiento del Estado, entiéndase Expropiación, Reservas Económicas, caídas de cables eléctricos que generan electrocución.

Esa suma dineraria en ningún momento es determinada por los Tribunales, ni por los Ministerios para generar enriquecimiento en los administrados. Cierto es, que los Tribunales a través de las Sentencias en materia de responsabilidad patrimonial del Estado, o responsabilidad civil de los particulares, desde los Tribunales Civiles hasta el TSJ, considera que las indemnizaciones por tales conceptos no pueden generar una fuente de enriquecimiento para los administrados. Es más, en muchos fallos, los mismos Tribunales Superiores de lo Contencioso Administrativo, las Cortes Primera-Segunda de lo Contencioso Administrativo y el Tribunal Supremo de Justicia a través de las Salas Político-Administrativa y Constitucional, consideran que las demandas de contenido patrimonial son interpuestas con la finalidad de conseguir un enriquecimiento injustificado para vaciar las arcas tesoreras del Estado. Aun cuando, los artículos 139 y 140 del ordenamiento constitucional consagran esas garantías para restablecer la esfera jurídica-subjetiva de los administrados ante los potenciales daños directos e indirectos del Estado que generan una disminución real y efectiva a un nivel patrimonial. El Poder Judicial, ilegalmente, sostiene enfáticamente, dicha postura institucional en infinidad de sentencias que declaran

sin lugar las demandas de contenido patrimonial. *Tornándose en un Poder Judicial inconstitucional*. Pero lo más absurdo es, si es el mismo Estado, a través de los tribunales y de los Ministerios quienes acuerdan el pago ¿Cómo puede considerarse un enriquecimiento esos conceptos económicos, si los acuerda el mismo Estado? ¿Acaso No es contradictorio? Y ese es el problema de fondo.

El mismo Estado a través de sus instituciones más representativas manobra la temática de la responsabilidad como una fuente de enriquecimiento económico para negar la responsabilidad. Luego, irónicamente, el “enriquecimiento” es pechado con un impuesto, que ellos ab initio, institucionalmente por medio de criterios jurisprudenciales de otras justicias venezolanas como la político-administrativa, que no la consideran un enriquecimiento, sino como un restablecimiento pecuniario devenido de un perjuicio notable, cierto y no inducido por la misma víctima quien sufre un daño en su haber jurídico según sentencias de la Sala Constitucional y Político-Administrativa (TSJ)⁴⁷, que definen a la garantía jurídico-material de la responsabilidad patrimonial del Estado como una garantía patrimonial restablecedora de la transgresión del orden normativo y, principalmente, de la vigencia de los derechos humanos. La petición indemnizatoria no puede ser insuficiente, ni exagerada, hasta tal punto que suponga un enriquecimiento por parte del demandante, o afectada por una medida ablativa proveniente del Estado.⁴⁸

Desde el punto de vista económico, las indemnizaciones por daños y perjuicios no suponen un enriquecimiento. Y en tal caso, que el acordamiento de la indemnización supere lo proporcional, lo justo. Lo que será gravado será el monto que supere lo justo, no la totalidad de la suma dineraria. El Estado Venezolano a través del Poder Judicial y del SENIAT, no conocen

47 Sentencia N° 1175 de Fecha 30 de Septiembre de 2002 de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia. Magistrado Ponente Levis Ignacio Zerpa.

48 Sentencia N° 1176 de Fecha 30 de Septiembre de 2002 de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia. Magistrado Ponente Levis Ignacio Zerpa. De Particular interés es el análisis del artículo 38 del Código de Procedimiento Civil en el Derecho Procesal Administrativo actual a un nivel probatorio acerca de la potencial pretensión enriquecedora por parte de la parte demandante en este tipo de casos. Con la finalidad de complementar revisar la Sentencia del 02 de Diciembre de 2000 de la Sala de Casación Civil del Tribunal Supremo de Justicia.

la significancia económica de la totalidad de los ingresos que puede recibir un administrado. Y eso es gravísimo desde la perspectiva de la seguridad jurídica. Repetimos, en tal caso, sólo podrá ser gravado el monto que supere lo justo. No la totalidad. Y ni eso, pues en general, las indemnizaciones pierden su valor real frente a la galopante inflación que nos azota como una presión fiscal adicional a la tributaria.

