

Lesión del *derecho humano al mínimo vital* por la subestimación del ajuste de la Unidad Tributaria en el impuesto sobre la renta

Humberto ROMERO-MUCI*

Resumen: En esta investigación analizamos la involución institucional del uso de la unidad tributaria en la imposición a la renta de las personas naturales, sus efectos perversos y su particular violación del derecho humano al mínimo vital en Venezuela.

Palabras clave: Unidad tributaria, mínimo vital, derechos humanos, confiscación, capacidad contributiva.

* Abogado *summa cum laude* de la **Universidad Católica Andrés Bello**, Magister en Leyes de **Harvard Law School**, Doctor en Derecho de la **Universidad Central de Venezuela**, Profesor Titular y Jefe de la Cátedra de Derecho Tributario en la Universidad Católica Andrés Bello, Profesor de Derecho de la Contabilidad en el Postgrado de Derecho Financiero de la Universidad Católica Andrés Bello y de Análisis Económico del Derecho Tributario en la Universidad Central de Venezuela, Individuo de Número y ex presidente de la **Academia de Ciencias Políticas y Sociales de Venezuela** (Sillón No. 14). Académico Correspondiente extranjero en la **Academia Colombiana de Jurisprudencia** y Honorario en la **Real Academia de Jurisprudencia y Legislación de España**. Socio en D'Empaire, abogados.

Abstract: *This research analyzes the involutory effects of the tax unit use in individual income taxation in violation of the human right to a minimum vitalis in Venezuela.*

Keywords: *Tax unit, minimum vitalis, human rights, confiscation, tax capacity.*

Sumario:

INTRODUCCIÓN. I. LA METAMORFOSIS DE LA UT. 1. *De lo racional a lo irracional.* 2. *La reforma del COT de 2001: hacia la manipulación de la UT.* 3. *La reforma del COT de 2014 y las reformas de la LISR de 2014 y 2015: hacia la negación de la inflación para fines fiscales.* 4. *El Decreto de emergencia económica de 2018 para delegar el ajuste de la UT marginando la intervención de la Asamblea Nacional.* 5. *La aplicación exclusiva de la UT por la Administración Tributaria Nacional: la prohibición de uso de la UT por los Estados y Municipios.* 6. *La reforma del COT 2020: la discrecionalidad máxima para la fijación de la UT y la antinómica “dolarización” de las sanciones.* II. LA SUBESTIMACIÓN DEL AJUSTE DE LA UT DE ACUERDO CON LOS ÍNDICES DE LA INFLACIÓN REAL. 1. *Naturaleza jurídica del acto de ajuste de la UT.* A. *La situación en el COT 2014.* B. *La situación en el COT 2020.* 2. *La subestimación del ajuste de la UT como un vicio de abuso de poder.* 3. *La subestimación del ajuste de la UT como lesión del derecho humano al mínimo vital.* A. *Identificación y naturaleza de un mínimo imponible en el impuesto sobre la renta.* B. *La UT como garantía del derecho humano al “mínimo vital”.* a. *El Tribunal Constitucional Alemán.* b. *La Suprema Corte Mexicana.* c. *La Corte Constitucional Colombiana.* d. *La jurisprudencia tributaria venezolana sobre la imposición a las personas naturales residentes.* e. *La posición de la doctrina venezolana sobre el mínimo vital.* a’. *Aproximación a una definición de la base imponible de las personas naturales en el ISLR.* b’. *Reiteración de la interpretación vinculante de la SC sobre la imposición de las remuneraciones regulares y permanentes obtenidas por personas naturales bajo relación de dependencia en el ISLR.* C. *La situación de indignidad del mínimo imponible actual –entre otras razones– por la subestimación del ajuste de la UT.* D. *La subestimación del ajuste de la UT como una situación dañina que compromete la responsabilidad patrimonial de la Administración Tributaria.* III. CONCLUSIONES. BIBLIOGRAFÍA.

INTRODUCCIÓN

El sistema tributario venezolano es víctima de un proceso *doloso de desconstitucionalización*¹, *deslegalización*², *desdemocratización*³ y *deshumanización*⁴ que lleva más de dos décadas.

-
- ¹ Ver SAGÜÉS, Néstor Pedro, “El concepto de <<desconstitucionalización>>” en *El falseamiento del Estado de Derecho*, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, World Juris Foundation, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas 2021, ver también, Brewer Carías, Allan R., “El falseamiento del Estado de Derecho (el caso de Venezuela)”, AYALA CORAO, Carlos, “Venezuela: Del Estado de Derecho al Estado de facto”.
 - ² *Vid.*, ARAGÓN REYES, Manuel, “El falseamiento de la legalidad”, en *El falseamiento del Estado de Derecho*, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, World Juris Foundation, Editorial Jurídica Venezolana, o Caracas 2021. Con la desconstitucionalización del sistema tributario viene anejo el fenómeno anómalo de la descodificación de la tributación. Implica un desmontaje del marco jurídico estable, cierto, comprensible, del molde de los esquemas conceptuales del tributo, expresión que permite una relación jurídica entre estado y ciudadanos clara y cierta. Esta degradación disminuye la posibilidad de preservar los derechos y garantías constitucionales de los contribuyentes, permitiendo que salga de cauces democráticos y garantistas, fuera de los cuales se convierte en ilegítima. ver MEIER GARCÍA, Eduardo, “El concepto de tributo y sus categorías constitucionalizadas frente a la descodificación, la deslegalización y el auge de la parafiscalidad”, en VIII Jornadas Venezolana de Derecho Tributario, Tributación municipal y exacciones parafiscales, Caracas 2006, p. 282.
 - ³ *Vid.* BADELL MADRID, Rafael, “Desconstitucionalización, desdemocratización y deslegalización en Venezuela desde la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia”, en *El falseamiento del Estado de Derecho*, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, World Juris Foundation, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas 2021. La sistemática exclusión de la participación y representación efectiva de los ciudadanos en el Parlamento para la toma de las decisiones legislativas sobre la creación de los tributos, mediante constantes delegaciones legislativas o bien por desapoderarle de sus potestades propias (entre ellas, y muy principalmente, la legislativa), bien por haberlo suspendido (supuesto desacato) o suplantado (asamblea nacional constituyente).

Una de las formas más grotescas de esta degradación institucional es la subestimación intencional del ajuste de la Unidad Tributaria (UT) como una forma de manipulación de la tributación con fines recaudatorios, sancionatorios y de control social⁵.

La corrección de la UT fue establecida con la finalidad de preservar la homogeneidad de la imposición en el tiempo, esto es, evitar que la inflación desnaturalice la intensidad con la que el legislador pretendió gravar los umbrales de tributación y otras expresiones monetarias fijas utilizadas como créditos a la base imponible o a la cuota a pagar en el impuesto sobre la renta (ISLR). Lo cierto es que, en absoluta contradicción con la racionalidad institucional de la UT, la misma no es ajustada de acuerdo con la inflación acumulada en un año determinado, sino que el ajuste reconocido por la Administración Tributaria es sustancialmente inferior a la tasa de inflación efectivamente expresada en el Índice Nacional de Precios al Consumidor (INPC), publicado por Banco Central de Venezuela (BCV). *Sen-cillamente, la Administración Tributaria decide el ajuste que le conviene.*

El objetivo final de esta *praxis* manipulativa en el ISR consiste en un aumento ilegítimo de la presión fiscal a las personas naturales, que no se corresponde con su capacidad contributiva efectiva. Esta subestimación del ajuste empuja a dichos

⁴ La deshumanización alude al irrespeto a la dignidad humana, la degradación de la protección y eficacia de los derechos humanos como frenos al Estado y sus poderes.

⁵ Ver nuestros trabajos con denuncias específicas ROMERO-MUCI, Humberto, *Uso, abuso y perversión de la UT <reflexiones sobre tributación indigna>*, Serie Estudios No. 111, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas 2016; posteriormente, en “La metamorfosis kafkiana de la Unidad tributaria y la dolarización de las sanciones tributarias”, en *Libro homenaje a Jesús Caballero Ortiz*, (Gustavo Urdaneta Troconis, Rafael Badell Madrid, Belén Ramírez Landaeta-Editores), Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Fundación de Derecho Administrativo (FUNEDA), Caracas 2022.

contribuyentes a tramos superiores de imposición (*bracket creep*), incluso gravando a algunos que están por debajo de la base de un mínimo impositivo en términos reales, esto es, de un *mínimo vital*⁶.

Esto se traduce en un ostensible daño al contribuyente y en una dejación de fines esenciales del Estado, que la obligan a la defensa y desarrollo de la persona y el respeto a su dignidad, según prescribe con rotundidad la base enunciativa⁷ que integran los textos de los artículos 3, 299 y 316 Constitucionales⁸.

⁶ Por “**mínimo imponible**” nos referimos al nivel de renta mínima excluida de la tributación. Las técnicas normativas, la extensión e intensidad de la mínima imposición, pueden variar mucho dependiendo de la decisión del legislador. Puede ser implementada como un mínimo exento, un mínimo no sujeto, como un mínimo gravado con tarifa 0, o como una minoración a la base imponible. *En todos los casos, el efecto práctico (económico) es la no imposición de un mínimo identificado como necesario para atender necesidades de subsistencia.* En el derecho internacional de los derechos humanos hay un consenso en que esa zona de no imposición constituye una medida económica representativa de ausencia de capacidad contributiva a los gastos generales como expresión de derecho al respeto de la dignidad humana en el Estado Social y de Derecho. Ese derecho humano suele identificarse bajo el concepto de “**mínimo vital**”. Lo importante es que esa zona de no imposición sea efectiva y cumpla su propósito de permitir la retención económica de los recursos necesarios para la atención de las necesidades vitales y familiares del contribuyente frente a la tributación.

⁷ Como sugiere Chiassoni: “...la interpretación de los artículos o apartados pertinentes de uno o más documentos normativos, con el fin de identificar la base enunciativa: el conjunto de las disposiciones de las que obtener normas útiles para regular un caso...” Cfr. Chiassoni, Pierluigi. *Técnicas de Interpretación Jurídica. Breviario para Juristas*, Marcial Pons, Madrid, 2011, p. 70.

⁸ Artículo 3: “El Estado tiene como fines esenciales la defensa y el desarrollo de la persona y el respeto a su dignidad, el ejercicio democrático de la voluntad popular, la construcción de una sociedad justa y amante de la paz, la promoción de la prosperidad y bienestar del pueblo y la garantía del cumplimiento de los principios, derechos y deberes consagrados en esta Constitución.

No menos importante, compromete la responsabilidad patrimonial de la República y de los funcionarios directamente involucrados en la infracción del orden legal, que ha degenerado en el cobro indebido de tributos, susceptibles de repetición, tal como garantizan los artículos 26, 30, 49, 137, 139, 140 y 259 de la Constitución, en concordancia con el artículo 327 del COT.

En efecto, no ajustar la UT en proporción a la variación del INPC tiene el efecto de incorporar en la base imponible ingresos que no constituyen incremento alguno en la capacidad real de pago de los contribuyentes, lo que incrementa la tasa efectiva de recaudación y toma la apariencia de una mayor eficiencia en la recaudación mediante la elevación implícita de las alícuotas del impuesto.

Los efectos del fallo en el ajuste de la UT en el caso del ISLR de las personas naturales, además de ampliar indebidamente la base de contribuyentes elevan las alícuotas reales del impuesto, reduce el monto real del desgravamen único (mínimo imponible) y de las rebajas y deducciones, eleva la tasa de retenciones e incorpora a más contribuyentes especiales. Además, causa efectos indirectos sobre las obligaciones patronales como el caso del bono de alimentación de los trabajadores, el cual se deteriora

La educación y el trabajo son los procesos fundamentales para alcanzar dichos fines."

Artículo 299. "El régimen socioeconómico de la República Bolivariana de Venezuela se fundamenta en los principios de justicia social, democracia, eficiencia, libre competencia, protección del ambiente, productividad y solidaridad, a los fines de asegurar el desarrollo humano integral y una existencia digna y provechosa para la colectividad".

Artículo 316: "El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o la contribuyente, atendiendo al principio de progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población; para ello se sustentará en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos".

restando calidad de vida a la fuerza laboral ocupada en el sector formal de la economía⁹.

Tan patética es la situación de *indignidad* en la tributación de las personas naturales residentes en el país, que los perceptores de salario mínimo son contribuyentes del ISR¹⁰ aun por debajo de un **mínimo vital** y a pesar del impacto mismo del impuesto inflación. Esto lesiona el derecho humano a un salario (ingreso) suficiente que permita a todo trabajador “...**vivir con dignidad y cubrir para si y su familia las necesidades básicas materiales, sociales e intelectuales**”. Esta situación de deshumanización de la tributación es inaceptable y frontalmente desdice de los más elementales derechos a una vida digna del contribuyente residente persona natural¹¹.

En este sentido el respeto al derecho al *mínimo vital* es una condición de validez de la tributación¹² y la corrección monetaria plena de la UT es una garantía insoslayable del derecho a contribuir conforme a una capacidad económica efectiva y condición de legitimidad de la imposición.

⁹ Cfr. CONTRERAS, José, SANTELIZ, Andrés, ÁLVAREZ, Mariángel, “Recaudación fiscal. Estructura productiva, configuración fiscal, equidad y volatilidad”, en *Revista Banco Central de Venezuela*, Vol. XXX / N° 2, Biblioteca del pensamiento Económico, ISSN: 0005-4720, Caracas 2015, p. 35.

¹⁰ Al 311222: El Salario mínimo mensual es de Bs. 130 (Decreto No. 4653 del 15 de marzo de 2022, *Gaceta Oficial* No. 6691 del 15 de marzo de 2022). El sueldo mínimo anualizado es de Bs. 1560. El sueldo mínimo anualizado traducido en UT vigente (0.40) es equivalente a 3900 UT. Después de restar el desgravamen único de 774 UT el enriquecimiento neto gravable es de 3.126 UT y el impuesto causado de 375 UT, neto de la rebaja personal de 10 UT arroja un impuesto a pagar de 365 UT.

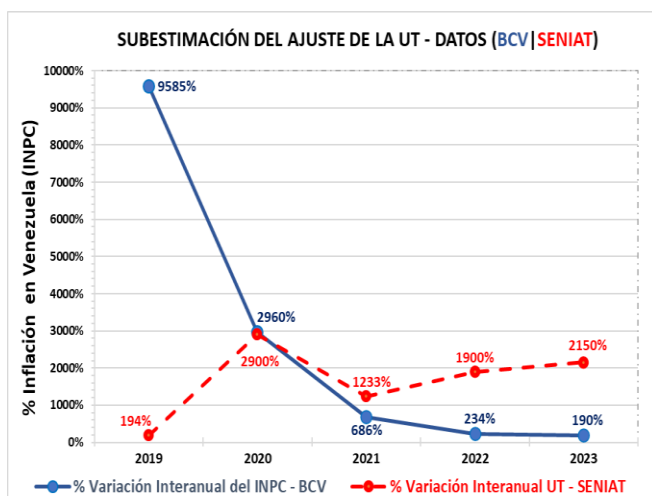
¹¹ Ver ROMERO-MUCI, Humberto, *Uso, abuso y perversión de la UT <reflexiones sobre tributación indigna>*, Serie Estudios No. 111, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas 2016, p. 76.

¹² Ver ROMERO MUCI, Humberto, “Los derechos humanos como condición de validez de la tributación”, en *Libro homenaje al Dr. Pedro Nikken*, Tomo II, (Allan Brewer Carías y Carlos Ayala Corao, editores), Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Caracas 2021, p. 1363.

Pero lo más grave de la manipulación del ajuste de la UT es su ritmo errático, esto es, su falta de coherencia con algún criterio consistente de corrección. A veces el ajuste es inferior a la inflación y otras muy por encima.

El balance sigue siendo de subestimación de la UT. Por ejemplo, en **2018** la inflación fue de **130.060%** mientras que el ajuste de la UT fue de **5.566%** esto representa, **23.36** veces menos que la inflación. Al año siguiente de 2019 la inflación fue de **9.585,49%** y el ajuste de la UT fue de **194,12%**, esto es, **49,4** veces menos.

Para el año 2020, la inflación fue de 2960% y el ajuste de la UT fue de 2900%; para el año 2021, la inflación fue de 686% y el ajuste de la UT estuvo en 1233%, en esta oportunidad la UT se incrementó 1,8 veces sobre la inflación del año. Por último, hasta octubre de 2022, fecha en que se publicaron por última vez los datos de INPC por el BCV la inflación estuvo alrededor de 234% y el ajuste de la UT para ese año fue de 1900%, con lo cual en los últimos 3 años la UT se ha ajustado en 6000%.



Esas diferencias tan abruptas solo son demostración de arbitrariedad y absoluta discrecionalidad en el ajuste.

En esta investigación damos cuenta de las distintas vías de hecho normativas, administrativas y judiciales puestas en pie por el régimen para progresivamente restarle efectividad al medio corrector de la UT, exacerbar la presión fiscal y muy particularmente, manipularlo a conveniencia y discreción como un medio de intimidación y control político.

Mas importantemente aun, demostramos empíricamente los efectos de la subestimación del ajuste de la UT en el tiempo y la sobrestimación de la medida real de valor sobre los tramos de la tarifa No. 1 aplicable a las personas naturales en el ISR. Con ello se dan ejemplos concretos del exceso de imposición y la futilidad de los paliativos artificialmente implementados por el régimen para aparentar alguna morigeración de tan brutal distorsión e inequidad.

Primero, argumentamos sobre la deformación normativa y la finalidad institucional de la UT desde su aparición en el COT 1994 a la fecha en el COT 2020 y de cómo fue transformada intencionalmente (metamorfosis) en un medio deslegalizado, antidemocrático y deshumanizado de control social.

Segundo, argumentamos cómo la subestimación del ajuste de la UT conforme a la variación del INPC constituye un acto arbitrario, una lesión del *derecho humano al mínimo vital* y una situación dañina que compromete la responsabilidad patrimonial de la Administración Tributaria.

A todo evento, el propósito de estos comentarios consiste en documentar las desviaciones anotadas en el diseño normativo y en el uso de la UT y reivindicar los usos legítimos y propios en el contexto tributario y financiero.

I. LA METAMORFOSIS DE LA UT

En esta sección demostraremos el proceso degenerativo de la función de la UT, la progresiva instrumentalización de su uso con fines recaudatorios que la convirtieron en una forma subrepticia e ilegítima de sobreimposición a la renta.

1. *De lo racional a lo irracional*

Con el COT de 2001 comenzó el abuso y perversión de la finalidad institucional de la UT. Con la reforma de 2014 y recientemente con la de 2020, fue finalmente inutilizada y convertida en un expediente al servicio del antojo de la Administración tributaria.

La finalidad institucional de la UT desde su creación normativa en el COT 1994, fue consistente con la técnica de la corrección monetaria por inflación: Neutralizar la distorsión de la depreciación monetaria sobre los valores nominales de las expresiones normativas usadas en la Ley y demás normas con fines de cuantificación, esto es, que los valores históricos se mantengan constantes independientemente de la variación del poder de compra del bolívar. El carácter objetivo del ajuste garantiza su consistencia con las exigencias de la reserva legal tributaria, pues la técnica de cálculo de la inflación, los datos estadísticos del BCV y los resultados del ajuste son, en principio, previsibles y determinables.

La UT dejó de cumplir su misión institucional como unidad de cuenta homogénea¹³. Perdió “...su carácter de **determinación objetiva y de simple aplicación aritmética**”¹⁴. Perdió su idoneidad para preservar un valor actualizado de la estructura de tramos, mínimos imponibles y demás variables fijas utilizadas en la definición de las bases imponibles y cuotas liquidables de los tributos. Ahora el ajuste no responde a un dato objetivo, ni es un simple cálculo aritmético, sino depende del capricho y la conveniencia de la Administración tributaria.

Con la pretendida reforma del COT de 2020 la finalidad de la UT se vació de sentido. Se desvinculó su medida de un índice objetivo y previsible y se eliminó todo control preceptivo para garantizar su corrección. Con ello el expediente de la UT se deslegalizó fatalmente al servicio de la usurpación de la reserva legal tributaria, para responder ahora a la voluntad discrecional y conveniencia política de la Administración tributaria, esto es, de la arbitrariedad.

Paralelamente, en el COT de 2020 se pretende legitimar sucedáneos de ajuste referidos a especies monetarias extranjeras (o el Petro) como si fueran auténticos mecanismo de corrección monetaria, cuando solo son vías de hecho normativas para desnaturalizar la obligación tributaria, en frontal antinomia del

¹³ La UT se creó con el COT de 1994. Artículo “**Por su carácter de determinación objetiva y de simple aplicación aritmética, la Administración Tributaria reajustará el valor de la Unidad Tributaria de acuerdo con lo dispuesto en este Código**”. Artículo 229: “...se fija en el monto de mil bolívares (Bs. 1.000,00). Esta cantidad se reajustará a comienzos de cada año por resolución de la Administración Tributaria, previa opinión favorable de las Comisiones Permanentes de Finanzas del Senado y de la Cámara de Diputados del Congreso de la República, sobre la base de la variación producida en el Índice de Precios al Consumidor (IPC) en el área de Caracas, del año inmediatamente anterior, que publicará el Banco Central de Venezuela antes del día 15 de enero de cada año”.

¹⁴ Enunciado que se repite idénticamente en el artículo 3 desde la creación de la UT desde los COT de 1994. Las reformas de 2001 y las pretendidas reformas de 2014 y 2020.

artículo 3 y 146 del COT que impone el bolívar como moneda de presentación y pago de la obligación tributaria y sus accesorios, por ser materia de exclusiva y excluyente reserva legal tributaria.

Todo ello es un reconocimiento implícito de la disfunción del bolívar que potencian la arbitrariedad, una pretensión nefaria para que la administración tributaria se aproveche *ex turpi causa* de la hiperinflación e hiperdepreciación del bolívar¹⁵.

En suma, la UT originalmente creada para evitar las desfiguraciones del modelo inicial de la Ley, hoy es un nombre vacío, una máscara, al servicio del juego de las apariencias, haciéndose pasar como si fuera un medio objetivo y automático de corrección inflacionario, cuando en la realidad práctica es solo un medio simbólico más de la **“voluntad de poder”**. No tiene nada que ver con un expediente técnico de corrección monetaria.