La Responsabilidad Patrimonial del Estado, y de los Particulares, no es efectiva. Debiendo serlo. La indemnización por daños y perjuicios debe representar en términos cuantitativos la proporcionalidad de la suma dineraria recibida con el daño sufrido por el administrado por nociones como, daños directos, daños emergentes y el lucro cesante. De lo contrario, la Responsabilidad Patrimonial del Estado como garantía, se tornaría en un cascaron vacío, tanto por la misma posición institucional del Poder Judicial como por el mismo entorno económico-inflacionario que condiciona al Estado a través de sus políticas económicas sobre operadores económicos, y sobre consumidores y usuarios. Con lo cual, queda en entredicho la mencionada garantía constitucional en Venezuela por la misma lógica económica –inflacionaria venezolana- imperante en nuestro entorno socio-económico que es causada por la ineficacia y la desidia institucional actual.

En materia de responsabilidad patrimonial debe existir una proporcionalidad entre el daño y la suma pecuniaria. Lo cual sería a la postre absurdo, si incorporamos las sumas dinerarias recibidas en calidad de indemnización con los ingresos ordinarios de los administrados, como acontece con la actual regulación tributaria (LISLR) con los salarios, las primas, las prestaciones de antigüedad, las prestaciones sociales, el bono alimenticio, las vacaciones, los bonos vacacionales y decembrinos como una suma total gravable por el Impuesto Sobre la Renta; y, que se supone va en contra de la Justicia Tributaria de los Trabajadores, Empleados y Funcionarios de las Universidades Públicas y Privadas con todo el Personal Docente, Administrativo y Obrero, en cualquiera de sus niveles. Yendo contra la mismísima seguridad jurídica en materia tributaria, que se supone contempla la posibilidad de prever las consecuencias y el tratamiento tributario expreso de las situaciones y acciones de los contribuyentes, pudiendo anticipar cuáles serán las decisiones de la Administración Tributaria, o aún de los Tribuna-

les, que cabrían sobre esas situaciones y acciones.⁴⁹

La imperfección regulativa de la Ley Tributaria objeto de discurrir intelectual, al querer incorporar las sumas dinerarias consideradas salariales, quedando en la necesidad de determinar si, la alícuota del ISLR gravará al salario en su sentido estricto cuando supere el monto de las Unidades Tributarias tipificadas como exención de base, o en su forma amplia, que implica todo un conjunto de conceptos económicos accesorios al salario devengado por las personas sometidas bajo relación de dependencia, es un tema que viene siendo objeto de profundo estudio por los tributaristas venezolanos, porque es una decisión política sumamente arbitraria que busca devorar los menguados ingresos de las personas colocadas bajo relación de dependencia, que ven en tales ingresos, una forma de desahogo económico ante la impresionante presión fiscal iniciada en el mes de Diciembre de 2014 con las reformas Decretales a la legislación tributaria patrocinadas por el Presidente Ejecutivo, y que nuevamente, vienen, literalmente, escoltadas, por la inaguantable presión inflacionaria que causa una inopia en la capacidad de costeo de la canasta alimenticia básica, convirtiéndose en un tributo más, pero de carácter perverso, que viene unido al precio de los bienes y servicios que consumen los venezolanos.

El pago de la indemnización por parte del Estado, o de los particulares debe ser efectivo para cubrir suficientemente el daño sufrido por el administrado, de lo contrario, la garantía de la Responsabilidad Patrimonial del Estado se convertirá en nugatorio al utilizar una parte de la indemnización recibida para el pago de un Impuesto contrario a valores constitucionales. No puede ser que una suma dineraria recibida por una persona para costearse su vida digna, sea afectada por una Ley, al pago de un impuesto a la República.⁵⁰ Lo mismo pudiere decirse del salario mínimo dentro de un

49 Manuel Hallivis Pelayo (2000) **La Seguridad Jurídica en el Derecho Tributario Mexicano**, en "Anais das XX Jornadas do ILADT. Año 2000." Derechos Humanos Y Tributación. Tomo I. Salvador, Bahia, Brasil. Pág. 1026