2. *La reforma del COT de 2001: hacia la manipulación de la UT*

Todo comenzó con la acción intencional del legislador de la reforma del COT de 2001 para desviar la finalidad correctora de la UT, al subestimar el ajuste (i) postergando su aplicación (la vigente por 183 días del período tributario), (ii) pretender su vigencia desde la publicación de dicho ajuste y no desde el comienzo del año respectivo¹⁶ y finalmente, (iii) minimizar la corrección correspondiente, al no recoger la inflación real representada por el ajuste del INPC elaborado por el BCV

¹⁵ Ver nuestro trabajo ROMERO-MUCI, Humberto, “Ilegitimidad de la dolarización de las sanciones tributarias”, en *Libro homenaje a Cecilia Sosa Gómez*, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Caracas 2021; también en *Revista de la Facultad de Ciencias jurídicas y políticas de la Universidad Monte Ávila, Derecho y Sociedad*, No. 18, diciembre, Caracas: 2021.

¹⁶ Artículo 3 párrafo tercero COT 2001

anualmente¹⁷. En palabras resumidas se postergó y subestimó el efecto correctivo de la UT, por la práctica aplicativa de la Administración tributaria que decidió a conveniencia el momento de la entrada en vigor y la medida del ajuste de la UT.

Paradójicamente la UT se aplicó a situaciones jurídicas donde no corresponde utilizarla por razones garantistas, asociadas a la seguridad jurídica, concretamente, en el caso de sanciones pecuniarias.

Con la reforma del 2001, se vinculó el valor de la UT al de la fecha del pago y no al de la comisión del ilícito, tanto en el caso de multas expresadas en UT¹⁸, como las expresadas en términos porcentuales¹⁹ (convertibles al equivalente de UT correspondientes al momento de comisión del ilícito, pero exigibles al valor de la UT al momento del pago).

Con esa medida normativa se infringen los principios constitucionales de taxatividad penal, la prohibición de retroactividad normativa y de razonabilidad de la ley²⁰. Con ellos se

¹⁷ Desde el COT 2001. La UT debió reajustarse por la Administración Tributaria, *ex* artículo 139 (15) del COT, dentro de los quince (15) primeros días del mes de febrero de cada año, previa opinión favorable de la Comisión Permanente de Finanzas de la Asamblea Nacional, sobre la base de la variación del INPC del año inmediatamente anterior, publicado por el BCV. Así mismo la LISR, establece la obligación del BCV, de publicar en los primeros diez (10) días de cada mes, la variación y el INPC del mes anterior, expresados con cinco decimales. Este enunciado normativo es del mismo tenor de su antecedente en el COT 1994.

¹⁸ Artículo 94, parágrafo primero.

¹⁹ Artículo 94, parágrafo segundo.

²⁰ Ver nuestros comentarios en ROMERO-MUCI, Humberto, *Uso, abuso y perversión de la unidad tributaria <una reflexión sobre tributación indigna>*, Serie Estudios No. 111, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Editorial Jurídica Venezolana, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas 2016, p. 6; y en “La metamorfosis kafkiana de la Unidad tributaria y la dolarización de las sanciones tributarias”, en *Libro Homenaje a Jesús Caballero Ortiz*, Gustavo Urdaneta *et.al* Coordinadores), Fundación Estudios de Derecho Administrativo (FUNEDA), Caracas 2022, pp. 1004 a la 1104.

perdió la certeza en la aplicación de sanciones y se convirtieron en un instrumento de intimidación y persecución para inhibir el derecho a la defensa frente a la aplicación incierta y desproporcionada de la pretendida sanción por multa.

En suma, como hemos denunciado anteriormente²¹, el legislador deslealmente difirió la aplicación de la UT para medir la capacidad tributaria del contribuyente en perjuicio de éste, pero a su vez, pretendió el inconstitucional cobro de sanciones tributarias en base al valor actualizado de la UT al momento del pago.

3. *La reforma del COT de 2014 y las reformas de la LISR de 2014 y 2015: hacia la negación de la inflación para fines fiscales*

Desde 2013 a 2020 el fracaso del control sobre la economía (control de precios, salarios, intereses y cambio externo) impuso la necesidad ideológica de ocultar el inmenso fiasco de la gestión económica del régimen y partido de gobierno. Hubo un interés en ocultar fundamentalmente la hiperinflación y con ello su reconocimiento a los fines fiscales. Esto ocurrió subestimando el ajuste anual de la UT, pero también eliminando la corrección monetaria (o el ajuste integral por inflación) de la base imponible del ISLR.

Para este fin ya desde 2013 se recurrió al expediente de las delegaciones legislativas mediante el abuso de la llamada “**Ley habilitante**”, a favor del Poder Ejecutivo para regular con rango y valor de ley la materia delegada, esto es, interferir materias reservadas a la Ley formal. Esto ocurrió bajo el singular

²¹ ROMERO-MUCI, Humberto, *Uso, abuso y pervisión de la unidad tributaria <una reflexión sobre tributación indigna>*, Serie Estudios No. 111, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Editorial Jurídica Venezolana, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas 2016, p. 103.

pretexto de luchar contra “...la corrupción y guerra económica que acechan a la Patria...”²².

Así las cosas, el abuso del medio (la delegación legislativa) sirvió para deslegalizar el tributo y la UT en particular, para circunvenir la regulación de la legalidad aplicable, las exigencias de la reserva legal, la deliberación y representatividad democrática.

Esa fue la sinrazón y fundamento de las reformas de la LISLR, en las que se excluyeron del ajuste integral por inflación en 2014²³ a las entidades financieras y de seguros y posteriormente en 2015²⁴, a los denominados sujetos pasivos especiales²⁵. Con estas reformas legislativas no hubo discusión mediante la representación democrática, ni consulta técnica, ni fundamentación, ni corrección, sino retórica y manipulación eficaz.

En efecto, a partir de un criterio improvisado e irresponsable y una visión ideológica alucinada que no toma en cuenta ni la realidad de la inflación²⁶, ni sus consecuencias sobre la

²² *Gaceta Oficial* N° 6.112 Extraordinario de fecha 19 de noviembre de 2013.

²³ *Gaceta Oficial* No. 6.152 Extraordinaria del 18 de noviembre de 2014.

²⁴ *Gaceta Oficial* N° 6210 Extraordinaria del 30 de diciembre de 2015.

²⁵ En la exposición de motivos se justifica la eliminación del ajuste por inflación, sin ninguna explicación racional con el pretexto simplista de que “...el ajuste por inflación se ha constituido en un mecanismo de disminución injustificada del pago de impuesto”. Nada más. Ver nuestros trabajos críticos: “Aspectos *protervos* en la eliminación del ajuste integral por inflación fiscal a las entidades financieras y de seguros”, en XIV *Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas 2015, y “El <Impuesto a la Inflación> sobre el Patrimonio Bancario: Inconstitucionalidad de la eliminación del ajuste integral por inflación fiscal a las entidades financieras y de seguros”, en el libro de Alfredo MORLES HERNÁNDEZ, *La Banca <en el Marco de la Transición de Sistemas Económicos en Venezuela>*, Segunda Edición, Universidad Católica Andrés Bello, Caracas, 2016.

²⁶ *Vid.* Luis Salas, “Adiós al ajuste por inflación o la eliminación de un impuesto de las élites económicas contra la ciudadanía”, en:

medida de capacidad económica efectiva, se afirma que la inflación es una ilusión del lenguaje, un invento ideológico de dominación política y económica, y no un fenómeno económico que envilece el poder adquisitivo y una exacción oculta que empobrece a la población²⁷.

En ese contexto la corrección monetaria es asimilada a un subterfugio que permite escapar a la tributación y no un mecanismo técnico que limitadamente pretende neutralizar sus efectos distorsionantes sobre la estructura normativa de los tributos.

La causa de la hiperinflación se ubica en la pérdida autonomía del BCV en desmedro del equilibrio socioeconómico del país. Un incumplimiento de sus deberes constitucionales y legales de mantener la estabilidad de los precios y preservar el valor

<http://questiondigital.com/?p=31606>, publicado jueves, 31 Dic 2015 05:58 PM. “<La inflación no existe en la vida real>, **esto es, cuando una persona va a un local y se encuentra con que los precios han aumentado, no está en presencia de una “inflación”**. En realidad, lo que tiene al frente es justamente eso: un aumento de los precios, problema del cual la inflación en cuanto teoría y sentido común dominante se presenta como la única explicación posible, cuando en verdad es tan solo una y no la mejor. Se presenta como la única posible porque es la explicación del sector dominante de la economía, en razón de la cual se la impone al resto. En tal sentido, debemos ver cómo se forma y cómo funciona esta idea, pero sobre todo qué cosa no nos muestra, qué cuestiones claves no nos deja ver ni nos explica tras todo lo que dice mostrarnos y explicarnos como obvio”. <http://www.psuv.org.ve/wp-content/uploads/2016/01/22-claves-para-entender-y-combatir-la-Guerra-Econ%C3%B3mica.pdf>, p. 8-9.

²⁷ La creación de dinero puede ser y frecuentemente es utilizada por los gobiernos como un instrumento recaudatorio, esto es, la inflación tiene una funcionalidad como impuesto. El privilegio monopolístico en la creación de dinero es equivalente a permitirle que establezca un impuesto sobre los activos monetarios. Con razón dijo John Mainard Keynes “**no hay un medio más útil ni seguro para subvertir las bases actuales de a la sociedad que la corrupción de la moneda**”. *The economic consequences of the Peace*, p. 236, citado por Brennan, Geoffrey y Buchanan, James, *El poder fiscal <fundamentos analíticos>*, Unión Editorial, Madrid 1987, p. 146.

interno y externo de la unidad monetaria. Perdió su facultad para administrar las reservas internacionales, obligándosele a financiar o convalidar políticas fiscales deficitarias o a otorgar créditos directos al Gobierno Nacional y de la Estatal Petrolera (PDVSA)²⁸. Esto degeneró en monstruosos déficits fiscales, endeudamiento externo e interno desproporcionado, emisión descontrolada de dinero inorgánico, pérdida del valor externo

²⁸ Concretamente en la reforma de la LBCV de 2015, el legislador delegado inoculó el veneno de la hiperinflación en el Artículo 37(2). Allí se estableció una excepción a la prohibición para el BCV de otorgar créditos directos al Gobierno Nacional o cualquier otro ente de carácter público o mixto. Sin embargo, en un esfuerzo fútil de disimulo, la misma redacción hace pasar por excepción a la prohibición de crédito al gobierno, una excepción normativa que se convirtió en la regla de permiso a la emisión inorgánica de bolívars. Así la parte final del mismo ordinal incluye una excepción que niega la prohibición de principio: **“...podrá obtener, otorgar o financiar créditos al Estado y entidades públicas o privadas, cuando objetivamente exista amenaza interna o externa a la seguridad u otro perjuicio al interés público, que calificará el Presidente o Presidenta de la República mediante Informe confidencial; o en aquellos casos en que hayan sido aprobados de forma unánime por los miembros del Directorio”**. Sobre los demás controles del ejecutivo sobre el BCV ver HERNÁNDEZ GONZÁLEZ, José Ignacio, “Comentarios a la reforma de 2015 de la Ley del Banco Central de Venezuela y su defensa por la Sala Constitucional, en *Revista de Derecho Público*, No. 145-146, Enero-Junio de 2016, Caracas, pp. 107; ver también ABADI M., Anabella, 15 años de violaciones a la autonomía del BCV <Proceso constante, resultado fulminante>, en Transparencia Venezuela, Caracas 2018, <https://transparencia.org.ve/wp-content/uploads/2018/07/Violaciones-Autonomi%CC%81a-BCV-2018-Anabella-Abadi-M.-.pdf>.

Academia de Ciencias Políticas y Sociales, *“Opinión sobre el pedimento del Poder Ejecutivo Nacional al Banco Central de Venezuela para disponer, con propósitos de financiamiento del sistema agropecuario nacional, de 1000 millones de \$ de las reservas monetarias internacionales y otras formas de financiamiento, sin la contraprestación correspondiente en bolívares”*, consultado el 15 de mayo de 2018, disponible en web: <[http://www.acienpol.org.ve/cmacionpol/Resources/Pronunciamientos/Opinión%20de%20la%20Academia%20sobre%20el%20Pedimento%20del%20Ejecutivo%20al%20BCV%20de%201000%20millones%20de%20dólares%20de%20las%20reservas%20monetarias%20internacionales.pdf](http://www.acienpol.org.ve/cmacionpol/Resources/Pronunciamientos/Opinion%20de%20la%20Academia%20sobre%20el%20Pedimento%20del%20Ejecutivo%20al%20BCV%20de%201000%20millones%20de%20dólares%20de%20las%20reservas%20monetarias%20internacionales.pdf)>.

del bolívar y la perversa hiperinflación. Ambas situaciones ilícitas y dañinas son imputables al Estado Venezolano.

Pero hay más desafueros imputables al BCV. En ese contexto de perfidia entre los años de 2016 hasta abril de 2019 el BCV omitió la publicación tempestiva de las cifras sobre inflación y otras cuentas nacionales en el país. Cuando el BCV publicó en 2019 la información omitida reveló el fracaso de la gestión económica del sector público durante esos años²⁹, concretamente el reconocimiento de la hiperinflación, el decrecimiento económico y la involución de la economía venezolana a niveles de 1948.

El desastre económico continua hoy³⁰. Solo para tener una idea del tamaño de la destrucción de la economía venezolana

²⁹ Según Humberto García Larralde “Las cifras revelan una caída de la actividad económica del 36,1% entre 2012 y 2017. De proyectarse para todo el año 2018 el comportamiento observado durante los primeros nueve meses, la contracción habrá sido del 48,1% para el período presidencial completo. Esto significa una contracción promedia en el ingreso de cada venezolano del 51,6%, situándolo en términos absolutos en un nivel ligeramente inferior al de 1950. Es la contracción más pronunciada de un país que no esté en guerra, mayor que la de Grecia en el siglo XXI, y que el de Ucrania o de Cuba en los ‘90”. “La catástrofe que al fin reconoce el BCV”, en <https://www.descifrado.com/2019/07/28/humberto-garcia-larralde-la-catastrofe-que-al-fin-reconoce-el-bcv/>

³⁰ “...Las razones de esta tragedia están en las equivocadas políticas, derivadas del modelo político-ideológico del Socialismo del Siglo XXI y no en las sanciones económicas aplicadas por el gobierno de los Estados Unidos, como alegan quienes ejercen el gobierno. Es necesario aclarar que el año en que fueron introducidas sanciones financieras a la República y a PdVSA (2017), el Estado venezolano se vio imposibilitado de pagar su deuda internacional (default) aislándose, por su cuenta, de los mercados financieros mundiales. Asimismo, para el momento de entrar en vigencia las sanciones petroleras (21.01.2019), la producción de crudos había caído a apenas la tercera parte de la de 2013. Si bien puede decirse que esas sanciones acentuaron ese declive -hoy se produce apenas el 16%- , es evidente que la destrucción de la capacidad productiva de la industria

basta con mencionar la serie estadística sobre las variaciones del producto interno bruto (PIB) entre los años 2014 hasta el primer trimestre de 2021. Estas cifras revelan el colapso macroeconómico más agudo de la historia mundial: (i) un ciclo recesivo (decrecimiento económico) de 8 años seguidos, (ii) una contracción agregada de 77% del PIB.

Particularmente dañina fue la política deliberada de opacidad del BCV de omitir la publicación tempestiva de las cifras sobre inflación en el país y otras cuentas nacionales entre los años de 2016 hasta abril de 2019. Se trató del incumplimiento de un deber de transparencia de interés general, del que depende el derecho a la información veraz y oportuna de la población para el ejercicio de otros derechos particulares, entre ellos la corrección monetaria de derechos y obligaciones pecuniarias para todo tipo de propósitos contractuales, la actualización de beneficios y derechos laborales, la tutela judicial efectiva mediante la actualización de condenas de sumas de dinero por los tribunales y por supuesto el derecho tributario a la corrección de bases imponibles, alícuotas y cuotas tributarias. Esta fue una situación vergonzosamente cohonestada por la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia³¹.

En definitiva, la exclusión del ajuste integral por inflación para los sujetos pasivos especiales, la subestimación del ajuste

petrolera ya había ocurrido. Las sanciones personales, por su parte, no son contra Venezuela, si no a funcionarios imputados de haber violado derechos humanos y/o incurrido en corruptelas. Por tanto, no tienen repercusiones económicas". Cfr. Pronunciamiento de la Academia Nacional de Ciencias Económicas de fecha 9 de marzo de 2021.

³¹ Ver Sentencia No. 935 de 4 de agosto de 2015 dictada en el caso *Asociación Civil Transparencia Venezuela contra el Presidente del Banco Central de Venezuela* <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/agosto/180378-00935-5815-2015-2015-0732.HTML> *vid.* comentarios de BREWER-CARÍAS, Allan. *El secreto y la mentira como política de Estado y el fin de la Obligación de Transparencia*, en <http://allanbrewercarias.com/documentos/el-secreto-y-la-mentira-como-politica-de-estado-y-el-fin-de-la-obligacion-de-transparencia-de-como-el-tribunal-supremo-de-justicia-libero-inconstitucionalmente-al-banco-central-de-venezuela-de-cumplir/>.

de la UT, el retraso en la publicación de los INPC, simplemente fueron parte de una burda estrategia del poder: *negar la realidad para instalar una mentira*³². Su objetivo fue y sigue siendo, manipular la aplicación de los enunciados normativos y los fundamentos fácticos de la corrección monetaria.

Por su parte la *praxis* de la Administración tributaria de postergar y subestimar el ajuste de la UT implicó una mayor presión fiscal, artificial e injusta, sobre todo a las personas naturales. Ello degradó la tributación a condiciones indignas, contrarias a los *derechos humanos*, lesiva del *mínimo vital*.

En efecto, como señalamos en la introducción, no ajustar la UT en proporción al cambio del INPC tiene el efecto de incorporar en la base imponible ingresos que no constituyen incremento alguno en la capacidad real de pago de los contribuyentes, lo que incrementa la tasa efectiva de recaudación y toma la apariencia de una mayor eficiencia en la recaudación mediante la elevación implícita de las alícuotas del impuesto.

Los efectos del fallo en el ajuste de la UT en el caso del ISLR de las personas naturales, además de ampliar indebidamente la base de contribuyentes elevan las alícuotas reales del impuesto, reduce el monto real del desgravamen único (mínimo tributable) y de las rebajas y deducciones, eleva la tasa de retenciones e incorpora a más contribuyentes especiales. Además, causa efectos indirectos sobre las obligaciones patronales como el caso del bono de alimentación de los trabajadores, el cual se deteriora restándole calidad de vida a la fuerza laboral ocupada en el sector formal de la economía³³.

³² Cfr. HERRERA ORELLANA, Luis, "El fenómeno de la *neolengua* como instrumento de quiebre de la democracia y del estado de derecho <propuestas para el rescate de la lengua y la libertad>", en *La neolengua del poder en Venezuela<dominación política y destrucción de la democracia>*, Editorial Galipán, Caracas 2014, p. 144.

³³ Cfr. CONTRERAS, José, SANTELIZ, Andrés, ÁLVAREZ, Mariángel, "Recaudación fiscal. Estructura productiva, configuración fiscal, equidad y volatilidad", en *Revista Banco Central de Venezuela*, Vol. XXX / N° 2, Biblioteca del pensamiento Económico, ISSN: 0005-4720, Caracas 2015, p. 35.

Por ejemplo, en el año 2014 la diferencia entre la UT real y la UT oficial fue de 205%. La mayor presión fiscal sobre el tramo más bajo de la tarifa No. 1 para las personas naturales fue de 59,36%³⁴. Para el año 2013 la diferencia fue de 107% y en 2012 de 108%.

En resumen, la ilegal e inconstitucional subestimación de los ajustes de la UT implica la subestimación de los ajustes de los tramos nominales de renta por causa de la inflación y se convierte en una forma subrepticia e ilegítima de sobreimposición a la renta.

Desde un punto de vista jurídico la inconsistencia anotada se traduce en una lesión directa al derecho constitucional de tributar conforme a la capacidad económica efectiva del ciudadano contribuyente *ex* artículo 316 Constitucional, que implica un pago indebido por exceso de tributación. Su efecto puede y debe ser calificado como confiscatorio, situación prohibida por el artículo 317 Constitucional. Por tal razón, todo ello implica el derecho a la indemnización del daño causado por la Administración Tributaria por el cobro indebido, *ex* artículos 26,30, 49,137,139, 140 y 259 Constitucional y 237 del COT.

4. *El Decreto de emergencia económica de 2018 para delegar el ajuste de la UT marginando la intervención de la Asamblea Nacional*

El expediente de los “Decretos de Emergencia económica”³⁵ fue otro subterfugio abusado por del Poder Ejecutivo

³⁴ *Ibid.* p. 41.

³⁵ “Antes de promulgar los estados de emergencia y excepción, el Presidente Maduro gobernaba en virtud de dos <<leyes habilitantes>> promulgadas por la anterior Asamblea Nacional, que el partido PSUV seguía controlando. La segunda de ellas, la “Ley habilitante Antiimperialista”, aprobada en marzo de 2015, confería poderes especiales al Presidente para dictar leyes y decretos durante un período de seis meses. Esto siguió la práctica del ex Presidente Hugo Chávez de gobernar con arreglo a leyes habilitantes dictadas por la Asamblea Nacional. Desde que el partido de gobierno se convirtió en la minoría de la Asamblea Nacional, el Presidente ha recurrido a los estados de

para la desdemocratización del Estado y con ello facilitar la deslegalización de la UT, entre otros despropósitos.

Por este medio normativo el Presidente de la República pretendió circunvenir la legalidad y la representación y la participación democrática, para nuevamente insistir en (i) manipular el ajuste según criterios acomodaticios no consistentes con la inflación real y (ii) disociar la fijación de la UT de la intervención de la Asamblea Nacional.