50 De Igual manera pensamos, debe acontecer con el salario mínimo. Y en nuestra humilde opinión, esto debe seguir siendo así como una realidad irrenunciable por parte de los trabajadores que no ganan lo suficiente. Es necesario aparejar de modo correlativo las variables: **Salario Mínimo con la Imposibilidad de Pago del ISLR**. De lo contrario, veríamos un efecto jurídico-económico pernicioso en un tributo-impositivo que tiene por características universales la generalidad, la igualdad y la proporcionalidad. Lo interesante es como se puede creer viable el gravamen sobre los ingresos sa-

Estado de Derecho: que éste debe ser forzosamente efectivo para cumplir con su propósito frente al trabajador beneficiado con esa política-económica proteccionista.

Para culminar, debe existir un mínimo vital como consecuencia del concepto de base imponible establecido por el legislador, identificando dicha magnitud con la renta disponible. Un autor español llamado Casado Ollero expone que el legislador queda obligado por la definición que el mismo establece de la base imponible, por un principio de coherencia, lo que lleva a preguntarse si la cuantía señalada en la Ley en razón del mínimo personal y familiar es perfectamente suficiente.⁵¹ Éste autor Español expone, que según un Informe ⁵², el mínimo personal del ingreso económico debe ser capaz de cubrir al menos las necesidades mínimas de alimentación, vestido y vivienda, y también las necesarias para que el individuo pueda sentirse participe y miembro de la sociedad en condiciones normales. El mínimo vital en ISLR según la Comisión Española, puede aplicarse al presente caso puesto que ¿Cómo el ISLR puede aplicarse a estos conceptos, cuando la totalidad del Ingreso está destinado a cubrir el mínimo vital del beneficiado durante un largo periodo de tiempo? La Comisión del Impuesto tomó como parámetro para establecer su importe “el presupuesto familiar equivalente de las personas que se sitúen en la mitad de la mediana de la distribución de renta de la población en cada momento,” previendo su actualización en función del IPC y de la toma en consideración de los cambios en la distribución de la renta en cada ejercicio fiscal; misma operación económica, que se manipula en la Expropiaciones o en los Juicios indemnizatorios para estimar con suma exactitud el quantum de la obligación pecuniaria requerida por el peticionante. Y eso implica no sólo, el ingreso, sino los gastos personales y familiares en que normalmente incurre, la edad, su lugar de residencia, el grado de instrucción obtenido, y en fin, otros elementos personales de especial importancia a la hora de determi-

lariales de un trabajador para no ver mermado, por un lado, el Derecho Constitucional del Salario Mínimo, y por el otro, el principio de gerencia tributaria de la recaudación eficiente, que gira en torno a la idea de la viabilidad e incidencia del tributo, y de la juridicidad de las potestades de inspección, determinación y recaudación por el otro.

51 Conferencia Universidad San Pablo-CEU, 20 de Enero de 1999.

52 Informe de la Comisión para el Estudio Y Propuesta de Medidas para la Reforma del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas del 13 de Febrero de 1998. Pág. 124.

nar el régimen jurídico personalísimo aplicable a un determinado contribuyente.

6. CONCLUSIONES

La Regulación del Impuesto Sobre la Renta (ISLR) en Venezuela todavía no está en consonancia con los valores constitucionales inmersos en nuestro texto supremo. Nos encontramos con una omisión inconstitucional de un tipo impositivo en particular: El Impuesto sobre la Renta. Y que debe forzosamente incorporar los ingresos económicos anteriormente mencionados para nos menoscabar la esfera jurídica subjetiva de todos los administrados que son privados de su propiedad, ni de aquéllos que sufren daños y perjuicios por un funcionamiento normal o anormal del Estado. Tampoco en materia de responsabilidad civil entre particulares.

Las Leyes reguladoras de los Impuestos deben tener dentro su código genético el *valor justicia o equidad tributaria* para no desmejorar notablemente la existencia digna de los administrados en cualquiera de sus formas frente al Estado Venezolano o los mismos particulares que los colocaron en esa loable posición de precariedad jurídica. Es injusto pagar un impuesto por semejantes conceptos, cuando los mismos son acordados por los Tribunales para restablecer una posición de precariedad jurídica de las víctimas. Y mucho más injusto aún que la misma desidia en la regulación del Impuesto, es la implementación de las potestades administrativas inspeccionarias del Departamento de Fiscalizaciones para constatar el supuesto incumplimiento de los deberes tributarios (pagar el impuesto) por un deber en cuanto al *quantum* se refiere que no fue juridificado por la legislación nacional ante la ignorancia del entorno económico.

Consideramos según lo arriba indicado, que el acto administrativo determinante de la obligación tributaria será nulo por: 1) resquebrajar la legalidad de la determinación de la obligación tributaria del Impuesto al considerar conceptos no señalados en la Ley como un hecho imponible con repercusiones económicas de enriquecimiento según el artículo 1 LISLR; y anulable por: 2) Desvinculación teleológica del acto administrativo liquidador del Impuesto con *los conceptos jurídicos indeterminados* del artículo 317

Constitucional: Equidad o Justicia Tributaria y protección de la economía nacional.

Que es necesario reformar la LISLR con una finalidad más justa que incorpore en el artículo 14 los conceptos que por razones técnicas y de moral o ética tributaria no pueden cobrarse. Hay que entender, que el actual artículo 14 no fue producto de una sola ley, y de una sola vez. Fueron necesarias varias reformas con la finalidad de darle un acabado casi-perfecto como lo tiene actualmente. Por esa razón, lejos de ser radicales con la injusticia de la actual legislación, consideraríamos prudente, que la Asamblea Nacional incorpore los conceptos económicos anteriormente mencionados para mejorar la situación jurídica de los administrados, frente al Estado y los particulares victimarios de los administrados. Resulta injusto pretender que los menos favorecidos tributen de igual forma y en igual medida que los que los están más, o que aquellos frente a una acción u omisión estatal se encuentran al margen de igualdad de las cargas públicas frente al Estado, o en franca desventaja frente a particulares que causan daños a otros particulares injustificadamente, pues la doctrina en general considera al principio de igualdad como aquel en mérito al cual todos son iguales al momento de soportar la carga tributaria.⁵³

7. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Brewer-Carías, Allan R. (1985). *Instituciones Políticas Y Constitucionales*. Tomo I. UCAT-Editorial Jurídica Venezolana. Caracas-San Cristóbal.

Brewer-Carías, Allan R. (1994). "Las Protecciones Constitucionales Y Legales Contra las Tribuciones Confiscatorias". *Revista de Derecho Público* N 57/59. Enero-Junio. Editorial Jurídica Venezolana. Caracas, Venezuela.

M. Corti, Arístides H. (1994). *De Los Principios de Justicia Que Gobiernan a la Tributación (Igualdad Y Equidad)* en Estudios de Derecho Constitucional Tributario en Homenaje al Prof. Dr. Juan Carlos Luqui. Depalma. Buenos Aires, Argentina.

53 Jorge Manini Chung (2000) **Derechos Humanos Y Tributación**. en "Anais das XX Jornadas do ILADT. Año 2000." Derechos Humanos Y Tributación. Tomo I. Salvador, Bahía, Brasil. Pág. 375.

John Mutti, Charles E. McClure y Otros. (1990). *La Tributación de la Renta Proveniente de los Negocios y del Capital en Colombia*. Dirección General de Impuestos Nacionales. Bogotá, Colombia.

Corti A. H. (1994). *De los Principios de Justicia que Gobiernan la Tributación (La Igualdad y Equidad)*. Estudios de Derecho Constitucional Tributario en Homenaje al Prof. Juan Carlos Luqui. Depalma. Buenos Aires, Argentina.

Jarach, Dino. (1980). *Curso Superior de Derecho Tributario*. Editorial CIMA.

Garrido Falla, Fernando. (1959). "Los Medios de Policía y la Teoría de las Sanciones Administrativas", en *RAP* N° 28. Madrid, España.

García De Enterría-Fernández. (2000.) *Curso de Derecho Administrativo*. Civitas. Madrid, España.