En 2018 apareció el denominado Decreto Presidencial N° 3.239, de fecha 9 de enero de 2018³⁶, mediante el cual se declaró el Estado de Excepción y de Emergencia Económica en todo el territorio Nacional. La medida extrema de intervención de los derechos y garantías económicas de los venezolanos se justificó en el conflicto político con la Asamblea Nacional, bajo el pretexto de la pretensión desde ese órgano del estado de "...destituir y desconocer las máximas autoridades del Poder ejecutivo nacional"³⁷, así como en "...la amenaza a la economía nacional..." causada por las medidas llamadas de "bloqueo

excepción y de emergencia para gobernar." Cfr. Conclusiones detalladas de la Misión internacional independiente de determinación de los hechos sobre la República Bolivariana de Venezuela, Consejo de Derechos Humanos, Cuadragésimo quinto período de sesiones, 14 de septiembre a 2 de octubre de 2020, Tema 4 de la agenda, Las situaciones de derechos humanos que requieren la atención del Consejo, de fecha 15 de septiembre de 2020, A/HRC/45/CRP.11, p. 41, en <https://www.ohchr.org/SP/HRBodies/HRC/FFMV/Pages/Index.aspx>

³⁶ *Gaceta Oficial* No. 6.356 de fecha 9 de enero de 2018.

³⁷ Decreto No. 3239 de 9 de enero de 2018;

Considerando No. 5: "...la Asamblea Nacional, ha efectuado una serie de actos fraudulentos y simulaciones de situaciones jurídicas para engañar a la comunidad nacional e internacional, ejecutando actos irritos que pretenden la destitución y el desconocimiento de las máximas autoridades del Poder Ejecutivo Nacional, del Poder Ciudadano, Poder Judicial y del Poder Electoral, generando desconcierto y zozobra en la población, impactando directamente sobre la economía del país y la Paz de la República..."

económico” dictadas por el gobierno de los Estados Unidos de América contra algunos personeros del régimen³⁸.

Se estableció como una medida excepcional “...**Facultar a la Administración Tributaria para reajustar la Unidad Tributaria (U.T.), con base a los análisis técnicos que correspondan, cuando el órgano competente que autorice se encuentre inhabilitado legal o judicialmente para hacerlo**”.³⁹

³⁸ Considerando No. “...[la] Orden Ejecutiva del Presidente de los Estados Unidos de América, Donald Trump de impon[er] un bloqueo económico y financiero contra el Pueblo Soberano de la República Bolivariana de Venezuela, a través de ilícitas e ilegítimas sanciones, en extensión y aplicación de la Orden Ejecutiva de Barack Obama que considera a Venezuela <<una amenaza inusual y extraordinaria a la seguridad nacional de los EE.UU y a su política exterior>>”.

³⁹ Conviene citar el texto del pronunciamiento de la Academia Nacional de Ciencias Económicas de Fecha 9 de marzo de 2021, que desmiente el argumento de la guerra económica y ubica las razones de la crisis económica en las políticas económicas equivocadas del gobierno, identificadas como socialismo del siglo XXI. “... **Las razones de esta tragedia están en las equivocadas políticas, derivadas del modelo político-ideológico del Socialismo del Siglo XXI y no en las sanciones económicas aplicadas por el gobierno de los Estados Unidos, como alegan quienes ejercen el gobierno. Es necesario aclarar que el año en que fueron introducidas sanciones financieras a la República y a PdVSA (2017), el Estado venezolano se vio imposibilitado de pagar su deuda internacional (default) aislándose, por su cuenta, de los mercados financieros mundiales. Asimismo, para el momento de entrar en vigor las sanciones petroleras (21.01.2019), la producción de crudos había caído a apenas la tercera parte de la de 2013. Si bien puede decirse que esas sanciones acentuaron ese declive -hoy se produce apenas el 16%-**, es evidente que la destrucción de la capacidad productiva de la industria petrolera ya había ocurrido. Las sanciones personales, por su parte, no son contra Venezuela, si no a funcionarios imputados de haber violado derechos humanos y/o incurrido en corruptelas. Por tanto, no tienen repercusiones económicas.” Cfr. <https://ancevenezuela.org.ve/wp-content/uploads/2021/03/20210309-PronunciamientoANCE.pdf>

Por Decreto Presidencial N° 3.393 de 30 de abril de 2018⁴⁰ se concretó la decisión de facultar a la Administración Tributaria para reajustar la UT.

Nuevamente la justificación de la medida atiende a la **“imposibilidad del órgano legislativo de sesionar”**, debido a su *“...desacato contumaz (sic), continuado, manifiesto y persistente desde el 5 de enero de 2016, lo que invalida y hace irrita sus actuaciones, así como de las de las comisiones que l integran...”*⁴¹.

La validez de este decreto fue avalada por la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, en sentencia No. 18-0033 de fecha 17 de enero 2019. La extensión del decreto fue prorrogada 60 días mediante decreto N° 3.308 de fecha 9 de marzo de 2018⁴². Un ejemplo clínico del uso de la justicia constitucional como un mecanismo de afianzamiento del autoritarismo y la concentración de poder en el Ejecutivo, para despojar a la Asamblea Nacional de sus potestades y funciones tanto legislativas como las de control político sobre el gobierno y la administración pública.

De esta forma se contrarió el artículo 131(15) del COT de 2014 que ordena a la Administración Tributaria reajustar la UT sobre la base de la variación producida en el Índice Nacional de Precios al Consumidor (INPC) fijado por el BCV, del año inmediatamente anterior. Para más degradación se deslegalizó inconstitucional e ilegalmente en la Administración Tributaria la fijación del valor de la UT al margen del control de la Asamblea Nacional y de su fundamentación en información técnica idónea sobre la inflación acumulada.

La decisión de reajuste de la UT fue ejecutada según providencia Administrativa SNAT/2017/28 emitida por el SENIAT en fecha 3 de septiembre de 2018⁴³. La decisión destaca la omisión de toda justificación sobre los análisis técnicos que

⁴⁰ *Gaceta Oficial* No. 41.387 de 30 de abril de 2018.

⁴¹ Considerando único.

⁴² *Gaceta Oficial* No. 41.357 del 9 de marzo de 2018.

⁴³ *Gaceta Oficial* No. 6.356 de fecha 9 de enero de 2018.

deben soportar el cálculo del ajuste, a pesar de lo exigido por el Decreto No. 3239 de fecha 9 de enero de 2018.

Es importante destacar que el SENIAT ajustó el valor de la UT 4 veces en ese año calendario, no obstante, la disposición del artículo 131 del COT de 2014, que impone hacerlo una sola vez, dentro de los 15 días del mes de febrero de cada año, previa opinión favorable de la Comisión Permanente de Finanzas de la Asamblea Nacional⁴⁴.

Un ajuste de 4 veces en un año solo evidencia improvisación, desprecio a la legalidad y la seguridad jurídica.

Esto es especialmente perturbador en el caso de los tributos que se liquidan por periodos. En tal caso la UT aplicable es la vigente por más de 183 días durante la anualidad, según ordena el artículo 3, párrafo tercero del COT de 2014.

Esta condición de validez temporal de la UT aplica tanto a los aspectos que incidan sobre la determinación del tributo como sus accesorios, incluidas las multas por incumplimiento de deberes formales o materiales. Por eso, como quiera que ninguna UT ajustada en el año 2018 estuvo vigente por más de 183 días durante ese año calendario⁴⁵, razones de seguridad

⁴⁴ Valor UT Bs. F. 500 (*Gaceta Oficial* No. 41 1351 de fecha 1 de marzo de 2018, UT Bs. F. 850 (*Gaceta Oficial* No. 41388 del 2 de mayo de 2018), UT Bs. F. 1200 en (*Gaceta Oficial* No. 6383 extraordinaria del 20 de junio de 2018) y Bs. S 17 (*Gaceta Oficial* No. 41 1479 del 11 de septiembre de 2018).

⁴⁵ Como notó acertadamente Manuel Iturbe “... **resulta totalmente desproporcionado y violatorio a los principios de capacidad contributiva y de no confiscación el aumento de la UT que efectuó el SENIAT en fecha 11 de septiembre de 2018 de Bs.F1.200 (0,0120 en bolívares soberanos) a Bs.S 17 (1.700.000 en bolívares fuertes), lo cual representa un aumento de 1.416 veces la UT que había establecido el 20 de junio de 2018 en los citados Bs.F 1.200 y que vendría a ser lo mismo que afirmar que el aumento de una UT a otra fue de más de 141.000%, es decir, en menos de 3 meses la UT fue aumentada por el SENIAT de forma desproporcionada y exagerada y sin ningún parámetro objetivo respecto a la inflación oficial reflejada por el Banco Central de Venezuela (BCV) para el periodo respectivo año anterior o**

jurídica obligan a considerar aplicable la UT vigente durante el periodo 2017 de Bs.F 300 en razón que de esta no fue aumentada o modificada legalmente para el año de 2018 y debió continuar aplicándose para el año de 2018⁴⁶.

5. *La aplicación exclusiva de la UT por la Administración Tributaria Nacional: la prohibición de uso de la UT por los Estados y Municipios*

Otro fallo insólito en la providencia Administrativa SNAT/2017/28 del SENIAT fue decidir, sin base legal alguna, el uso de la UT exclusivamente para los tributos nacionales gestionados por la Administración tributaria, y prohibir su uso "...por otros órganos y entes del poder público para la determinación de beneficios laborales o de tasas y contribuciones especiales derivados de los servicios que prestan"⁴⁷.

Con pretendido rango legal esta prohibición aparece recogida con igual tenor en la norma del segundo aparte del párrafo tercero del artículo 3 de la pretendida reforma del COT de 2020⁴⁸.

proyección de inflación del año En tal sentido, cualquier multa que se haya actualizado con base en esta UT de Bs.S 17, sería violatoria a tales principios". *Vid.* ITURBE ALARCÓN, Manuel, "Algunos aspectos relevantes sobre la actualización de las multas conforme al Código Orgánico Tributario", en *XVIII Jornadas de Derecho Tributario*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas 2019, p. 640.

⁴⁶ *Ibid.* p. 655. Coincide con este planteamiento, DUPOUY MENDOZA, Elvira, *op.cit.*, p. 6.

⁴⁷ **Artículo 2º.** "El valor de la Unidad Tributaria establecido en esta Providencia Administrativa sólo podrá ser utilizado como Unidad de Medida para la determinación de los Tributos Nacionales cuya recaudación y control sean de la competencia del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria, así como de las sanciones impuestas por este Servicio, no pudiendo ser utilizada por otros órganos y entes del poder público para la determinación de beneficios laborales o de tasas y contribuciones especiales derivados de los servicios que prestan".

⁴⁸ *Gaceta Oficial* N° 6.507 Extraordinaria del 29 de enero de 2020.

Es importante destacar el inmenso dislate regresivo que esta medida causó para el sistema tributario y el sistema jurídico en general. Su efecto es la desarmonización y anarquización de los medios de corrección monetaria tributarios y para otros fines para los que se venía utilizando la UT.

En complemento el artículo 346 del COT de 2020 dispuso una suerte de ultimátum, según que “...**los órganos y entes del Poder Público tendrán un plazo de un (1) año contado a partir de la fecha de publicación de este Decreto Constituyente en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, para sustituir la unidad de medida para la determinación de beneficios laborales o tasas y contribuciones especiales derivadas de los servicios que prestan, en los casos en que se encuentren actualmente establecidas en unidades tributarias**”.

Esta medida es un contrasentido al propósito coherentista de la UT. Implosionó la finalidad de establecer un valor uniforme para la corrección de todo tipo de normas que utilicen unidades monetarias fijas, no solo tributarias sino laborales, procesales, administrativas, en general todo un ordenamiento que se acopló a un mecanismo uniforme y a una técnica de aplicación universal para ajustar el valor constante del bolívar en el uso de unidades monetarias en las definiciones normativas.

La exclusión comentada tuvo un inmediato efecto anarquizante del sistema tributario y una licencia a la deslegalización e improvisación en una materia que supone el orden y la coherencia de un diseño técnico objetivo, único y funcional.

6. *La reforma del COT 2020: la discrecionalidad máxima para la fijación de la UT y la antinómica “dolarización” de las sanciones*

En 2020 el régimen y partido de gobierno se inventó una nueva vía de hecho normativa desde la inconstitucional asamblea nacional constituyente.

Esta vez reformó el COT con el llamado **“Decreto constituyente mediante el cual se dicta el Código Orgánico Tributario”**⁴⁹. También reformó la Ley Orgánica de Aduanas (LOA)⁵⁰ con iguales propósitos.

Con esta pretendida reforma⁵¹ se exacerbó la deslegalización de la UT para (i) independizar el ajuste de la intervención

⁴⁹ *Gaceta Oficial* No. 6.507 *Extraordinaria* del 29 de enero de 2020.

⁵⁰ *Gaceta Oficial* N° 6.507 *Extraordinario* del 29 de enero de 2020.

⁵¹ En su día la Academia de Ciencias Políticas y Sociales fue firme en denunciar y rechazar la pretendida reforma fiscal de 2020: **“La Academia de Ciencias Políticas y Sociales, en cumplimiento de sus atribuciones legales, se dirige a la sociedad venezolana para manifestar su absoluto rechazo a los denominados “Decretos Constitucionales” que modifican el Código Orgánico Tributario (COT), la Ley Orgánica de Aduanas (LOA) y la Ley de impuesto al valor agregado (LIVA), emanadas de la inconstitucional Asamblea Nacional Constituyente (ANC), publicadas en la *Gaceta Oficial* No. 6.507 *Extraordinaria* del 29 de enero de 2020, y alerta a la ciudadanía de la nulidad e ineficacia de las mencionadas vías de hecho normativas. Con ellas se pretende (i) radicalizar la persecución tributaria, con la puesta en vigencia de sanciones, manifestación de un derecho penal del «enemigo» en contra del ciudadano contribuyente y (ii) la creación de nuevos tributos que, antes que basarse en la capacidad contributiva y procurar la elevación del nivel de vida de la población como lo demanda la Constitución, penalizan los medios de pago de uso legítimo, en violación de los más elementales derechos y garantías constitucionales y convencionales, que presiden la creación de sanciones y tributos en Venezuela, con evidentes propósitos de control y dominación social, contrarios a la libertad y dignidad humana.**

La Academia de Ciencias Políticas y Sociales reitera una vez más su criterio sobre la ilegitimidad de origen de la ANC¹ y sobre la espuria intención de anular y suprimir a la Asamblea Nacional, único órgano constitucional del Poder Público legitimado por el pueblo venezolano para legislar en las materias de competencia Nacional.

Consecuentemente, la Academia de Ciencias Políticas y Sociales condena la inconstitucional pretensión de la usurpadora ANC de legislar sobre materias de la reserva legal y soslayar la necesaria representación deliberativa esencial a la creación de tributos y sanciones en el Estado democrático de derecho. Tal como señaló la Corte

de la Asamblea Nacional, (ii) reafirmar su uso exclusivo por la Administración Tributaria Nacional⁵², (iii) facultarla para ajustarla a discreción, sin referencia a ningún criterio objetivo, solo condicionada por la **“autorización del Presidente de la República”**⁵³, (iv) disponer que se aplique la UT vigente al cierre del ejercicio respectivo para tributos que se liquiden por periodos y, finalmente, (v) manipular el ajuste del valor de las sanciones pecuniarias con una fórmula distinta a la UT asociada al tipo de cambio de la especie monetaria extranjera de mayor valor vigente a la fecha del pago de la sanción.

II. LA SUBESTIMACIÓN DEL AJUSTE DE LA UT DE ACUERDO CON LOS ÍNDICES DE LA INFLACIÓN REAL

La involución institucional de la UT solo nos demuestra que hoy, la UT dejó de cumplir con su misión institucional como unidad de cuenta homogénea, y por tal razón, su idoneidad para

Interamericana de Derechos Humanos. “Sólo la ley adoptada por los órganos democráticamente elegidos y constitucionalmente facultados, ceñidas al bien común, puede restringir el goce y ejercicio de los derechos y libertades de la persona humana.”. *Pronunciamiento de la Academia de Ciencias Políticas y Sociales en rechazo a los “Decretos Constitucionales” que pretenden modificar el Código Orgánico Tributario, la Ley Orgánica de Aduanas y la Ley de impuesto al valor agregado dictadas por la inconstitucional Asamblea Nacional Constituyente*, de fecha 2 de febrero de 2020.

⁵² Artículo 346. “Los órganos y entes del Poder Público tendrán un plazo de un (1) año contado a partir de la fecha de publicación de este Decreto Constituyente en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, para sustituir la unidad de medida para la determinación de beneficios laborales o tasas y contribuciones especiales derivadas de los servicios que prestan, en los casos en que se encuentren actualmente establecidas en unidades tributarias”.

⁵³ Artículo 131(15). “La Administración Tributaria tendrá las facultades, atribuciones y funciones que establezcan la Ley de la Administración Tributaria y demás leyes y reglamentos, y en especial: (15) “reajustar la unidad tributaria (UT) previa autorización del Presidente de la República.”

preservar un valor actualizado de la estructura de tramos, mínimos imposables y demás variables fijas utilizadas en la definición de las bases imposables y cuotas liquidables, ocasionando injustamente una mayor presión fiscal.

Hoy la UT esta al servicio de la Administración Tributaria que decide arbitraria y antojadizamente su ajuste.

La subestimación del ajuste de la UT constituye un (i) vicio de abuso de poder (ii) una lesión del *derecho humano al mínimo vital* y (iii) una situación dañina que compromete la responsabilidad patrimonial de la Administración Tributaria.

1. *Naturaleza jurídica del acto de ajuste de la UT*

A. *La situación en el COT 2014*

El enunciado del artículo 131(15) del COT de 2014, determina una competencia estrictamente reglada que circunscribe la facultad correspondiente a “**reajustar (*recticus*: reexpresar) la UT...sobre la base de la variación producida en el INPC del año anterior, publicado por el Banco Central de Venezuela...**”. Así lo confirma concurrentemente el enunciado del parágrafo tercero del artículo 3 *eiusdem*, al establecer las condiciones del reajuste de valor de la UT como “**...una determinación objetiva y de simple aplicación aritmética**”.

La claridad del texto legal es notoria y no deja campo a la duda. Nada puede ni debe añadir la Administración Tributaria a la reexpresión de la UT, que no sea la simple constatación de la variación del INPC del periodo y traducir dicho ajuste en términos de la UT, para comunicarlo en la forma y tiempo establecidos por el mismo artículo 131(15), esto es, (i) dentro de los 15 primeros días del mes de febrero de cada año y (ii) conforme a la opinión favorable de la Comisión Permanente de Finanzas de la Asamblea Nacional, la cual debe producirse también dentro de los 15 días continuos siguientes de solicitada. La eficacia temporal de la publicación debe retrotraerse a la fecha del cierre del periodo al que se refiere el ajuste y no desde la fecha de la publicación o exteriorización del ajuste de la UT, pues como hemos dicho, solo se trata de una declaración de certeza sobre

el cambio de valor y jamás de una determinación con efectos constitutivos.

De otro lado, la invocada opinión de la Comisión Permanente de Finanzas de la Asamblea Nacional constituye la típica forma de control del parlamento sobre la Administración Tributaria. Por su naturaleza solo podría confirmar la corrección del ajuste efectuado por la Administración, según el estándar metodológico establecido, condicionado la validez del ajuste a las proporciones objetivas que resulten de la variación del INPC.

Pero tampoco puede añadir valor distinto a esa circunstancia objetiva. Por eso, si la Administración Pública el ajuste de la UT sin seguir el procedimiento legalmente establecido, en nada compromete la validez de este, en la medida que se corresponda con la variación real del INPC para el periodo correspondiente al año de que se trate. Se tratará de una irregularidad no invalidante. El problema se presenta si la Administración Tributaria publica un ajuste no consistente con la variación del INPC correspondiente al periodo de medición o lo hace sin contar con la autorización de la Asamblea Nacional.

La doctrina califica la naturaleza de la opinión favorable de la Comisión Permanente de Finanzas de la Asamblea Nacional como un acto complejo⁵⁴. Se trata de un “acto de colaboración” entre poderes para cumplir los fines comunes del Estado⁵⁵. Su objetivo garantizar la corrección del ajuste será en la medida real de cambio del INPC y evitar que la determinación de la UT sea una decisión unilateral de la Administración Tributaria. Se trata de una expresión del control político de la Asamblea Nacional sobre la administración pública y de una

⁵⁴ Vid., WEFTE HERNÁNDEZ, Carlos, “Inflación, Derecho Tributario y control parlamentario. El ajuste de la Unidad Tributario como acto administrativo complejo”, en *Revista de la Facultad de Ciencias jurídicas y Políticas de la Universidad Monteávila*, No. 16, abril 2020, Derecho y Sociedad, Caracas.

⁵⁵ Artículo 136 Constitucional.

garantía del derecho de participación de la ciudadanía (indirectamente) en el proceso de gestión pública

En este orden de ideas, si la Administración Tributaria no reconoce el ajuste anual de la UT, según la variación del INPC, sino que, por el contrario, refleja un monto mucho menor a la inflación real, sencillamente desnaturaliza -entre otras cosas- la *intensidad* con la que el legislador pretendió gravar las diferentes manifestaciones de capacidad contributiva, frustrando el uso de la UT como un mecanismo homogéneo de corrección monetaria por efectos de la inflación.

Se insiste en que la competencia de la Administración Tributaria a este respecto es estrictamente reglada. Su actuación se resuelve en un acto de mera constatación, en un acto de certeza de carácter complejo que lo supedita a elementos externos no valorativos, ni de oportunidad, ni de discrecionalidad⁵⁶.

En definitiva, la intervención de la Asamblea Nacional es una expresión de la garantía del derecho de participación ciudadano, control político, transparencia y responsabilidad de la administración pública previsto en los artículos 62, 141 y 187(3) de la Constitución.

B. La situación en el COT 2020 y sus antecedentes

La desdemocratización y la deslegalización de la UT se patentizó en el Decreto Presidencial N° 3.239, de fecha 9 de enero de 2018⁵⁷, por el que se declaró el *Estado de Excepción y de Emergencia Económica en todo el territorio Nacional*. Se estableció

⁵⁶ La solución que establecida *ex* artículos 3 y 131 (15) del Código Orgánico Tributario, en nada depende de criterios internos de la Administración Tributaria, al no aparejar margen alguno de apreciación y discrecionalidad técnica por parte de la misma, de allí que los criterios políticos preferentes que se están empleando para fijar la UT en los últimos años constituyen una apariencia de legalidad absolutamente ilegítima, al pretender preterir la aplicación de normas taxativas, regladas y objetivas y desconocer las cifras oficiales de inflación, por no hacer la debida conjunción o subsunción que significa el reajuste sobre la variación producida del INPC.