George Vedel. (1964). "Les Bases Constitutionnelles du Droit Administratif", en *Études et Documents du Conseil d'Etat*, Núm 8. París, Francia.

George Vedel. (1980). *Derecho Administrativo. Trad. Especial*. Aguilar. Madrid, España.

Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario. (2000). *Anais das XX Jornadas do ILADT*. Derechos Humanos Y Tributación. Tomo I. Salvador, Bahía, Brasil.

José Bermejo Vera. (1998). "La Administración Inspectoral", en *RAP* N° 147. Madrid, España.

José I. Hernández G. (2010). "Introducción General a las Inspecciones Y Fiscalizaciones Administrativas", en *Manual de Práctica Forense en Inspecciones en Procedimientos Administrativos Especiales*. Colección Práctica Forense N° 2. Editorial Jurídica Venezolana. Caracas, Venezuela.

José Luis Villar Palasí. (1974). *Apuntes de Derecho Administrativo*, Tomo I. U.N.E.D. Madrid, España.

José Rodríguez-Arana. (1988). "Los Derechos Fundamentales en el Estado Social de Derecho y el Derecho Administrativo", en *AA* Núm. 35.

José Xifra Heras. (1957). *Curso de Derecho Constitucional*. Segunda Edición, BOSCH, T. I. Barcelona, España.

Juan Alfonso Santamaría Pastor. (1991). *Fundamentos de Derecho Administrativo*. Centro de Estudios Ramón Areces S.A. Madrid, España.

Juan Miguel De la Cuétara M. (1986). *Las Potestades Administrativas*. Temas Claves de la Constitución Española. Tecnos. Madrid, España.

Leonardo Palacios M. (2003). *Las Características de la Imposición a la Renta en Venezuela en 60 Años del Impuesto Sobre la Renta en Venezuela*. Asociación Venezolana Derecho Tributario (AVDT). Caracas, Venezuela.

Luis Fraga Pittaluga. (2012). *Principios Constitucionales de la Tributación*. Colección de Estudios Jurídicos N° 95. Editorial Jurídica Venezolana. Caracas, Venezuela.

Neumark, Fritz. (1974). *Principios de Imposición*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, España.

Paul Johann Anselm Von Feuerbach. (1847). *Lehrbuch des gemeinen in Deutschland gültigen peinlichen Rechts*.

Ricardo Rivero Ortega. (2000). *El Estado Vigilante. Consideraciones Jurídicas Sobre la Función Inspectoral de la Administración*. Temas Claves de la Constitución Española. Tecnos. Madrid. España.

Rolando J. López Fonseca. (2004). *Actuación de la Administración Tributaria y del Administrado en el Proceso de Fiscalización*. VII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT). Caracas, Venezuela.

Santi Romano. (1953). *Frammenti di un Dizionario Giuridico*. Milano, Italia.

Constitución de la República Bolivariana de Venezuela Aprobada por Referéndum Aprobatorio el 15 de Diciembre de 1999. Reimpresión por Error de Impresión Y Publicada en el 30 de Marzo de 2000.

Gaceta Oficial N° 6.152 (Extraordinario) del 18 de Diciembre de 2014. Decreto-Código Orgánico Tributario de la República Bolivariana de Venezuela.

Gaceta Oficial Extraordinaria N° 6.152 del 18 de Noviembre de 2014. Decreto-Ley de Reforma Parcial de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Gaceta Oficial N° 39.483 de Fecha 09 de Agosto de 2010. Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia.

-Sentencia N° 462 del 06 de Abril de 2001. SC-TSJ (Caso Manuel Quevedo Fernández).

-Sentencia N° 2641 del 01 de Octubre de 2003. SC-TSJ (Caso Parkimundo).

- Sentencia N° 898 del 17 de Julio de 2013. SC-TSJ (Caso UCV).
- Sentencia N° 1.393 del 07 de Agosto de 2001. SC-TSJ. (Caso Fermín Toro Jiménez)
- Sentencia N° 1175 del 30 de Septiembre de 2002. SPA-TSJ. (Caso ELECENTRO).
- Sentencia N° 1176 del 30 de Septiembre de 2002. SPA-TSJ. (Caso CADAFFE).