⁵⁷ *Gaceta Oficial* No. 6.356 de fecha 9 de enero de 2018

como una medida excepcional “...**Facultar a la Administración Tributaria para reajustar la Unidad Tributaria (U.T.), con base a los análisis técnicos que correspondan, cuando el órgano competente que autorice se encuentre inhabilitado legal o judicialmente para hacerlo**”.⁵⁸

Como expresamos anteriormente, de esta forma se contrarió el artículo 131 (15) del COT de 2014 que ordena a la Administración Tributaria reajustar la UT sobre la base de la variación producida en el Índice Nacional de Precios al Consumidor (INPC) fijado por el BCV, del año inmediatamente anterior. Para más degradación se deslegalizó inconstitucional e ilegalmente en la Administración Tributaria la fijación del valor de la UT al margen del control de la Asamblea Nacional y de su fundamentación en información técnica idónea sobre la inflación acumulada.

⁵⁸ Conviene citar el texto del pronunciamiento de la Academia Nacional de Ciencias Económicas de Fecha 9 de marzo de 2021, que desmiente el argumento de la guerra económica y ubica las razones de la crisis económica en las políticas económicas equivocadas del gobierno, identificadas como socialismo del siglo XXI. “... **Las razones de esta tragedia están en las equivocadas políticas, derivadas del modelo político-ideológico del Socialismo del Siglo XXI y no en las sanciones económicas aplicadas por el gobierno de los Estados Unidos, como alegan quienes ejercen el gobierno. Es necesario aclarar que el año en que fueron introducidas sanciones financieras a la República y a PdVSA (2017), el Estado venezolano se vio imposibilitado de pagar su deuda internacional (default) aislándose, por su cuenta, de los mercados financieros mundiales. Asimismo, para el momento de entrar en vigor las sanciones petroleras (21-01-2019), la producción de crudos había caído a apenas la tercera parte de la de 2013. Si bien puede decirse que esas sanciones acentuaron ese declive -hoy se produce apenas el 16%-**, es evidente que la destrucción de la capacidad productiva de la industria petrolera ya había ocurrido. Las sanciones personales, por su parte, no son contra Venezuela, si no a funcionarios imputados de haber violado derechos humanos y/o incurrido en corruptelas. Por tanto, no tienen repercusiones económicas.” Cfr. <https://ancevenezuela.org.ve/wp-content/uploads/2021/03/20210309-PronunciamientoANCE.pdf>.

La desdemocratización y la deslegalización de la UT se radicalizó con la reforma del artículo 131(15) del COT de 2020. Este texto (i) excluye el control de la Asamblea Nacional y sometiéndola alternativamente a la autorización del Presidente de la República e (ii) independizando la corrección de la referencia al INPC.

Excluir el control político de la Asamblea Nacional en el procedimiento de ajuste de al UT como ocurrió en el COT 2020, implica una violación del derecho de participación del ciudadano en un asunto del control de la gestión pública, que menoscaba su desarrollo individual y colectivo, interfiere la obligada transparencia y responsabilidad de la función pública e impide el control sobre la Administración Pública que ejerce la Asamblea Nacional.

Pero lo peor hace depender el ajuste de la “autorización del presidente de la República”, lo cual solo confirma el propósito hegemónico de la reforma y su propósito de concentrar el poder en el circuito cerrado del ejecutivo nacional.

En suma, la exclusión del control de la Asamblea Nacional en el procedimiento del ajuste de la UT es una medida más de concentración del poder del Ejecutivo, desdemocratizando su determinación, todo ello para degradarlo en un medio irresponsable al servicio de la improvisación, la discrecionalidad y la arbitrariedad que lo hace absolutamente inútil.

Pero lo más arbitrario es desconectar el ajuste de la UT del parámetro de variación de la INPC. Esta es una torpe mutación que degrada la corrección a un medio subjetivo contrario a la esencia técnica de la UT que prescribe el mismo artículo 3 del COT 2020, esto es, deja de ser un ajuste objetivo, determinable, predecible de corrección para convertirse un subterfugio al servicio de la discreción de la Administración Tributaria y con ello de la improvisación. Esta antinomia infringe el principio mismo que define la función de la UT, la deslegaliza y la hace inútil, ilegal e inaplicable.

2. *La subestimación del ajuste de la UT como un vicio de abuso de poder*

Esta situación de ajuste incompleto de la UT por la Administración Tributaria constituye, lisamente, una protuberante situación de *abuso de poder*, al incumplir las condiciones del ajuste establecidas normativamente. El enunciado del artículo 131(15) del COT 2014, determina una competencia estrictamente reglada al respecto, que circunscribe la facultad correspondiente a **“reajustar (*recticus*: reexpresar) la UT...sobre la base de la variación producida en el INPC del año anterior, publicado por el Banco Central de Venezuela...”**. Así lo confirma concurrentemente el enunciado del párrafo tercero del artículo 3 *eiusdem*, al establecer las condiciones del reajuste de valor de la UT como **“...una determinación objetiva y de simple aplicación aritmética”**.

La claridad del texto legal es notoria y no deja campo a la duda. Nada puede ni debe añadir la Administración Tributaria a la reexpresión de la UT, que no sea la simple constatación de la variación del INPC del período y traducir dicho ajuste en términos de la UT, para comunicarlo en la forma y tiempo establecidos por el mismo artículo 131(15), esto es, (i) dentro de los 15 primeros días del mes de febrero de cada año y (ii) conforme a la opinión favorable de la Comisión Permanente de Finanzas de la Asamblea Nacional, la cual debe producirse también dentro de los 15 días continuos siguientes de solicitada. La eficacia temporal de la publicación debe retrotraerse a la fecha del cierre del período al que se refiere el ajuste y no desde la fecha de la publicación o exteriorización del ajuste de la UT, pues como hemos dicho, solo se trata de una declaración de certeza sobre el cambio de valor y jamás de una determinación con efectos constitutivos.

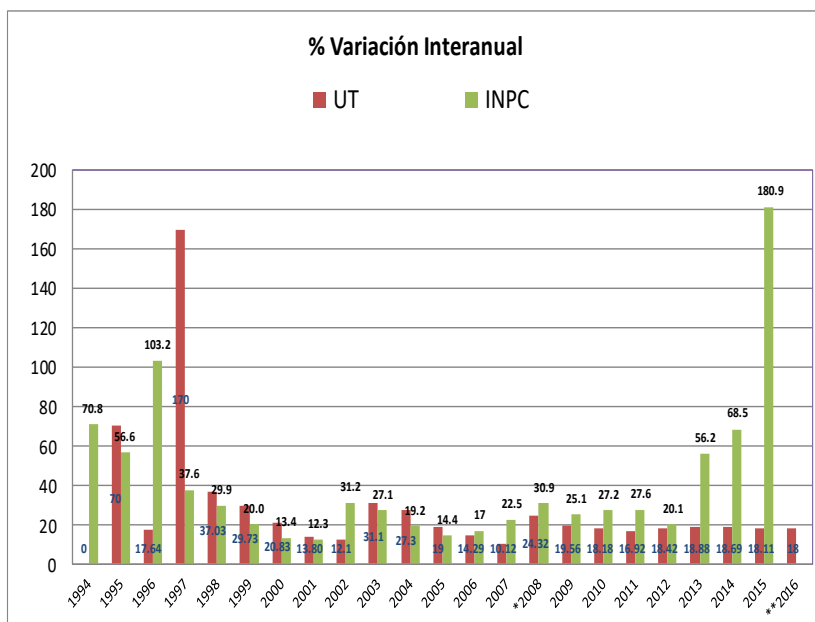
De otro lado, la invocada opinión de la Comisión Permanente de Finanzas de la Asamblea Nacional solo podría confirmar la corrección del ajuste efectuado por la Administración, según el estándar metodológico establecido, condicionado la validez del ajuste a las proporciones objetivas que resulten de

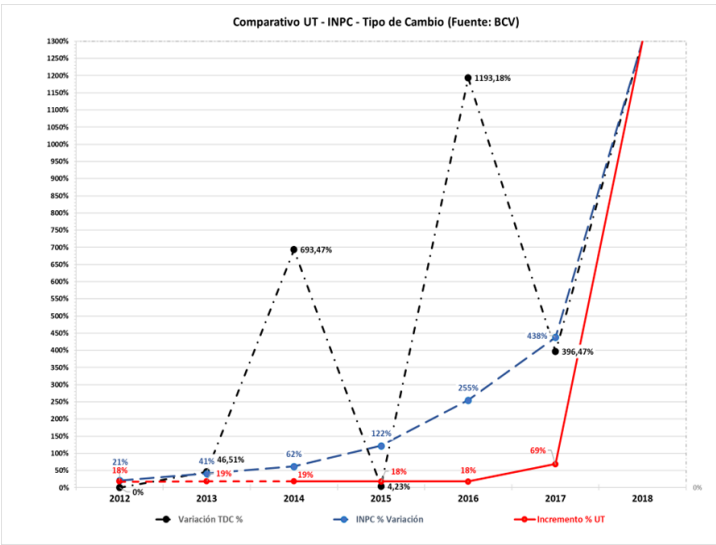
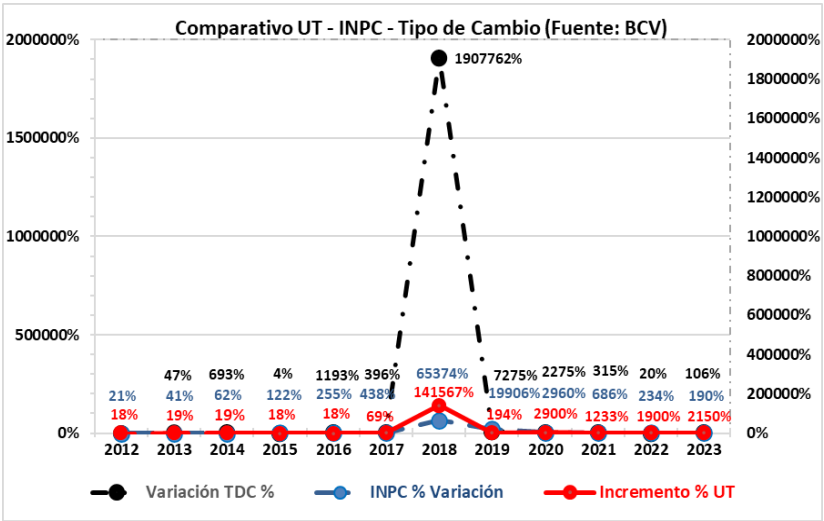
la variación del INPC. Pero tampoco puede añadir valor distinto a esa circunstancia objetiva. Por eso, si la Administración publica el ajuste de la UT sin seguir el procedimiento legalmente establecido, en nada compromete la validez del mismo, en la medida que este se corresponda con la variación real del INPC para el período correspondiente al año de que se trate.

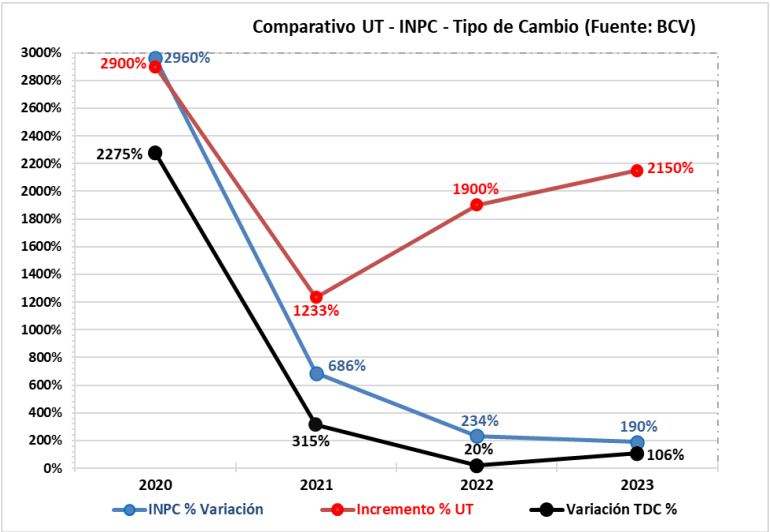
En este orden de ideas, si la Administración Tributaria no reconoce el ajuste anual de la UT, según la variación del INPC, sino que, por el contrario, refleja un monto mucho menor a la inflación real, sencillamente desnaturaliza -entre otras cosas- la *intensidad* con la que el legislador pretendió gravar las diferentes manifestaciones de capacidad contributiva, frustrando el uso de la UT como un mecanismo homogéneo de corrección monetaria por efectos de la inflación. Se insiste en que la competencia de la Administración Tributaria a este respecto es estrictamente reglada. Su actuación se resuelve en un acto de mera constatación, en un acto de certeza de carácter complejo que lo supedita a elementos externos no valorativos, ni de oportunidad, ni de discrecionalidad⁵⁹.

⁵⁹ La solución que establecida *ex* artículos 3 y 131 (15) del Código Orgánico Tributario, en nada depende de criterios internos de la Administración Tributaria, al no aparejar margen alguno de apreciación y discrecionalidad técnica por parte de la misma, de allí que los criterios políticos preferentes que se están empleando para fijar la UT en los últimos años constituyen una apariencia de legalidad absolutamente ilegítima, al pretender preterir la aplicación de normas taxativas, regladas y objetivas y desconocer las cifras oficiales de inflación, por no hacer la debida conjunción o subsunción que significa el reajuste sobre la variación producida del INPC.

En el gráfico que sigue ilustramos la convicción sobre la manipulación y distorsión por la subestimación del ajuste de la UT por la Administración Tributaria, particularmente desde 2006, según la variación declarada del INPC por el BCV.





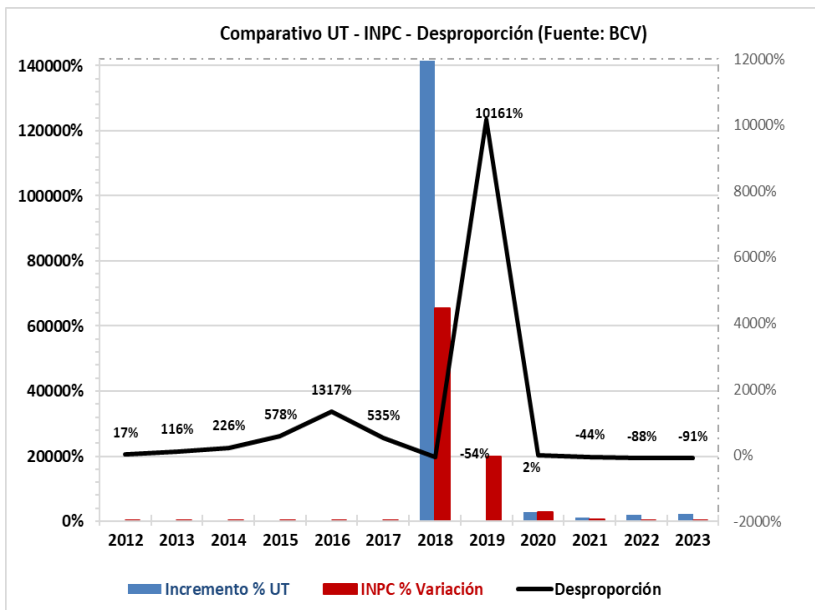


Solo en un período de 5 años el ajuste de la UT para esos años fue acomodaticiamente del 18% mientras que, el aumento de la inflación fue de 21, 41, 62, 122 y 255 %, para 2012, 2013, 2014, 2015 y 2016 respectivamente⁶⁰.

Unidad Tributaria					
Año	Nº. GO.U.T.	Fecha Publicación GO	Valor Nominal	Variación Interanual (en comparación al año anterior) (%)	Variación en comparación a 1994 (%)
1994	COT 4.427	27.05.94	1	NA	NA
1995	35.784	07.07.95	1,7	70,00	70
1996	36.003	18.07.96	2	17,64	100
1997	36.220	04.06.97	5,4	170	440
1998	36.432	14.04.98	7,4	37,03	640
1999	36.673	05.04.99	3,6	29,73	860
2000	36.957	24.05.00	11,6	20,83	1.060
2001	Reimpresión 37.194	10.05.01	13,2	13,80	1.220
2002	37.307	05.03.02	14,8	12,1	1.380
2003	37.625	05.02.03	19,4	31,1	1.840
2004	Reimpresión 37.877	11.02.04	24,7	27,3	2.370
2005	38.116	27.01.05	29,4	19	2.840
2006	38.350	04.01.06	33,6	14,29	3.260
2007	38.603	12.01.07	37	10,12	3.660
2008	38.855	22.01.08	46	24,32	4.500
2009	39.127	26.02.09	55	19,56	5.400
2010	39.361	04.02.10	65	18,18	6.400
2011	39.623	24.02.11	76	16,92	7.500
2012	39.866	16.02.12	90	18,42	8.900
2013	40.106	06.02.13	107	18,88	10.600
2014	40.350	19.02.14	127	18,69	12.600
2015	40.608	25.02.15	150	18,11	14.900
2016	40.846	11.02.16	177	18	17.600
2017	6.287	24.02.17	300	69	29.900
2018	41.351	01.03.18	500	67	49.900
	41.388	02.03.18	850	70	84.900
	6.838	20.06.18	1.200	41	119.900
2019	41.479	11.09.18	17	141.567	169.999.900
	41.597	07.03.19	50	194	499.999.900
2020	41.839	13.03.20	1.500	2.900	14.999.999.900
2021	42.100	06.04.21	20.000	1.233	199.999.999.900
2022	42.359	20.04.22	0,4	1.900	3.999.999.999.900
2023	42.623	08.05.23	9	2.150	8.999.999.999.900

60

Pero lo más patético de la manipulación del ajuste de la UT es su ritmo errático, esto es, su falta de coherencia con algún criterio consistente de corrección. A veces el ajuste es inferior a la inflación y otras muy por encima. El balance sigue siendo de subestimación de la UT. Por ejemplo, en 2018 la inflación fue de 65374% mientras que el ajuste de la UT fue de 141567% esto es, 2.16 veces más. Al año siguiente de 2019 la inflación fue 65374% de y el ajuste de la UT fue de 194%, esto es, 336 veces menos. Esas diferencias tan abruptas solo son demostración de incoherencia y absoluta discrecionalidad en el ajuste.



De 1994 a 2007 se utiliza como referencia el Índice de Precios al consumidor del Área Metropolitana de Caracas. Fuente: <http://www.bcv.org.ve/c2/indicadores.asp>

*Entrada en Vigencia del Índice Nacional de Precios al Consumidor.

Año	Valor UIT	% Incremento	INPC	Valor Dólar	% Incremento
2023	Bs D 8,00	2,153%	130%	Bs D 24,5256	345,29%
2022	Bs D 6,4	1,903%	234%	Bs D 5,5077	19,81%
2021	Bs S 20.300,00	1,253%	686%	Bs D 4,5972	315,21%
2020	Bs S 1.500,00	3,900%	2960%	Bs S 1.107.38,5833	2.274,96%
2019	Bs S 50,00	194%	19906%	Bs S 46.620,8306	7.274,61%
2018	Bs S 17,00	141,567%	65374%	Bs S 658,18	1.937.762,48%
	Bs F 1.200,00	41%			
	Bs F 850,00	70%			
	Bs F 500,00	67%			
2017	Bs F 300,00	69%	438%	Bs F 3,345	386,47%
2016	Bs F 177,00	18%	255%	Bs F 373,7617	1.192,18%
2015	Bs F 150,00	18%	122%	Bs F 52,1612	4,22%
2014	Bs F 127,00	19%	62%	Bs F 49,9803	593,47%
2013	Bs F 107,00	19%	41%	Bs F 6,30	46,51%
2012	Bs F 90,00	18%	21%	Bs F 4,30	0%

Como hemos referido con anterioridad, en períodos de inflación, la renta nominal aumenta en mayor medida y rapidez que la renta real. La interacción de esta realidad con la rigidez de la estructura legal del impuesto aumentará la carga impositiva media para todos los niveles de renta.⁶¹ Los contribuyentes con niveles muy diferentes de ingreso antes no gravados, pueden ahora verse sometidos al impuesto, sin que en la realidad hayan aumentado sus ingresos reales. Igual sucede con los contribuyentes antes gravados que lo serán a tipos impositivos superiores (*creeping effect*). En palabras resumidas, los contribuyentes se ven empujados hacia arriba en una escala progresiva y en consecuencia, sometidos a una carga impositiva superior. De modo que, al aumentar la renta nominal del contribuyente, éstos son desplazados a tramos superiores de imposición.⁶²

En resumen, la ilegal e inconstitucional subestimación de los ajustes de los tramos nominales de renta por causa de la inflación, se convierte en una forma subrepticia de sobreimposición a la renta.

⁶¹ Cfr. TANZI, Vito, *op. cit.*, p. 36.

⁶² Cfr. PETREI, Amalio Humberto "Inflation Adjustment schemes under personal income tax", en *Staff Papers*, Volume XXII No 2, Julio 1975, International Monetary Fund, Washington, p. 539.

3. *La subestimación del ajuste de la UT como lesión del derecho humano al mínimo vital*

A. *Identificación y naturaleza de un mínimo imponible en el impuesto sobre la renta*

Por “**mínimo imponible**” nos referimos al nivel de renta mínima a partir de la cual comienza la tributación, o lo que es igual, la medida de renta excluida de la tributación. Se trata de una expresión concreta del “**mínimo vital**” en el ISLR.

Las técnicas normativas, como la extensión e intensidad del “**mínimo imponible**”, pueden variar mucho dependiendo de la decisión del legislador. Puede ser implementada como un mínimo exento, un mínimo no sujeto, como un mínimo gravado con tarifa 0, como una minoración a la base imponible. En todos los casos, el efecto práctico (económico) es la no imposición de ese valor considerado esencial al mantenimiento de necesidades fundamentales del contribuyente y su familia. Más acorde con la condición del derecho humano al *mínimo vital*, el tratamiento constitucional y la técnica tributaria que justifica la no imposición del mínimo imponible se identifica como “**inmunidad tributaria**”⁶³, esto es, un expediente que excluye el ejercicio del poder tributario.

A nuestros fines lo importante es que, la UT juega un papel significativo en la definición cuantitativa de la estructura de tramos, mínimos tributables y otras variables monetarias fijas utilizadas en la determinación de la obligación tributaria en el ISLR.

En la actualidad la tarifa No. 1 aplicable a los contribuyentes personas naturales y asimilados, no dispone de un umbral mínimo no imponible. Sencillamente, se establece una tarifa escalonada y progresiva de 8 tramos que van de una intensidad de 6 a 34%, cuyo primer tramo es de 0 a 1000 UT, como se evidencia de seguidas:

⁶³ Cfr. ANDRADE RODRÍGUEZ, Betty, *Inmunidad Tributaria de los Derechos Humanos. Capacidad Contributiva y Mínimo Vital*, Tesis Doctoral, defendida el 24 de febrero de 2014, Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas de la Universidad Central de Venezuela, inédita, p. 219.

Tarifa N° 1

1. Por la fracción comprendida hasta 1.000,00	6,00%
2. Por la fracción que exceda de 1.000,00 hasta 1.500,00	9,00%
3. Por la fracción que exceda de 1.500,00 hasta 2.000,00	12,00%
4. Por la fracción que exceda de 2.000,00 hasta 2.500,00	16,00%
5. Por la fracción que exceda de 2.500,00 hasta 3.000,00	20,00%
6. Por la fracción que exceda de 3.000,00 hasta 4.000,00	24,00%
7. Por la fracción que exceda de 4.000,00 hasta 6.000,00	29,00%
8. Por la fracción que exceda de 6.000,00	34,00%

En el caso de las personas jurídicas tampoco existe un mínimo imponible a partir del cual se activa la imposición. La tarifa aparece distribuida en 3 tramos que van de un umbral mínimo de 15 a un máximo de 34%, como se evidencia de seguidas:

Tarifa N° 2

Por la fracción comprendida hasta 2.000,00	15%
Por la fracción que exceda de 2.000,00 hasta 3.000,00	22%
Por la fracción que exceda de 3.000,00	34%

En nuestro medio, el caso actual de las personas naturales respecto del *mínimo imponible* no es clara como lo fue, por

contra, en otras épocas en las que se reguló expresamente, por ejemplo, un “**mínimo exento**”.

Por un lado, la norma del artículo 72 de la LISR, ordena solo el deber de declarar a los residentes fiscales a partir de 1000 UT de enriquecimiento neto global o 1500 UT de ingreso bruto global. La norma no especifica que el deber de declarar implica también el deber de pagar impuesto a partir de estos montos. Hemos señalado que ese umbral cuantitativo no representa un mínimo tributable y tampoco un sucedáneo de un mínimo vital.

Contrariamente un sector muy autorizado de la opinión tributaria nacional opina que ese umbral de 1000 UT constituye un mínimo imponible efectivo. Así lo afirma Luis Fraga Pittaluga⁶⁴ porque en su opinión por debajo de ese monto ninguna persona natural residente en el país debe declarar y pagar ISR. Por su parte, el Reglamento parcial de la LISR en materia de retenciones⁶⁵ confirma en la práctica aplicativa que la retención del tributo solo procede a partir de 1000 UT.

En complemento, Fraga Pittaluga afirma que, una interpretación conjunta de los artículos 50 y 79 de la LISR, y en particular del término “fracción”, lleva a la convicción de que, el primer tramo de la tarifa se aplica a partir de esas 1000 UT⁶⁶ que excluyen la imposición.

⁶⁴ Cfr. FRAGA PITTALUGA, Luis Jesús, “Infravaloración de la Unidad Tributaria y violación de los derechos humanos de los contribuyentes”, en *Libro homenaje al Dr. Pedro Nikken*, (Allan Brewer Carías y Carlos Ayala Corao - Coordinadores), Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Caracas 2021, p. 1380 y 1381.

⁶⁵ *Gaceta Oficial* No. 1808 de fecha 12 de mayo de 1997. Artículo 2: “En los casos de personas naturales residentes en el país, la retención del impuesto solo procederá si el beneficiario de las remuneraciones obtiene o estima obtener, de uno o más deudores o pagadores, un total anual que exceda de mil unidades tributarias (1000 UT)”.

⁶⁶ Cfr. FRAGA PITTALUGA, Luis Jesús, “Infravaloración de la Unidad Tributaria y violación de los derechos humanos de los contribuyentes”, en

Hemos sostenido una opinión distinta: La norma del artículo 72 establece el primer tramo de imposición **“hasta”** 1000 UT con un tipo impositivo del 6%, no implica el gravamen **“a partir de”** 1000 UT, por lo cual se deduce que el primer umbral de tributación comienza a partir de cualquier saldo de enriquecimiento neto global, esto es, no está previsto un **“mínimo imponible”**.

Esto implica que, aunque una persona natural reciba ingresos de 1001 UT pasa a tributar por la totalidad de las 1001 UT y no por la 1 UT (fracción) que excede las 1000 UT, pues el primer tramo de la tarifa se cuantifica desde 0 a 1000 UT.

Por lo tanto, las 1000 UT no es un umbral de tributación mínimo, pues si la persona se excede de 1 UT paga por el total de los 1001 y no por el 1 UT en exceso. Ciertamente esta situación no es la más equitativa, pero es también la interpretación que respalda la practica aplicativa.

A nuestros fines, esta discusión solo confirma la falta de una definición normativa coherente de un umbral de no sujeción en la tarifa de las personas naturales.

Por eso, tratando de ubicar una medida normativa que cumpla esa función económica del **“mínimo vital”** nos decantamos por identificar el denominado **“desgravamen único”** de 774 UT *ex* artículo 60 vigente, como ese **“mínimo imponible”** o **“mínimo no tributable”** en la LISLR vigente de 2015 y desde la reforma de la LISLR de 1994. Este valor representa de forma general la cantidad mínima que el legislador faculta como retención de la renta obtenida en el ejercicio gravable en consideración de sus condiciones personales a toda contribuyente persona natural residente en el país.

Este desgravamen único funciona como principio y alternativa en caso de no aplicar los desgravámenes previstos en el

Libro homenaje al Dr. Pedro Nikken, (Allan R. Brewer Carías y Carlos Ayala Corao - Coordinadores), Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Caracas 2021, p. 1381.

artículo 59, por lo pagado por (i) educación, (ii) primas de seguro de hospitalización, cirugía y maternidad, (iii) servicios médicos, odontológicos y de hospitalización, (iv) cuotas de interés para adquisición de vivienda principal o por alquileres de vivienda que es asiento permanente del hogar.

La técnica jurídica de funcionalización de ese “**mínimo no imponible**” o “**mínimo no tributable**”, opera como un “**desgravamen**”⁶⁷, esto es, como elemento de minoración de la base imponible para establecer el enriquecimiento neto global grvable territorial.

⁶⁷ El concepto “**desgravamen**” no debe confundirse con el término “**deducción**”. Desde un punto de vista lingüístico, ambos conceptos tienen un “**parecido de familia**”. Este primero cumple la misma función que la deducción, pero se limita a las minoraciones de la base imponible de la renta de las personas naturales. Su causa atiende al reconocimiento de gastos personales del contribuyente, esto es, renta gastada, tales como lo pagado por servicios médicos, odontológicos, educacionales, de vivienda del contribuyente y su familia o la alternativa del desgravamen único.

Los desgravámenes no se corresponden con gastos relacionados con la producción de la renta. Los contribuyentes personas naturales tienen derecho a las deducciones y a los desgravámenes, salvo las personas naturales bajo relación de dependencia para quienes las percepciones por concepto de sueldos y salarios constituyen enriquecimientos netos por ficción de la Ley, esto es, no admiten costos ni deducciones, estando limitados a la minoración por concepto de desgravámenes.

En la técnica universal del impuesto sobre la renta es clásica la dualidad entre (i) gasto lucrativo (*business expense*) y (ii) gasto personal (*personal expense*). Solo los primeros son deducibles, pues se estima que son los que concurren a la generación de la renta. Los segundos no intervienen en la producción de la renta neta (son renta gastada), pero si contribuyen de forma inmediata a concretar las condiciones personales de capacidad económica del contribuyente en atención al carácter directo del impuesto sobre la renta. *vid.*, nuestro trabajo, “**Desinstitucionalización del concepto deducción en el impuesto sobre la renta <un caso de manipulación semántica en el lenguaje jurídico>**”, en *Libro homenaje a la Academia de Ciencias Políticas y Sociales en el Centenario de su fundación <1915-2015>*, Tomo III, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Caracas 2016, p. 17.

Insistimos en la condición del desgravamen único como autentico mínimo imponible, porque se trata de un derecho desgravatorio que opera en principio para todo contribuyente como mínimo reconocimiento de la renta retenible por el contribuyente, sin necesidad de demostración, ni pago previo. Los otros desgravámenes operan solo previa demostración del soporte y pago de la erogación respectiva para los destinos predeterminados legalmente. Puede que en conjunto superen las 774 UT, pero como se trata de un monto indeterminado *a priori*, no se puede afirmar su carácter comparable.

En el caso de la LISLR vigente, el legislador permite adicionalmente otras medidas desgravatorias en atención a la situación personal y familiar del contribuyente, tanto a nivel de la base imponible como de la cuota a pagar.

En principio todo contribuyente tiene derecho a una rebaja (crédito) a la cuota a pagar de (i) 10 UT, (ii) 10 UT por el cónyuge no separado de bienes, y otras (iii) 10 UT por cada ascendiente o descendiente directo residente en el país⁶⁸.

En nuestro criterio, las rebajas personales no responden a la naturaleza de un mínimo imponible, porque no inciden sobre la materia gravable en el ISLR (enriquecimiento neto), ni representan un valor general que identifique la cobertura de necesidades vitales. Por el contrario, constituye a un beneficio fiscal a favor del contribuyente, aunque reconocemos que, en todo caso, responde a una técnica de minoración de la cuota a pagar (crédito) en respuesta a las condiciones personales del contribuyente y su familia. Nada más.

En consecuencia, para fines de comparación consideramos idóneo el parámetro “**desgravamen único**”.

B. La UT como garantía del derecho humano al “mínimo vital”

En el derecho internacional de los derechos humanos hay un consenso en afirmar el principio de que, las personas que

⁶⁸ Artículo 61 LISLR.

apenas disponen de lo necesario para subsistir son las que tienen menor capacidad contributiva, o, inclusive, las que pueden carecer de capacidad económica para tributar.

La capacidad contributiva, fundada, por ejemplo, en la renta, en la riqueza acumulada, o en una actividad productiva, no puede ser equiparada a la realización de una actividad social básica e ineludible, como adquirir un bien o servicio indispensable para sobrevivir. En ese sentido, la capacidad contributiva no es automáticamente equiparable a la capacidad adquisitiva.

Por ello, debe haber una zona de no imposición como medida económica representativa de ausencia de capacidad contributiva a los gastos generales, en expresión de derecho al respeto de la *dignidad humana* en el Estado Social y de Derecho. Ese derecho humano suele identificarse como expresión especializada del concepto de “**mínimo vital**”. Lo importante es que esa zona de no imposición sea efectiva y cumpla su propósito de permitir la retención económica de los recursos necesarios para la atención de las necesidades vitales y familiares del contribuyente frente a la tributación.

Es aquí donde la UT cumple una función como garantía técnica y normativa de la efectividad del mínimo vital y del mínimo imponible en particular en el ISLR. No ajustar oportuna e íntegramente la UT según la variación del INPC elaborado por el BCV, lesiona ostensiblemente el derecho al mínimo vital, y con ello un irrespeto a la dignidad humana en materia tributaria.

Así las cosas, se analizará a la luz de la jurisprudencia constitucional comparada, el derecho al mínimo vital en otros países. A este respecto existe un extenso y fructífero diálogo jurisprudencial que representa fuente de derecho en la materia de derechos humanos⁶⁹. El análisis comparado en cuestiones

⁶⁹ Vid. AYALA CORAO, Carlos, *Del dialogo jurisprudencial al control de convencionalidad*, Colección de Estudios Jurídicos No. 98, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas 2012, p. 18

concretas suministra nuevos argumentos, perspectivas y soluciones de gran utilidad⁷⁰.

Esperemos que este análisis sirva de revulsivo para corregir el deficiente tratamiento en el ISLR a las personas naturales residentes vigente en Venezuela.

a. *El Tribunal Constitucional Alemán*

La doctrina del “**mínimo vital**” desarrollada por la Corte Constitucional Alemana ha tenido una influencia decisiva en otras jurisdicciones del derecho comparado. Ha sido recibida y seguida por otros tribunales constitucionales como *paradigma de dignidad* en la tributación a las personas naturales, particularmente en el ISLR. En nuestro caso, son emblemáticos los casos mexicano y colombiano, a los cuales nos referimos más adelante.

Del mismo modo se afirma que, la “**dignidad humana**” es el valor superior y fundante entre los derechos humanos⁷¹. Así lo consagran la Carta Europea de Derechos Humanos⁷², y también la propia Constitución de la República Federal de Alemania⁷³.

Starck, citando a Nipperdey, afirma que la “dignidad humana” constituye “...[la] raíz y la fuente de todos los derechos fundamentales formulados posteriormente y así mismo derecho fundamental principal”.

“Asegurar al hombre que su relación con el Estado o en su relación con los demás no va a ser reducido a un mero objeto, que no va a quedar a la absoluta disposición de los otros

⁷⁰ Cfr. HERRERA MOLINA, Pedro, *Metodología del Derecho Financiero y Tributario*. Instituto de Estudios Fiscales. Universidad Complutense de Madrid, 2003, p. 37.

⁷¹ Cfr. KATEB, George, *Human dignity*, Harvard University Press, Cambridge 2011, p. 1.

⁷² Artículo 1. “La dignidad humana es inviolable. Debe ser respetada y protegida”.

⁷³ Artículo 1(1) “La dignidad humana es inviolable. Debe ser respetada y protegida por toda autoridad pública”.

hombres, como un simple número de la colectividad, como una simple pieza de un engranaje y que se va a comprender realmente toda su existencia moral-espiritual propia e, incluso, su existencia física. En suma, el tratamiento del <<...hombre como fin en sí mismo y no como medio>>”⁷⁴.

La afirmación de la “**dignidad**” es la norma fundamental de todo el ordenamiento jurídico, implica que todo el derecho debe estar bajo el signo de la “**dignidad**”, todas las normas jurídicas deben de estar conformadas hacia su realización y aplicación en consonancia con este principio básico. La garantía de la intangibilidad acentúa el efecto totalizador de la garantía de la dignidad humana y en particular de su validez frente a terceros.

En este sentido la Corte Constitucional Alemana ha desarrollado la doctrina del “**derecho humano a una existencia digna**”. Este derecho ha tenido un efecto *irradiante* sobre el ISLR en ese país, concluyendo, en consecuencia, que, la dignidad humana condiciona al Legislador para preservar de la tributación una parte de la renta necesaria para cubrir un mínimo de subsistencia del contribuyente⁷⁵. La Corte ha especificado que ese umbral de subsistencia mínimo no debe ser inferior a aquello necesario para cubrir la asistencia social. Incluso, ha dicho que, en ningún caso se puede evadir esta obligación parapetándose en la existencia de programas sociales para justificar una tributación excesiva, pues ello contravendría los principios de responsabilidad individual de la persona y subsidiaridad de la asistencia social que la Corte deriva del contexto de los derechos de libertad consagrados en la Constitución. Más aun, la

⁷⁴ Cfr. STARCK, Christian, “La dignidad del hombre como garantía constitucional, en especial, en el derecho alemán”, en *Dignidad de la persona, derechos fundamentales, justicia constitucional*, (Francisco Fernández Segado - Coordinador), Dykinson Constitucional, Madrid 2008, p. 254.

⁷⁵ Cfr. ENGLISH, Joachim, “The impact of human rights on domestic substantive taxation-the German experience”, en *Human Rights and Taxation in Europe and the World*, International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD), Amsterdam 2011, p. 287.

Corte Constitucional ha aceptado reglas que definen montos fijos para predeterminar ese mínimo de subsistencia, solo si cubre razonablemente los gastos que son necesarios, idóneos y proporcionados para tal fin⁷⁶. Finalmente, ha dicho que, la protección del mínimo vital está por encima de la situación presupuestaria y no puede ser una mera declaración de buena voluntad.

b. *La Suprema Corte Mexicana*

El “**mínimo vital**” ha sido caracterizado por la jurisprudencia constitucional mexicana como “...**el mínimo existencial [...] que permite la subsistencia del causante como agente titular de derechos y obligaciones en un Estado social y democrático de Derecho**”⁷⁷.

Su fundamento se ubica en el derecho a contribuir conforme a la capacidad económica y en el principio al respeto debido a la *dignidad humana* en el Estado Social. Así lo ha justificado la Suprema Corte Mexicana, al señalar que: “...**entraña una garantía de las personas, por virtud del cual el legislador, al diseñar el objeto de las contribuciones e identificar la capacidad idónea para contribuir, debe respetar un umbral libre o aminorado de tributación, según sea el caso,**

⁷⁶ Cfr. ENGLISH, Joachim, “The impact of human rights on domestic substantive taxation-the German experience”, en *Human Rights and Taxation in Europe and the World*, International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD), Amsterdam 2011, p. 288.

⁷⁷ Cfr. Suprema Corte de los Estados Unidos de México, Amparo en Revisión 554/2007. Instancia: Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Saúl González Jaime y otros. 10 de octubre de 2007. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Ministro Sergio A. Valls Hernández. Ponente: José Ramón Cossío. Consultada en: <http://sjf.scjn.gob.mx/SJFSist/paginas/DetalleGeneralScroll.aspx?id=23042&Clase=DetalleTesisEjecutorias&IdTe=161233>; y Nove na Época, Instancia: Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Tesis Jurisprudencia (Constitucional), Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXXIV. Agosto de 2011, Tesis 1a./J. 77/2011, p. 118. Consultada en: <http://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/paginas/DetalleGeneralV2.aspx?Clase=DetalleTesisBL&ID=161233&Semanario=0>

correspondiente a los recursos necesarios para la subsistencia de las personas, en el cual le está vedado ejercer sus facultades por no estar legitimada constitucionalmente la imposición de gravámenes sobre ese mínimo indispensable, es decir, un derecho por cuya virtud las personas no serán llamadas a contribuir en tanto no satisfagan sus necesidades más elementales, correlativo al deber del legislador de respetar este límite”⁷⁸.

Incluso, se ha señalado que, el derecho al mínimo vital no debe ser contemplado únicamente como un mínimo para la supervivencia económica, sino también para la existencia libre y digna -en la que queda abarcada la protección a la alimentación, vivienda, servicios de salud y de educación- a la que se refiere la parte dogmática del texto constitucional, y a la que específicamente alude el artículo 25 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

c. La Corte Constitucional Colombiana

De forma idéntica el derecho fundamental al *mínimo vital* ha sido reconocido en forma extendida y reiterada por la jurisprudencia constitucional de la Corte Constitucional de la República de Colombia, como un derecho que se deriva de los principios de Estado Social de Derecho, en concordancia con los derechos fundamentales a la vida, a la integridad personal y dignidad humana⁷⁹. El denominado “**derecho fundamental**

⁷⁸ Décima Época, Instancia: Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Tesis Aislada (Constitucional), Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo I. Julio de 2013, Tesis 10a XXXIX/2013, p. 53. Consultada en: [http://200.38.163.178/SJFSist/\(F\(6HNkVqGHDbt_twsUpsU04LPDLkzoj5wkrZzh0GIjpxsWAQ0hLf6AljkzlpUviD1V2P26_UjYBLbnYxVMGut5JWIJHF8t8NVBOiER7UNO8l_5B5QMNcNecYvMvEBrAlMe59g4gvvfPA8ssLH8Y2RstDLWPU8fHX28RfHjfdz59sA1\)\)/Paginas/DetalleGeneralV2.aspx?ID=2004081&Clase=DetalleTesisBL&Semanario=0](http://200.38.163.178/SJFSist/(F(6HNkVqGHDbt_twsUpsU04LPDLkzoj5wkrZzh0GIjpxsWAQ0hLf6AljkzlpUviD1V2P26_UjYBLbnYxVMGut5JWIJHF8t8NVBOiER7UNO8l_5B5QMNcNecYvMvEBrAlMe59g4gvvfPA8ssLH8Y2RstDLWPU8fHX28RfHjfdz59sA1))/Paginas/DetalleGeneralV2.aspx?ID=2004081&Clase=DetalleTesisBL&Semanario=0)

⁷⁹ *Cfr.* entre otras las siguientes sentencias: T-005 de 1995 (M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz); T-015 de 1995 (M.P. Hernando Herrera Vergara); T-

al mínimo vital", se refiere a las condiciones materiales básicas e indispensables para asegurar una supervivencia digna y autónoma, constituye un límite al poder impositivo del Estado y un mandato que orienta la intervención del Estado en la economía, de conformidad con el artículo 334 de la Constitución Política de Colombia de 1991⁸⁰.

La Corte entiende que, la intersección entre la potestad impositiva del Estado y el principio de Estado Social de derecho consiste en la determinación de un mínimo de subsistencia digna y autónoma protegido constitucionalmente. Este mínimo constituye el contenido del derecho fundamental al *mínimo vital*, el cual, a su vez, coincide con las competencias, condiciones

144 de 1995 (M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz); T-198 de 1995 (M.P. Alejandro Martínez Caballero); T-500 de 1996 (M.P. Antonio Barrera Carbonell); T-284 de 1998 (M.P. Fabio Morón); SU-062 de 1999 (M.P. Vladimiro Naranjo Mesa). Ha señalado la Corte Constitucional que, **"El objeto del derecho fundamental al mínimo vital abarca todas las medidas positivas o negativas constitucionalmente ordenadas con el fin de evitar que la persona se vea reducida en su valor intrínseco como ser humano debido a que no cuenta con las condiciones materiales que le permitan llevar una existencia digna. En referencia a estas medidas positivas garantes del derecho fundamental al mínimo vital, en Colombia la jurisprudencia ha ordenado al Estado colombiano, a reconocer prestaciones positivas a favor de personas inimputables, detenidas, indigentes, enfermos no cubiertos por el sistema de salud, mujeres embarazadas"**.

⁸⁰ Artículo 334. "La dirección general de la economía estará a cargo del Estado. Este intervendrá, por mandato de la ley, en la explotación de los recursos naturales, en el uso del suelo, en la producción, distribución, utilización y consumo de los bienes, y en los servicios públicos y privados, para racionalizar la economía con el fin de conseguir el mejoramiento de la calidad de vida de los habitantes, la distribución equitativa de las oportunidades y los beneficios del desarrollo y la preservación de un ambiente sano.

El Estado, de manera especial, intervendrá para dar pleno empleo a los recursos humanos y asegurar que todas las personas, en particular las de menores ingresos, tengan acceso efectivo a los bienes y servicios básicos. También para promover la productividad y la competitividad y el desarrollo armónico de las regiones".

básicas y prestaciones sociales para que la persona humana pueda llevar una vida libre del temor y de las cargas de la miseria. Si bien el deber de tributar es general pues recae sobre **“la persona y el ciudadano”** (art. 95-9 de la C.P.), el derecho al *mínimo vital* exige analizar si quien no dispone de los recursos materiales necesarios para subsistir digna y autónomamente puede ser sujeto de ciertas cargas fiscales que ineludible y manifiestamente agraven su situación de penuria⁸¹.

A este respecto sentó la Corte que “...[en su] **dimensión negativa, el derecho fundamental al mínimo vital se constituye en un límite o cota inferior que no puede ser traspasado por el Estado, en materia de disposición de los recursos materiales que la persona necesita para llevar una existencia digna, en particular el de las personas que apenas cuentan con lo indispensable para sobrevivir**”⁸².

d. *La jurisprudencia tributaria venezolana sobre la imposición a las personas naturales residentes*

La jurisprudencia patria no ha abordado el tema del *mínimo vital*, ni ha reflexionado todavía sobre el abuso en la

⁸¹ Criterio sostenido en sentencia C-250 de la Corte Suprema de Justicia de Colombia, del 2003, caso *M.P. Rodrigo Escobar Gil* y sentencia C-183 de la Corte Suprema de Justicia de Colombia, de 1998, caso *M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz. S.V. M. José Gregorio Hernández Galindo*.

⁸² Artículo 13 de la Constitución Política de Colombia del 1991. “**Todas las personas nacen libres e iguales ante la ley, recibirán la misma protección y trato de las autoridades y gozarán de los mismos derechos, libertades y oportunidades sin ninguna discriminación por razones de sexo, raza, origen nacional o familiar, lengua, religión, opinión política o filosófica.**

El Estado promoverá las condiciones para que la igualdad sea real y efectiva y adoptará medidas en favor de grupos discriminados o marginados.

El Estado protegerá especialmente a aquellas personas que, por su condición económica, física o mental, se encuentren en circunstancia de debilidad manifiesta y sancionará los abusos o maltratos que contra ellas se cometan”.

subestimación y retraso en la aplicación del ajuste de la UT por la Administración Tributaria. Sin embargo, se ha pronunciado sobre la iniquidad de la imposición a las personas naturales bajo relación de dependencia en el ISLR, la exigencia de una tributación digna y proporcionada a la capacidad económica de cada quien.

Lamentablemente, la solución adoptada por la Sala Constitucional no resolvió el problema adecuadamente. Todo lo contrario, lo vino a empeorar. La solución de la Sala se desvió a considerar solo como gravable las percepciones salariales recurrentes (el salario normal) excluyendo las accidentales, para descuidar la técnica del ISLR, violentando la progresividad del tributo, favoreciendo a los perceptores de rentas elevadas, en fin, postergando innecesariamente los valores superiores de la tributación.

Así ocurrió con la singular sentencia N° 301/2007 de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia⁸³, que **“re-editó”** el artículo 31 LISLR⁸⁴. Dicha decisión constituye uno de

⁸³ <Caso *Adriana Vigilancia y Carlos Vecchio en acción de nulidad por inconstitucionalidad contra la norma del artículo 67, 68, 69, 72, 74 y 79 del Decreto N° 307 con Rango y Fuerza de Ley de Reforma de la Ley de Impuesto sobre la Renta*, publicado en *Gaceta Oficial* N° 5.390 Extraordinario, de 22 de octubre de 1999>, en: <http://www.tsj.gov.ve/decisiones/scon/Febrero/301-270207-01-2862.htm>.

⁸⁴ Nuestros comentarios y análisis de la sentencia N° 301/2007 de la SC, en **“El activismo judicial en la imposición de las personas naturales: Razones y emociones en la sentencia interpretativa de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia sobre el artículo 31 de la Ley de impuesto sobre la renta”**, en *Conferencia dictada en la sesión ordinaria de la Academia de Ciencias Políticas y Sociales*, del 5 de junio de 2007. Más recientemente, nuestro prólogo al libro de Serviliano ABACHE CARVAJAL, *Sobre falacias, justicia constitucional y derecho tributario: del gobierno de las leyes al gobierno de los hombres: más allá de la “pesadilla y el noble sueño”*, Álvaro Nora, Librería Jurídica, Caracas 2015, p. 17 a la 30.

los episodios más polémicos⁸⁵ de la reciente antología jurisprudencial del país, pues detrás de la aparente “**bondad**” del resultado de la decisión del Juez Constitucional para afirmar la “**justicia de la imposición**” a las personas naturales, solo hay retórica y manipulación eficaz, sencillamente, se trata de un *sofisma*⁸⁶.

⁸⁵ Tan polémica fue la sentencia que, a aparte de ser el producto de una ponencia que cuenta con unanimidad de los Magistrados de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, tiene dos aclaratorias posteriores, fue objeto un acuerdo de censura de la Asamblea Nacional que la calificó como “**inconstitucional, violatori[a] de derechos sociales y colectivos, y de la ética social...**”, aparte de las interpretaciones de la propia Administración Tributaria Nacional, sobre la aplicación de la norma reeditada del artículo 31 de la LISR, para contrariar su sentido y frustrar su aplicación. Finalmente, el texto reeditado del artículo 31, fue nuevamente modificado a su enunciación original en 2014 con la reforma de la LISR, efectuada por Decreto Ley No. 1.435 del 17 de noviembre de 2014, publicado en *Gaceta Oficial Extraordinaria* N° 6.152 del 18 de noviembre de 2014.

⁸⁶ En la decisión N° 301/2007 la Sala Constitucional se auto-atribuyó poderes de *modificación* sobre el contenido del Derecho, pues en lugar de limitarse a ejercer sus poderes de *hacer efectivo* el contenido del Derecho, por lo que al dictar la sentencia en los términos que lo hizo, violó el principio de *separación de poderes* y, con ello, la *libertad individual*. Para decidir un recurso de inconstitucionalidad sobre unas disposiciones objeto de una distinta materia en el impuesto sobre la renta (la nulidad por inconstitucionalidad de los artículos 67, 68, 69, 72, 74 y 79 de la LISR, en materia de impuesto al dividendo), incluso derogadas a la fecha de la decisión (correspondían a la Ley de 1999, derogada en 2001), la Sala Constitucional terminó reeditando el texto del artículo 31 de la Ley vigente de 2007. Un recorrido no solo formalmente cuestionable, sino que compromete sospechosamente la verdadera intención estratégica (íntima) subyacente a la decisión.

Es por eso que, la pretendida “**interpretación**”, que encubre la *modificación normativa* que llevó a cabo la Sala Constitucional del artículo 31 de la LISR, no significó algo distinto a una manifiesta usurpación por parte del órgano jurisdiccional de los *poderes de modificación* del contenido del Derecho que corresponden a la autoridad legislativa, violando, en consecuencia, el principio de legalidad y reserva legal tributaria y, con ello nuevamente, la libertad individual.

En efecto, la Sala Constitucional afirma con absoluta corrección que **“El principio de eficiencia [en la recaudación] se ordena a un fin superior, que no puede deslastrarse del respeto a la justa distribución de las cargas públicas y con ello obviar la capacidad contributiva”**. Esa impecable reflexión sirve para justificar que en el artículo 31 de la LISLR, *la presunción legal del salario integral como enriquecimiento neto, no representa una capacidad contributiva efectiva*, sino una desproporcionada cuantificación de la base imponible en la exacción de las personas naturales bajo relación de dependencia.

La Sala Constitucional enjuicia como *excesiva* la imposición en cuestión, a causa de la presión por la combinación de efectos de la (i) presunción absoluta del salario como enriquecimiento neto (cifrada con toda la amplitud económica sobre el salario **“integral”**) y la alegada pero no probada (ii) insuficiencia (por exigüos) de los desgravámenes disponibles como gastos personales para reducir la base imponible (y entre otros el desgravamen único): **“El impuesto sobre la renta a los asalariados [...] se aleja en demasía de la progresividad [desproporción] propia de esta clase de tributos, sobre todo si se toma en cuenta que aquella fuente de enriquecimiento se encuentra también incidida por una serie de contribuciones parafiscales (seguro social, INCE, política habitacional). ... [y] en cuanto consumidor final, el trabajador se ve obligado a soportar el traslado del IVA”**⁸⁷.

En confesión de la propia Sala Constitucional -más elocuentemente- esas pretendidas razones (suposiciones) **“...ponen en evidencia una elevada presión fiscal claramente regresiva sobre las fuentes de enriquecimiento de los trabajadores asalariados”**⁸⁸, y remata según qué, sino corrige la situación “regresiva”, **“...produce una merma en el valor del salario como instrumento de dignificación de la calidad de vida de la clase trabajadora”**⁸⁹, ya que **“...los beneficios**

⁸⁷ Sentencia citada, p. 20.

⁸⁸ *Idem.*

⁸⁹ *Ibid.*, p. 21.

remunerativos marginales otorgados en forma accidental [se] perderían ... -si no en su totalidad, en buena parte- solo en el pago de impuestos”⁹⁰.

Consecuentemente, la decisión se decanta por restringir la imposición al **“salario normal”** del trabajador (por oposición al **“salario integral”**), excluyendo de la base imponible del tributo las percepciones salariales que lo exceden. Así se reeditó el artículo 31 en comentarios.

Parte de la tragedia en el discurso tributario estriba (la falla del razonamiento), en la ausencia de demostración de la desproporción y de la razón de excluir la imposición de las percepciones que exceden el salario normal, como la solución más *idónea, necesaria y proporcionada*, cuando (i) la técnica del impuesto sobre la renta manda a la imposición sobre todos los incrementos de patrimonio efectivos (sean regulares o accidentales, en dinero o en especie⁹¹), (ii) a más de violar su propia doctrina de que **“las suposiciones no pueden sustituir las demostraciones de que la capacidad contributiva ha sido rebasada o del efecto confiscatorio para que prospere su inconstitucionalidad”⁹².**

Entre otros, la Sala Constitucional incurre en una generalización apresurada cuando asimila -y por lo tanto altera- el tratamiento que debe darse a las remuneraciones bajo relación de dependencia a los fines del ISLR, circunscribiéndolo a la medida del salario **“normal”** definido en el artículo 133, parágrafo segundo de la Ley Orgánica del Trabajo, excluyendo los beneficios remunerativos no regulares (o accidentales), para aplicar indebidamente el parágrafo cuarto del mismo artículo, que ordena que las contribuciones que gravan el salario, se

⁹⁰ Sentencia citada, p. 22.

⁹¹ Artículo 16 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

⁹² Sentencia. N° 200/2004, de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, del 19 febrero 2004, caso *Caribe Motors en acción de nulidad por inconstitucionalidad contra la Ordenanza de impuesto sobre patente de industria y comercio y/o servicios de índole similar del Municipio Puerto Cabello del Estado Carabobo*.

circunscriban al salario “normal”. La conclusión precipitada de la Sala Constitucional consiste en no querer distinguir entre la materia gravable en el ISLR y de la que corresponde a las contribuciones parafiscales que pueden gravar el salario (seguridad social, vivienda y hábitat, cooperación educativa). El ISLR grava el incremento neto y disponible de patrimonio, en forma omnicomprendensiva, en cuanto manifestación de riqueza efectiva para el receptor, independientemente de que esa riqueza esté representada en dinero, especie o alguna ventaja mensurable, sea regular o accidental pero percibida o acreditada dentro del ejercicio gravable. El salario de los trabajadores se presume como enriquecimiento neto, porque el asalariado no tiene costos ni gastos en la generación de tales enriquecimientos, esto es, no son necesarios ni idóneos para producir su renta en sentido económico o para mantener su patrimonio. El enriquecimiento de un asalariado sencillamente no es lucrativo. Esa forma presuntiva de imposición no es un capricho antitécnico, es una simplificación justificada y razonable de la medida efectiva del enriquecimiento neto, que facilita su cuantificación y la recaudación del tributo. Los gastos que el asalariado pueda acometer son típicamente gastos personales, son renta gastada como transporte, educación, habitación, salud. Los gastos de esa naturaleza no se caracterizan ni se tratan como deducibles, sino como “**desgravables**” del salario, como una minoración de la base imponible respectiva, concreción del carácter típicamente personal y directo del ISLR.

Por el contrario, para la fecha de la sentencia en comentarios, la razón técnica del por qué las contribuciones que gravan el salario recaen sobre el salario “normal”, esto es, el que es objeto de percepción recurrente, estriba en el hecho que tales contribuciones son recaudadas típicamente mediante retención en el pago. Para facilitar la certeza sobre la base gravable se reducen a los proventos recurrentes en efectivo, excluyendo aquellos en especie, aleatorios y accidentales. Los proventos en especie, eventuales o contingentes (independientemente de su medida) son difíciles de cuantificar *a priori* y de factorizarse en las fórmulas de retención en la fuente de pago que hacen los patronos

respecto de los trabajadores, tanto para fines de seguro social, INCES, ahorro habitacional (BANAVIH).

Es fundamentalmente en la materia de *desgravámenes* donde radica la garantía de la personalización e intermediación de la imposición a las personas naturales. Es en atención a esas circunstancias que se puede maximizar un trato más razonablemente equitativo, no solo para la recta consulta de la capacidad contributiva de la persona natural, sino indirectamente para acentuar los propósitos de progresividad o evitar la regresividad en la incidencia de la imposición. Sin embargo, la Sala Constitucional evitó ese necesario análisis con la cómoda explicación de que **“...frente a la extensa estimación de los enriquecimientos netos de los trabajadores, contrasta la mínima posibilidad a ellos dada para disminuir razonablemente la base sobre la cual habrá de tributar...(sic) lo que prácticamente conduce a la utilización de la figura del desgravamen único, no como opción, sino como la única alternativa legítima”**.

La tragedia argumentativa no se agota con la justificación de lo que se dice. Es más honda y dramática. Se hace evidente por lo que *dejó* y *debió* decirse y justificarse en el fallo, para evidenciar la debida consistencia técnica con la regulación del tributo a la renta y la coherencia valorativa con el principio de capacidad contributiva, y finalmente, por los desastrosos resultados que implica en frustración de la efectiva vigencia del principio de progresividad en un tributo de tipo directo y personal como el ISLR.

En efecto, si la Sala Constitucional quería atender seriamente el tratamiento de la capacidad contributiva de las personas naturales tanto en el ISLR, como en otras formas impositivas que gravan el salario de los trabajadores, la falta de un **“mínimo vital”** y más concretamente de un **“mínimo imponible”** de protección en el ISLR, debió más apropiadamente referirse a las formas de neutralización de la inflación sobre el poder adquisitivo del salario, la subestimación y el retraso en la aplicación del ajuste de la UT sobre los tramos de la tarifa correspondiente a las personas naturales, sobre las medidas impositivas para el

estímulo al ahorro y la inversión por la personas naturales (tales como la adquisición y rehabilitación de viviendas, planes de jubilación, seguros de hospitalización, desempleo), sobre las medidas impositivas para fomentar indirectamente fines extra fiscales íntimamente vinculados al bienestar de la persona individual, tales como el tratamiento de donaciones con fines culturales, religiosos, sociales, deportivos, comunitarios, educacionales, entre otros.

El criterio adoptado por la Sala Constitucional en la reedición del artículo 31 en comentarios, no se vincula a una expresión efectiva de capacidad contributiva en el ISLR. Poco beneficia a los que menos ganan, y en mucho beneficia a los que más ganan, que por lo general perciben ingresos (los más significativos) en forma irregular como bonificaciones y remuneraciones no salariales. *La declaración de inconstitucionalidad y la reedición del artículo 31 en comentarios, es aún más lesiva del orden constitucional que la presunta situación que le sirvió de precedente.*

Esa defectuosa justificación solo encubre una protuberante *petición de principio* como fundamento de la decisión, donde se omiten las razones técnicas y valorativas que *deben ser*, y que, por el contrario son sustituidas con argumentos que apelan a las emociones (“...una elevada presión fiscal claramente regresiva sobre las fuentes de enriquecimiento de los trabajadores asalariados...”, “...merma del valor del salario como instrumento de dignificación de la calidad de vida del trabajador” y

“...todo se va en el pago de impuestos!”)⁹³, para excluir el sentido de legitimidad de la norma objeto de reedición⁹⁴.

Finalmente, la norma del artículo 31 de la LISLR, fue reformada sustancialmente a su versión original por el Legislador delegado, según Decreto Ley No. 1435, de fecha 17 de

⁹³ Nuestros comentarios en *“El activismo judicial en la imposición de las personas naturales: Razones y emociones en la sentencia interpretativa de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia sobre el artículo 31 de la Ley de impuesto sobre la renta”*, en *Conferencia dictada en la sesión ordinaria de la Academia de Ciencias Políticas y Sociales*, del 5 de junio de 2007, p. 4.

⁹⁴ En definitiva, el argumento de la Sala Constitucional es que: *la exacción a la renta de personas naturales bajo relación de dependencia según el salario integral es injusta porque es injusta y por lo tanto debe limitarse al gravamen del salario normal...*

No hay duda que la imposición de las personas naturales (tanto por el impuesto sobre la renta como por los tributos indirectos y parafiscales que inciden sobre esos sujetos), particularmente de los trabajadores bajo relación de dependencia, requiere una revisión normativa para asegurar el mandato constitucional de la justa distribución de las cargas públicas. La solución del artículo 31 de la LISR (reeditado) no es satisfactoria, para no decir acomodaticia. Sin embargo, la corrección y el acierto en ese propósito, exige un estudio serio de las razones técnicas y axiológicas que mejor la justifiquen, que sea producto de una discusión en la que se ponderen todos los intereses que se concitan en esa decisión y, por sobre todo, que sea una decisión resultado de un proceso dialógico (no *monológico*) en el que todas los intereses relevantes sean consultados y considerados para tomar la decisión más razonable posible, esto es, la más aceptable racionalmente. Ese esfuerzo debe resultar del consenso comunicativo a través del proceso legislativo en el Estado Constitucional Democrático. No la que es producto de los intereses de grupos, de las pasiones o de cualquier otro interés subalterno y egoísta.

En suma, la singular sentencia N° 301/2007 de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, es un caso clínico de que, cuando en la decisión privan los elementos del poder, el derecho se hace más autoritario y en su forma extrema, *decisionismo* y por lo tanto, *arbitrariedad*. “[P]or el contrario, cuando privan los elementos de la razón, normalmente el derecho se hace más preciso y hay mayor garantía de que se imponga la justicia”.

noviembre de 2014⁹⁵. La nueva formulación normativa dispone que son susceptibles de imposición todas las remuneraciones salariales o no, recibidas por las personas naturales bajo relación de dependencia. Solo se excluyeron de imposición los viáticos y el bono de alimentación.

e. *La posición de la doctrina venezolana sobre el mínimo vital*

En nuestro país, la doctrina más autorizada ha sentado posición identificando el principio del “**mínimo vital**” como la prohibición al Legislador tributario, para incidir sobre la renta de las personas naturales con el fin de preservar un nivel mínimo o indispensable para la atención de las necesidades personales y familiares asociadas al mantenimiento de un nivel de vida digno del contribuyente⁹⁶.

Su fundamento se ubica en la cláusula del Estado Social (artículo 3), que preconiza como fin del Estado mismo el respeto a la dignidad humana y el derecho a contribuir a los gastos generales conforme a la capacidad económica (artículo 316), entendiendo que aquella se identifica solo con los recursos que exceden el mínimo necesario para preservar la satisfacción de

⁹⁵ *Gaceta Oficial* Extraordinaria N° 6152 de fecha 18 noviembre de 2014.

⁹⁶ “**Vistas, así las cosas, la revisión del sistema tributario no puede ser concebida exclusivamente desde la perspectiva de la necesidad de que el individuo contribuya con parte de su patrimonio a la satisfacción los requerimientos públicos, sino que deberá atenderse al impacto que el tributo produce en la esfera jurídico-patrimonial del sujeto pasivo de la obligación tributaria. Se trata, como puede verse, de establecer un balance entre el interés colectivo de la contribución y la protección de los derechos del individuo al cual se le exige dicha contribución. Dado que uno de los postulados del Estado de Derecho es el reconocimiento de la persona como centro de toda actuación estatal, no sería posible justificar la actuación administrativa exclusivamente en el interés colectivo en detrimento de la dignidad y libertad del individuo**”. Cfr. ANDRADE RODRÍGUEZ, Betty, *Inmunidad Tributaria de los Derechos Humanos. Capacidad Contributiva y Mínimo Vital*, Tesis Doctoral, defendida el 24 de febrero de 2014, Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas de la Universidad Central de Venezuela, inédita, p. 5.

necesidades vitales personales y familiares del contribuyente. Más acorde con la condición del derecho humano al *mínimo vital*, el tratamiento constitucional y la técnica tributaria que justifica la no imposición del mínimo imponible se identifica como “**inmunidad tributaria**”⁹⁷, esto es, un expediente que excluye el ejercicio del poder tributario.

Los argumentos que exponen la mayoría de los autores son similares, quizás por su lógica evidente. Es decir, los recursos destinados a la satisfacción de las necesidades mínimas del individuo no son una manifestación de capacidad económica que refleje aptitud para contribuir a los gastos públicos y, por tanto, tales recursos no deben someterse a tributación, pues se estaría violando los fundamentos mismos que justifican el deber de tributación. Esos “**gastos mínimos**” no son indicativos de capacidad económica para contribuir a los gastos generales.

Es más, en línea con ese postulado de principio, hay quienes opinan que, el *mínimo vital* (incluido el *mínimo imponible*), tiene también fundamento en la prohibición del efecto

⁹⁷ Cfr. ANDRADE RODRÍGUEZ, Betty, *Inmunidad Tributaria de los Derechos Humanos. Capacidad Contributiva y Mínimo Vital*, Tesis Doctoral, defendida el 24 de febrero de 2014, Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas de la Universidad Central de Venezuela, inédita, p. 301. “**En nuestro parecer, la preservación del mínimo vital es esencial a la adecuada comprensión del principio de capacidad contributiva, en tanto éste es sustento de la igualdad y justicia de la tributación, procurando que todos los ciudadanos contribuyan a los gastos públicos en la medida de sus posibilidades. De esta forma, sólo aquellos sujetos que obtengan proventos que excedan de los montos requeridos para una subsistencia digna, podrán ser objeto de alguna forma de tributación. Por ello, la prohibición de tributar en la esfera que constituiría el mínimo vital está concebida implícitamente en el vigente texto de la Constitución, cuando prevé que debe atenderse en la tributación a <<la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población>>, esto es, que será imposible para el ente público hacerse de aquellas sumas que mermen la calidad de vida de los ciudadanos**”. *Ibid.*, p. 159.

confiscatorio de los tributos⁹⁸. Esta prohibición constitucional, viene a poner coto a cargas tributarias que privan al individuo de los recursos indispensables para llevar una vida adecuada a la dignidad de la persona de acuerdo con los derechos y libertades proclamados en el texto constitucional. Esos son los recursos patrimoniales necesarios para satisfacer los derechos fundamentales e inalienables a la vida, dignidad de la persona y al desarrollo libre de la personalidad del individuo que la Constitución consagra⁹⁹.

Si bien el concepto **“mínimo vital”**, constituye una cláusula abierta (indeterminada) cuya configuración normativa corresponde fijar al legislador, la identificación de esa magnitud no excluye la referencia a valores económicos determinables, prefigurados como parámetros que exhiben el costo de las necesidades personales y familiares en un momento dado. Tal sería el caso de los conceptos **“salario mínimo”** o **“canasta básica”**¹⁰⁰ que representan un poder de compra respecto de lo necesario para asegurar una subsistencia esencial. Así ha sucedido en nuestro medio cuando el mínimo imponible en el ISLR fue fijado en términos de salario mínimo en la LISLR de 1991 y hasta la reforma de 1994. En su día se identificaron 50 salarios mínimos urbanos como un mínimo imponible a la vez

⁹⁸ Artículo 317 de la Constitución de 1999: **“Artículo 317. No podrá cobrarse impuesto, tasa, ni contribución alguna que no estén establecidos en la ley, ni concederse exenciones y rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por la ley que cree el tributo correspondiente. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio”**.

⁹⁹ Cfr. GARCÍA DORADO, Francisco, *Prohibición constitucional de confiscatoriedad y deber de tributación*, Dykinson, Madrid 2002, p. 140, otros GARCÍA FRIAS, María, “El mínimo de existencia en el impuesto de la renta Alemán”, en *Información Fiscal* No. 3, Lex Nova, Pamplona 1994 y CENCERRADO MILLAN, E., *El mínimo exento en el sistema tributario español*, Marcial Pons, Madrid 1999.

¹⁰⁰ Ver Anexo 2: Histórico de Canastas Básicas y Mínimos Imponibles 2014-2016.

identificado como base de exención de la tarifa No. 1 aplicable a las personas naturales y sus asimilados¹⁰¹.

a'. Aproximación a una definición de la base imponible de las personas naturales en el ISLR

En el caso venezolano, puede afirmarse que existe una vinculación íntima y necesaria entre el (i) **“mínimo vital”**, (ii) el **“salario mínimo”** y de estos con el **“ajuste”** de la UT, todos como garantías de la **“dignidad de la persona”** en el Estado Social.

En efecto, el mandato constitucional contenido en el artículo 91, ordena que: **“...todo trabajador [...] tiene derecho a un salario suficiente que le permita vivir con dignidad y cubrir... las necesidades básicas materiales, sociales e intelectuales [...]. El Estado garantizará [...] un salario mínimo vital que será ajustado cada año, tomando como una de las referencias el costo de la canasta básica”**.

Las frases **“salario suficiente”**, **“vivir con dignidad”**, **“cubrir necesidades básicas materiales, sociales e intelectuales”**, **“salario mínimo”**, **“ajustado cada año”**, **“costo de la canasta básica”**, son máximamente elocuentes y denotan y connotan un decidido propósito del constituyente de dotar y proteger los recursos necesarios y suficientes para la atención de las necesidades vitales del ciudadano, a pesar de los cambios en los niveles de precios, esto es, la protección del valor de este umbral existencial en términos monetarios reales y efectivos.

En este sentido, los llamados **“beneficios sociales de carácter no remunerativo”**¹⁰² son un ejemplo emblemático de la implementación de estos mecanismos de dotación y retención de recursos para la atención de necesidades básicas materiales,

¹⁰¹ Ver Anexo 1: Histórico de Salarios Mínimos y Mínimos Imponibles Personas Naturales 1991-2016.

¹⁰² Artículo 105 de la Ley Orgánica del Trabajo, los Trabajadores y las Trabajadoras. *Gaceta Oficial* Extraordinaria N° 6.076 del 7 de mayo de 2012.

sociales e intelectuales de los trabajadores. Se trata de percepciones no salariales (que no tienen incidencia en prestaciones sociales), tales como (i) los servicios de los centros de educación inicial, (ii) el cumplimiento del beneficio de alimentación para los trabajadores y las trabajadoras a través de servicios de comedores, cupones, dinero, tarjetas electrónicas de alimentación y demás modalidades previstas por la ley que regula la materia, (iii) los reintegros de gastos médicos, farmacéuticos y odontológicos, (iv) las provisiones de ropa de trabajo, (v) las provisiones de útiles escolares y de juguetes, (vi) el otorgamiento de becas o pago de cursos de capacitación, formación o de especialización, (vii) el pago de gastos funerarios.

Sin embargo, insólitamente, según la nueva redacción del artículo 31 todos estos beneficios salariales no remunerativos están sujetos al ISLR, a pesar de su connotada vinculación al *mínimo vital*. El bono de alimentación es el único beneficio no remunerativo no sujeto al ISLR.

Por supuesto, el “**beneficio de alimentación**”¹⁰³ es el único que se encuentra expresamente regulado por ley especial y valorado en términos de la UT¹⁰⁴. Aquí, se hace evidente que la subestimación del ajuste de la UT según la variación del INPC elaborado por el BCV posterga y lesiona la efectividad de dicho beneficio salarial.

La finalidad constitucional del artículo 91, tiene un *efecto irradiante* en el derecho tributario, apoyando la irremisible conclusión de que, desde la perspectiva del ISLR, debe considerarse la aplicación de una zona de inmunidad mínima como

¹⁰³ Anexo 3: Histórico de Beneficios de Alimentación 1998-2016.

¹⁰⁴ *Gaceta Oficial* N° 40.893 del 29 de abril de 2016, mediante el cual se publica el Decreto N° 2.308, el cual ajusta el pago del Cestaticket Socialista para los trabajadores y las trabajadoras que presten servicios en los sectores público y privado. El equivalente a 3,5 U.T. por día, a razón de 30 días por mes, pudiendo percibir hasta un máximo de 105 U.T. al mes, sin perjuicio de lo dispuesto en el Artículo 7° del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Cestaticket Socialista para los trabajadores y las trabajadoras (Art. 1).

expresión de ausencia de capacidad contributiva, que permita al ciudadano contribuyente la retención de los recursos para la atención de dichas necesidades sobre una base monetaria real y efectiva.

Lamentablemente, en esta nueva oportunidad, el legislador de la reforma de la LISLR de 2014 demostró su falta de sintonía con los valores superiores que presiden la imposición de las personas naturales y particularmente de los asalariados.

Más aun, pone de manifiesto que la subestimación y postergación de la aplicación del ajuste de la UT, lesiona el derecho al **"mínimo vital"**, crea una situación regresiva, desproporcionada e indigna de sobreimposición respecto de los siguientes tramos de renta de la tarifa de las personas naturales. A esta demostración nos dedicamos de seguidas.

b'. Reiteración de la interpretación vinculante de la SC sobre la imposición de las remuneraciones regulares y permanentes obtenidas por personas naturales bajo relación de dependencia en el ISLR

La Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia reiteró su interpretación del artículo 31 de la LISLR, expuesta en la Sentencia No. 301/2007 del 27 de febrero de 2007 (caso *Adriana Vigilancia García y otros*), conforme a la cual sólo forman parte de la base imponible y, en consecuencia, únicamente son gravables a los fines del ISLR, los salarios devengados de forma regular y permanente por las personas naturales bajo relación de dependencia.

El criterio reiterado por la Sala Constitucional está contenido en la Sentencia No. 499/2016 del 30 de junio de 2016, que declaró inadmisibile el recurso de interpretación¹⁰⁵ interpuesto

¹⁰⁵ La Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia declaró inadmisibile el recurso interpuesto por **SINTRALCASA** por inepta acumulación, por no ser el recurso de interpretación el medio idóneo, para hacer valer la pretensión (señalando que se pudo interponer otros

por un grupo de trabajadores de la empresa estatal C.V.G. AL-CASA C.A., no obstante, señaló “...que mantiene el criterio de interpretación asentado en el referido fallo, investido -por demás- de la autoridad de la cosa juzgada.”

C. La situación de indignidad del mínimo imponible actual –entre otras razones- por la subestimación y postergación de la aplicación del ajuste de la UT

Como ha sido harto dicho, en nuestro medio la atención del *mínimo imponible* viene articulado limitadamente a través de la fórmula legal del desgravamen único de 774 UT.

En razón de la insuficiencia del desgravamen único potenciado por la galopante inflación acumulada hasta la fecha y por la subestimación del ajuste de la UT para representar un valor constante respecto de ese exiguo valor, el Ejecutivo Nacional en marzo de 2016, decretó sobrevenidamente una exoneración de 3000 UT. Como veremos más adelante, se trata de una medida improvisada, carente de base legal, retroactiva, regresiva y todavía insuficiente para atender orgánica y proporcionalmente el tratamiento del *mínimo imponible* en el ISLR, como expresión del derecho humano al *mínimo vital* en el país.

En efecto, el absurdo llega a tales extremos que, para fines de la declaración y pago del ISLR correspondiente a 2015, los perceptores de salario mínimo estuvieron cerca de convertirse en contribuyentes del ISLR.

medios ordinarios, como el recurso de colisión de leyes o la demanda de nulidad) y finalmente por haber cosa juzgada conforme al artículo 133(4) de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia. Estimamos que los efectos de la Sentencia N° 499/2016 del 30 de junio de 2016, no fueron fijados adecuadamente por el sentenciador, por lo que la invalidez con efectos anulatorios *ex tunc* y *erga omnes* no constan plenamente, pero se producen sus efectos prácticos, sobre la fijación jurisdiccional del alcance, contenido y aplicación de los elementos que conforman el hecho imponible del impuesto sobre la renta en Venezuela. http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/junio/18_8634-499-30616-2016-15-0161.HTML.

Al cierre del 2015, el mínimo imponible (el desgravamen único) era (a) Bs 116.100,00¹⁰⁶, mientras que el salario mínimo anual era igual a Bs. 84.233,58 (b), esto es, el mínimo imponible representaba a esa fecha 1.378 salarios mínimos (a/b), cuando dicha proporción fue de 2.059 y 2.819 salarios mínimos, en 2014 y 2013, respectivamente. Esa situación es más abyecta cuando se contrasta con el mínimo exento fijado en 50 salarios mínimos¹⁰⁷ en las LISLR de 1991¹⁰⁸ y 1993¹⁰⁹.

Tal fue el demérito creado por el Gobierno Nacional que, subrepticamente en marzo de 2016, tuvo que improvisar un decreto de exoneración de ISLR¹¹⁰ para dispensar con 3000 UT adicionales a las personas naturales, impulsando, en la práctica el umbral mínimo de tributación a 3774 UT. El resto de los tramos de tributación expresados en UT, permanecen incólumes, comprometiendo la regresividad de la medida.

En palabra resumidas, para pretender corregir una de las perversidades de la ilegal subestimación del ajuste de la UT, se atropelló una vez más el orden jurídico, inventando una exoneración sin fundamento jurídico, cuya aplicación es retroactiva para el ejercicio fiscal de 2015, con duración limitada solo hasta el ejercicio de 2016.

¹⁰⁶ (774 UT X Bs. 150).

¹⁰⁷ Artículo 66, Parágrafo Primero: **“No aplicará esta Tarifa [La Tarifa No. 1 para personas naturales] en los casos de personas naturales residentes en el país, cuando su enriquecimiento neto anual no exceda de cincuenta (50) salarios mínimos mensuales urbanos. (...)”** (agregado nuestro)

¹⁰⁸ *Gaceta Oficial* Extraordinaria N° 4.300 del 13 de agosto de 1991.

¹⁰⁹ *Gaceta Oficial* Extraordinaria N° 4.628 del 9 de septiembre de 1993.

¹¹⁰ *Gaceta Oficial* N° 40.864 de fecha 8 de marzo de 2016, mediante la cual se publica el Decreto N° 2266 del 8 de marzo de 2016. Artículo 1: **“Se exoneran de impuesto sobre la renta el enriquecimiento neto anual de fuente territorial obtenido por las personas naturales residentes en el país, hasta por un monto en bolívares equivalente a tres mil unidades tributarias (3000 UT)”**.

En razón de la exoneración decretada, para el 2015 el mínimo imponible se ubicó en Bs 566.100,00¹¹¹, y para el 2016, con el valor de la UT a Bs. 177, implica un mínimo imponible de Bs. 667.998¹¹².

No obstante, la exoneración creada por el Decreto No. 2266 de fecha 8 de marzo de 2016, ubica un único pretendido fundamento jurídico en el artículo 197 de la LISLR. Los demás fundamentos son retóricos y falaces. Dicha norma faculta al Presidente de la República para exonerar del ISLR a determinados contribuyentes, en **“sectores que se consideren de particular importancia para el desarrollo económico nacional o que generen mayor capacidad de empleo, así como también los enriquecimientos derivados de las industrias o proyectos que se establezcan o desarrollen en determinadas regiones del país”**.

Independientemente, del propósito de alivio de la medida, en ningún caso, el artículo 197, sirve para fundamentar semejante exoneración. Por su naturaleza técnica, la exoneración es una dispensa impositiva, una medida de estímulo, que implica una excepción al principio de generalidad en la imposición. El destino de la facultad presidencial en el artículo 197, está circunscrito a los enriquecimientos netos que generen aquellos contribuyentes que, por su importancia, inviertan en actividades que promueven el desarrollo o la capacidad de empleo, esto es, la generación de mayores ingresos.

En el caso en comentarios, la exoneración no promueve el desarrollo económico, sino que, pragmáticamente evita -en algo- la iniquidad y la indignidad de la imposición de enriquecimientos que están bajo el mínimo imponible legal, en lesión del mínimo vital en el ISLR. Un demérito que tiene su causa -entre otras razones- en la subestimación y en el retraso en la aplicación del ajuste de la UT conforme a la variación del INPC, esto es, en la ilegalidad de la propia Administración Tributaria.

¹¹¹ (3774 UT X Bs. 150).

¹¹² (3774 UT X Bs. 177).

Por eso, llama poderosamente la atención que, el Decreto No. 2266, del 8 de marzo de 2016, motive la creación de la exoneración en cuestión, con aplicación para el ejercicio concluido en 2015, invocando como fundamento la política fiscal del Ejecutivo Nacional **“...en los principios de progresividad, equidad y eficiencia del sistema tributario, con la finalidad de generar los ingresos suficientes que permitan ejecutar las políticas públicas, con especial énfasis en el ámbito social, procurando especialmente la protección de las familias más vulnerables y el estímulo a la clase media trabajadora”**¹¹³.

Si el Ejecutivo hubiera tenido una intención sincera de proteger el poder adquisitivo de las familias más vulnerables y de la clase media trabajadora, sencillamente le habría bastado con corregir íntegra y oportunamente la UT según la variación del INPC. Así no solo habría corregido el mínimo imponible, sino todos los tramos de la tarifa No. 1. No era necesaria ni idónea la improvisación de la exoneración del Decreto No. 2.266 de fecha 8 de marzo de 2016, que no cumple con la finalidad de generar nuevos ingresos, ni para los contribuyentes, ni para el Fisco.

En efecto, el ajuste correcto de la UT para el 2015 (de acuerdo a la variación del INPC del ejercicio anterior de 2014) habría sido Bs. **238** y un desgravamen único de Bs. **184.212,00**. Si la corrección de la UT para el ejercicio 2015 se hubiera aplicado oportunamente según el INPC experimentado al cierre de dicho año (declarada en febrero de 2016), la UT habría sido de Bs. **668,5** y el mínimo imponible de Bs. **517.453,00**.

Ese actuar habría sido consistente con el deber constitucional de garantizar **“...la progresividad, la equidad y eficiencia del sistema tributario”**. Pero más importante aún, habría sido consistente con el deber de respeto al mínimo vital, concretamente de preservación del mínimo imponible en el ISLR y asegurar la progresividad de los restantes tramos de la tarifa evitando el *bracket creep*.

¹¹³ Considerando segundo.

Efectivamente, solo por lo que respecta al mínimo imponible, sumando la exoneración (3000 UT) y el desgravamen único (774 UT), a Bs. 150 por UT, equivale a Bs. 634.212,00. Eso representa un 20% sobre el ajuste debido y oportuno de la UT (634.212,00/517.453,00).

Solo focalizarse en el mínimo imponible, constituye un despropósito regresivo e inequitativo que lesiona el derecho de los contribuyentes a contribuir sobre base real y efectiva, porque el resto de los tramos de la tarifa No. 1, siguen sometidos a un ajuste incompleto e inoportuno de la UT.

Por supuesto, no faltó la clásica justificación ideológica, según que: **“...el Gobierno Revolucionario, se enfrenta en los actuales momentos a una feroz guerra librada por factores internos y externos que persiguen el deterioro de la economía y el debilitamiento del poder adquisitivo de la población, por lo que se hace necesario adoptar las medidas suficientes que permitan garantizar a los venezolanos y venezolanas, el acceso a los bienes y servicios suficientes para la satisfacción de sus necesidades”**.

Si esta justificación fuera sincera, lo consistente con el orden jurídico vigente, habría sido que el Ejecutivo Nacional hubiera corregido íntegra y oportunamente la UT según la variación del INPC, **“...para la defensa de la economía y para evitar el debilitamiento del poder adquisitivo de la población, en garantía del acceso a bienes y servicios suficientes para la satisfacción de sus necesidades”**.

El resto de los contribuyentes personas naturales tienen el derecho a que los demás tramos de la tarifa expresados en UT, sean ajustados íntegra y oportunamente según la variación del INPC. Habría sido lo consistente con **“...la defensa de la economía...”** y, por su puesto, evitaría el **“...debilitamiento del poder adquisitivo [del resto] de la población...”**. Ello habría impedido que fueran gravados todos aquellos contribuyentes que superaron nominalmente el nuevo mínimo imponible, por la parte de la renta neta en exceso de ese monto, esto es, **“debilitados en su poder adquisitivo”** con

una tarifa expresada en tramos denominados en UT subestimada en términos reales.

Vaya de muestra un ejemplo para ilustrar la situación: tomaremos el caso de un contribuyente (persona natural) con un enriquecimiento neto de **Bs. 1.200.000** para el 2015:

(i) en el caso hipotético de no haberse publicado el decreto de exoneración de 3000 UT, el contribuyente tendría un enriquecimiento neto gravable igual a **Bs. 1.083.900** ($1.200.000 - 116.100 < 774 \text{ UT desgravamen único} \times 150 \text{ valor de la UT al 2015}$) y deberá **Bs. 132.030** por ISLR, de acuerdo a la estructura de tramos dispuesta por la LISLR:

Enriquecimiento neto gravable = 1.083.900

150.000 x 0.06 (Tramo I 0-1000 UT 6%)

225.000 x 0.09 (Tramo II 1000-1500 UT 9%)

300.000 x 0.12 (Tramo III 1500-2000 UT 12%)

375.000 x 0.16 (Tramo IV 2000-2500 UT 16%)

33.900 x 0.20 (Tramo V 2500-3000 UT 20%)

Total de Impuesto a pagar = 132.030

(ii) en el caso de considerarse el decreto de exoneración de 3000 UT, el contribuyente tendría un enriquecimiento neto gravable de **Bs. 633.900** ($1.200.000 - 566.100 < 116.100 \text{ desgravamen único} + 450.000 \text{ exoneración}$) y deberá un monto total de **Bs. 60.318**, de ISLR, acuerdo a la estructura de tramos dispuesta por la LISLR:

Enriquecimiento neto gravable = 633.900

150.000 x 0.06 (Tramo I 0-1000 UT 6%)

225.000 x 0.09 (Tramo II 1000-1500 UT 9%)

258.900 x 0.12 (Tramo III 1500-2000 UT 12%)

Total de Impuesto a pagar = 60.318

(iii) Por el contrario en el caso de considerarse el valor de la UT acorde con el INPC para el cierre del 2015 (igual a Bs.

668.5 según nuestro análisis antes expuesto), y aun descartando la exoneración, el contribuyente tendría una renta gravada de **Bs. 682.581** (1.200.000 – 517.419 <774 UT desgravamen único x valor de la UT ajustada>). No obstante, el contribuyente deberá un monto total de **Bs. 41.377,29**, por ISLR, con motivo al ajuste de la estructura de tramos dispuesta por la LISLR:

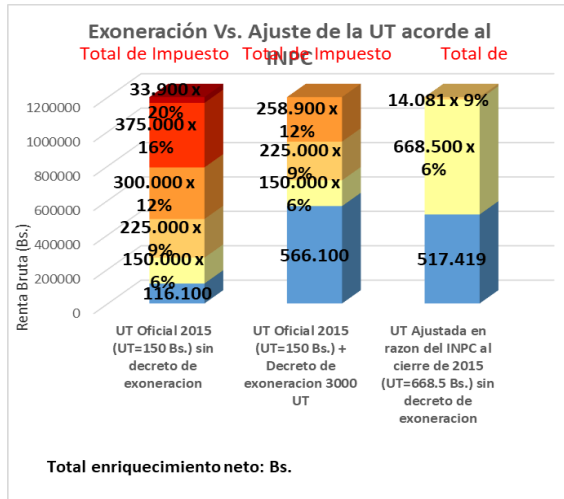
Enriquecimiento neto gravable = 682.581

668.500 x 0.06 (Tramo I 0-1000 UT 6%)

14.081 x 0.09 (Tramo II 1000-1500 UT 9%)

Total de Impuesto a pagar = 41.377,29

Esto significa que, con el ajuste correcto de la UT acorde con el INPC (Bs. 41.377,29 de ISLR) el cual incide directamente en la configuración de tramos de la LISLR, se habría evitado la sobrestimación del impuesto a pagar de un **220%** para el caso (i) de no existir exoneración de las 3000 UT (Bs. 132.030). Mientras que en el caso (ii) la exoneración, la sobrestimación del impuesto a pagar se mantiene en casi un **50%** (Bs. 60.318).



Finalmente, lo más vergonzoso, la aplicación retroactiva de la exoneración en comentarios: Ésta fue dictada en marzo de 2016, con pretendida aplicación para el ejercicio fiscal ya concluido de 2015. Nuevamente, se atropelló el orden jurídico, para pretender remediar un demérito creado por la ignorancia, la improvisación y la mala fe.

Es por esto que, la fundamentación del Decreto No. 2266 de fecha 8 de marzo de 2016, no solo es ilegal, sino que esta fingida bajo el pretexto de la protección de intereses que no protege efectivamente, sino que posterga y frustra indignamente, constantemente.

Vaya nuevamente de muestra varios ejemplos para los ejercicios 2017, 2019, 2020, 2021, 2022 y el ejercicio 2023.

Se tomará como ejemplo el caso de un contribuyente (persona natural) con un enriquecimiento neto distinto para cada ejercicio en análisis.

Para estos efectos consideramos en la opción (c) de cada año la UT ajustada por inflación del INPC publicado por el BCV, tal como lo mostramos en el siguiente cuadro:

Descripción	2017	2019	2020	2021	2022	2023
U.T. Oficial	300	50	1500	0,02	0,40	9
U.T. acorde con el valor del INPC	4.336,62	11.175,79	18.014,97	7,31	24,41	70,75

Para el 2017 asumimos un contribuyente con un enriquecimiento neto de Bs. 12.000.000:

- a. Para este caso hipotético de no haberse publicado el decreto de exoneración de 32000 UT, el contribuyente tendría un enriquecimiento neto gravable igual a Bs. 11.767.800 (12.000.000 - 232.200 <774 UT desgravamen único x 300 valor de la UT al 2017>) y deberá Bs. 3.738.552 por ISLR, de acuerdo con la estructura de tramos dispuesta por la LISLR:

Enriquecimiento neto gravable = 11.767.800

300.000 x 0.06 (Tramo I 0-1000 UT 6%)

150.000 x 0.09 (Tramo II 1000-1500 UT 9%)

150.000 x 0.12 (Tramo III 1500-2000 UT 12%)

150.000 x 0.16 (Tramo IV 2000-2500 UT 16%)

150.000 x 0.20 (Tramo V 2500-3000 UT 20%)

300.000 x 0.24 (Tramo VI 3000-4000 UT 24%)

600.000 x 0.29 (Tramo VII 4000-6000 UT 29%)

9.967.800 x 0.34 (Tramo VIII 6000 UT en adelante 34%)

Total de Impuesto a pagar = 3.738.552

Tasa Efectiva 32%

- b. En el caso de aplicarse el decreto de exoneración de 32000 UT, el contribuyente tendría un enriquecimiento neto gravable de Bs. 2.167.800 (12.000.000 - 9.832.200 <232.200 desgravamen único + 9.600.000 exoneración>) y deberá un monto total de Bs. 474.552 de ISLR, de acuerdo con la estructura de tramos dispuesta por la LISLR:

Enriquecimiento neto gravable = 5.167.800

300.000 x 0.06 (Tramo I 0-1000 UT 6%)

150.000 x 0.09 (Tramo II 1000-1500 UT 9%)

150.000 x 0.12 (Tramo III 1500-2000 UT 12%)

150.000 x 0.16 (Tramo IV 2000-2500 UT 16%)

150.000 x 0.20 (Tramo V 2500-3000 UT 20%)

300.000 x 0.24 (Tramo VI 3000-4000 UT 24%)

600.000 x 0.29 (Tramo VII 4000-6000 UT 29%)

367.800 x 0.34 (Tramo VIII 6000 UT en adelante 34%)

Total de Impuesto a pagar = 474.552

Tasa efectiva 22%

- c. Por el contrario, en el caso de considerarse el valor de la UT acorde con el INPC para el cierre del 2017 (igual a Bs. 4.336,52 de acuerdo con nuestro análisis), y aun descartando la exoneración, el contribuyente tendría una renta gravable de Bs. 8.643.458,47 (12.000.000 - 3.356.541,53 <774 UT desgravamen único x valor de la UT ajustada>). No obstante, el contribuyente deberá un monto total de Bs. 711.968,74 por ISLR, con motivo al ajuste de la estructura de tramos dispuesta por la LISLR:

Enriquecimiento neto gravable = 9.996.888,00

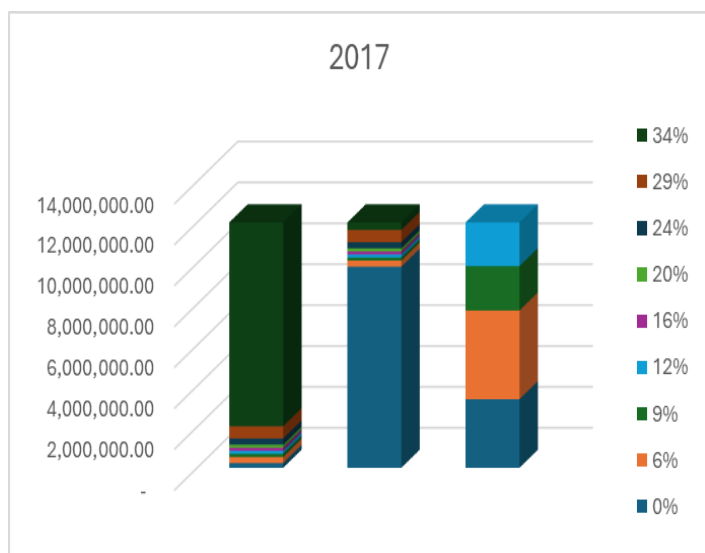
4.336.616,97 x 0.06 (Tramo I 0-1000 UT 6%)

2.168.308,48 x 0.09 (Tramo II 1000-1500 UT 9%)

2.138.533,01 x 0.12 (Tramo III 1500-2000 UT 12%)

Total de Impuesto a pagar = 711.968,74

Tasa efectiva de: 8%



El ejemplo anterior demuestra que, con el ajuste correcto de la UT acorde con el INPC del BCV el impuesto habría sido de Bs. 711.968,74. Este ajuste habría incidido directamente en la configuración de tramos de la tarifa No. 1 de la LISLR y evitado la sobrestimación del impuesto a pagar de un 425% para el caso (i) de no existir exoneración de las 3000 UT (Bs. 3.738.552). Mientras que en el caso (ii) la exoneración subestima el impuesto a pagar en un 0.6% (Bs. 474.552) y solo incide en los niveles más bajos de la escala impositiva pero su efecto se pierde para los niveles superiores a los cuales discrimina a medida que suben los niveles de renta.

Para el 2019 asumimos un contribuyente con un enriquecimiento neto estimado de BsF. 5.000.000:

- a. Para este caso hipotético de no haberse publicado el decreto de exoneración en base a 3 salarios mínimos, el contribuyente tendría un enriquecimiento neto gravable igual a Bs. 4.961.300 ($5.000.000 - 38.700 < 774 \text{ UT desgravamen único} \times 50 \text{ valor de la UT al 2019} >$) y deberá Bs. 1.643.092 por ISLR, de acuerdo con la estructura de tramos dispuesta por la LISLR:

Enriquecimiento neto gravable = 4.961.300

50.000 x 0.06 (Tramo I 0-1000 UT 6%)

25.000 x 0.09 (Tramo II 1000-1500 UT 9%)

25.000 x 0.12 (Tramo III 1500-2000 UT 12%)

25.000 x 0.16 (Tramo IV 2000-2500 UT 16%)

25.000 x 0.20 (Tramo V 2500-3000 UT 20%)

50.000 x 0.24 (Tramo VI 3000-4000 UT 24%)

100.000 x 0.29 (Tramo VII 4000-6000 UT 29%)

4.661.300 x 0.34 (Tramo VIII 6000 UT en adelante 34%)

Total de Impuesto a pagar = 1.643.092

Tasa efectiva 33%

- b. En el caso de aplicarse el decreto de exoneración en base a 3 salarios mínimos, el contribuyente tendría un enriquecimiento neto gravable de Bs. 4.511.300 (5.000.000 - 488.700 <38.700 desgravamen único + 450.000 exoneración>) y deberá un monto total de Bs. 1.490.092 de ISLR, de acuerdo con la estructura de tramos dispuesta por la LISLR:

Enriquecimiento neto gravable = 4.511.300

50.000 x 0.06 (Tramo I 0-1000 UT 6%)

25.000 x 0.09 (Tramo II 1000-1500 UT 9%)

25.000 x 0.12 (Tramo III 1500-2000 UT 12%)

25.000 x 0.16 (Tramo IV 2000-2500 UT 16%)

25.000 x 0.20 (Tramo V 2500-3000 UT 20%)

50.000 x 0.24 (Tramo VI 3000-4000 UT 24%)

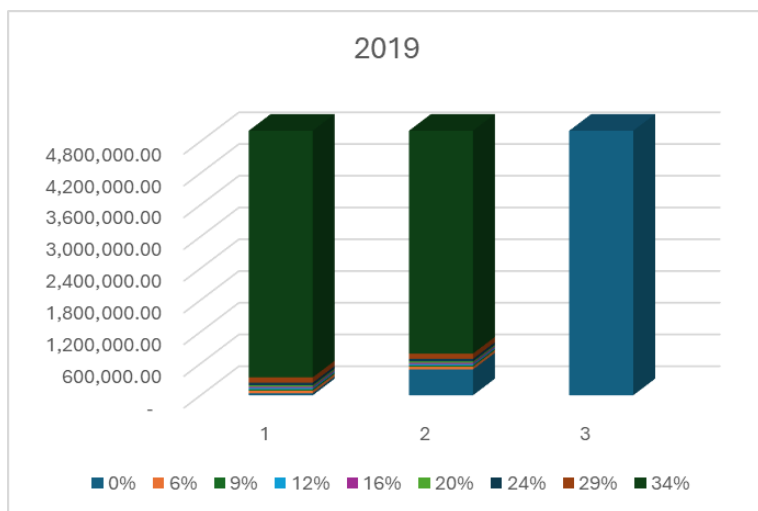
100.000 x 0.29 (Tramo VII 4000-6000 UT 29%)

4.211.300 x 0.34 (Tramo VIII 6000 UT en adelante 34%)

Total de Impuesto a pagar = 1.490.092

Tasa efectiva 33%

- c. Por el contrario, en el caso de aplicarse la corrección del valor de la UT acorde con la variación del INPC para el cierre del ejercicio 2019 (igual a Bs. 11.175,79), y aun descartando la aplicación de la exoneración, el contribuyente no alcanzaría el enriquecimiento neto mínimo necesario para presentar su declaración anual de ISLR.



Este ejemplo demuestra que, si se hubiera aplicado el ajuste correcto de la UT acorde con la variación del INPC el impuesto a pagar habría sido de Bs. 0,00. Ello habría incidido directamente en la configuración de tramos de la LISLR y habría evitado la sobrestimación del impuesto a pagar en Bs. 1.643.092,00 para el caso (i) de no existir exoneración de los 3 salarios mínimos (Bs. 450.00,00). Mientras que en el caso (ii) a pesar de la exoneración, la sobrestimación del impuesto a pagar es de Bs. 1.490.092.

Para el 2020 asumimos un contribuyente con un enriquecimiento neto estimado de Bs. 12.000.000:

- a. Para este caso hipotético de no haberse publicado el decreto de exoneración de 5000 UT, el contribuyente tendría un enriquecimiento neto gravable igual a Bs. 10.839.000 (12.000.000 - 1.161.000 <774 UT desgravamen único x 1500 valor de la UT al 2020>) y deberá Bs. 2.372.760 por ISLR, de acuerdo con la estructura de tramos dispuesta por la LISLR:

Enriquecimiento neto gravable = 10.839.000

1.500.000 x 0.06 (Tramo I 0-1000 UT 6%)

750.000 x 0.09 (Tramo II 1000-1500 UT 9%)

750.000 x 0.12 (Tramo III 1500-2000 UT 12%)

750.000 x 0.16 (Tramo IV 2000-2500 UT 16%)

750.000 x 0.20 (Tramo V 2500-3000 UT 20%)

1.500.000 x 0.24 (Tramo VI 3000-4000 UT 24%)

3.000.000 x 0.29 (Tramo VII 4000-6000 UT 29%)

1.839.000 x 0.34 (Tramo VIII 6000 UT en adelante 34%)

Total de Impuesto a pagar = 2.372.760

Tasa efectiva 21,89%

- b. En el caso de aplicar la exoneración de 5000 UT, el contribuyente tendría un enriquecimiento neto gravable de Bs. 3.339.000 (12.000.000 - 8.661.000 <1.161.000 desgravamen único + 7.500.000 exoneración>) y deberá un monto total de Bs. 301.740 de ISLR, de acuerdo con la estructura de tramos dispuesta por la LISLR:

Enriquecimiento neto gravable = Bs. 3.339.000

1.500.000 x 0.06 (Tramo I 0-1000 UT 6%)

750.000 x 0.09 (Tramo II 1000-1500 UT 9%)

750.000 x 0.12 (Tramo III 1500-2000 UT 12%)

339.000 x 0.16 (Tramo IV 2000-2500 UT 16%)

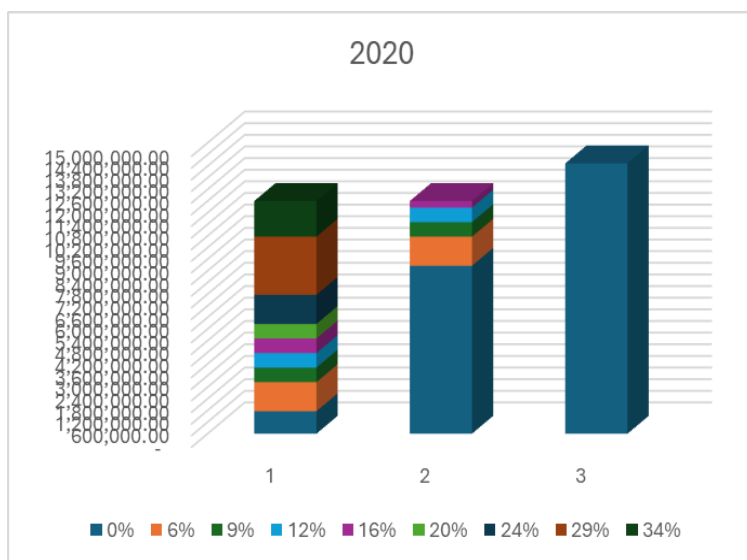
Total de Impuesto a pagar = Bs. 301.740

Tasa efectiva 9%

- c. Por el contrario, en el caso de considerarse el valor de la UT acorde con el INPC para el cierre del 2020 (igual a Bs. 44.398), y aun descartando la exoneración, el contribuyente no alcanzaría el enriquecimiento neto mínimo necesario para presentar su declaración anual de ISLR.

Total de impuesto a pagar = 0

Tasa efectiva 0%



El anterior ejemplo evidencia que, si se hubiera aplicado el ajuste correcto de la UT acorde con la variación del INPC el impuesto a pagar habría sido de Bs. 0,00. Ello habría incidido directamente en la configuración de tramos de la LISLR y habría evitado la sobrestimación del impuesto a pagar en Bs. 1.643.092,00 para el caso (i) de no existir exoneración de los 3 salarios mínimos (Bs. 7.500.000). Mientras que en el caso (ii) a pesar de la exoneración, la sobrestimación del impuesto a pagar se mantiene en Bs. 1.490.092.

Para el 2021 asumimos un enriquecimiento neto estimado de Bs. 150 (en cifras reconvertidas):

- a. Para este caso hipotético del ejercicio 2021 no hubo un decreto de exoneración de ISLR. El contribuyente tendría un enriquecimiento neto gravable igual a Bs. 134,52 ($150 - 15,48 < 774 \text{ UT desgravamen único} \times 0,02$ valor de la UT al 2021) y deberá Bs. 28,24 por ISLR, de acuerdo con la estructura de tramos dispuesta por la LISLR:

Enriquecimiento neto gravable = 134,52

20 x 0.06 (Tramo I 0-1000 UT 6%)

10 x 0.09 (Tramo II 1000-1500 UT 9%)

10 x 0.12 (Tramo III 1500-2000 UT 12%)

10 x 0.16 (Tramo IV 2000-2500 UT 16%)

10 x 0.20 (Tramo V 2500-3000 UT 20%)

20 x 0.24 (Tramo VI 3000-4000 UT 24%)

40 x 0.29 (Tramo VII 4000-6000 UT 29%)

14,52 x 0.34 (Tramo VIII 6000 UT en adelante 34%)

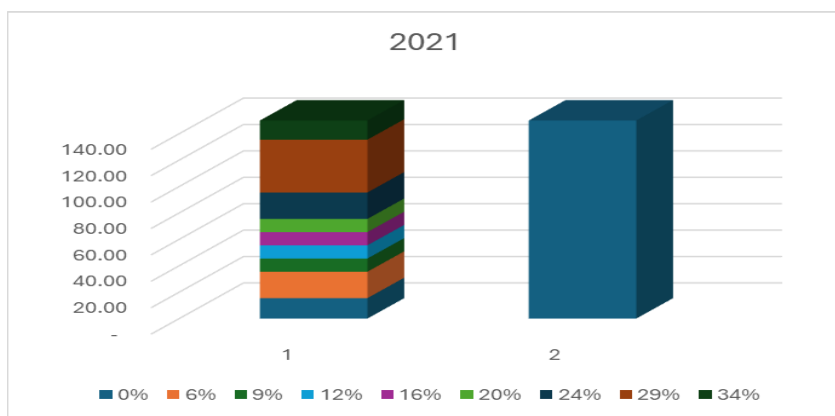
Total de Impuesto a pagar = 28,24

Tasa Efectiva 21 %

- b. Sin embargo, en el caso de considerarse el valor de la UT acorde con el INPC para el cierre del ejercicio 2021 (igual a Bs. 7,31), considerando que no hubo decreto de exoneración en dicho ejercicio, el contribuyente no alcanzaría el enriquecimiento neto mínimo necesario para presentar su declaración anual de ISLR.

Total de impuesto a pagar = 0

Tasa efectiva 0%



El anterior ejemplo evidencia que, si se hubiera aplicado el ajuste correcto de la UT acorde con la variación del INPC el impuesto a pagar habría sido de Bs. 0,00. Ello habría incidido directamente en la configuración de tramos de la LISR y habría evitado la sobrestimación del impuesto a pagar en Bs. 28,24.

Para el ejercicio 2022 asumimos un enriquecimiento neto estimado de Bs. 3.000 (en cifras reconvertidas) y una inflación real acorde con la variación del INPC de 234%:

- a. Para este caso del ejercicio 2022 no fue emitido un decreto de exoneración de ISLR. El contribuyente tiene un enriquecimiento neto gravable igual a Bs. 2.690,40 ($3.000 - 309,60 < 774 \text{ UT desgravamen único} \times 0,40 \text{ valor vigente de la UT al } 2022 >$) y deberá Bs. 564,24 por ISLR, de acuerdo con la estructura de tramos dispuesta por la LISR:

Enriquecimiento neto gravable = 2.690,40

400 x 0.06 (Tramo I 0-1000 UT 6%)

200 x 0.09 (Tramo II 1000-1500 UT 9%)

200 x 0.12 (Tramo III 1500-2000 UT 12%)

200 x 0.16 (Tramo IV 2000-2500 UT 16%)

200 x 0.20 (Tramo V 2500-3000 UT 20%)

400 x 0.24 (Tramo VI 3000-4000 UT 24%)

800 x 0.29 (Tramo VII 4000-6000 UT 29%)

290,40 x 0.34 (Tramo VIII 6000 UT en adelante 34%)

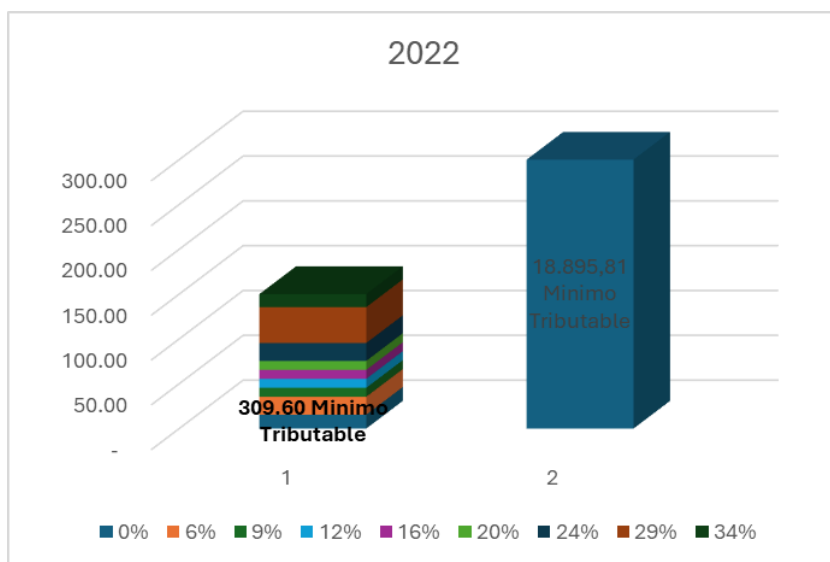
Total de Impuesto a pagar = 564,74

Tasa Efectiva 21 %

- b. Sin embargo, en el caso de considerarse el valor de la UT acorde con el INPC para el cierre del ejercicio 2022 (igual a Bs. -24,41), y considerando que no se produjo un decreto de exoneración en dicho ejercicio, el contribuyente no alcanzaría el enriquecimiento neto mínimo necesario para presentar su declaración anual de ISLR.

Total de impuesto a pagar = 0

Tasa efectiva 0%



Para el ejercicio 2023 asumimos un enriquecimiento neto estimado de Bs. 70.000 y una inflación anual de 189,78%:

- c. Para este caso del ejercicio 2023 no fue emitido un decreto de exoneración de ISLR. El contribuyente tiene un enriquecimiento neto gravable igual a Bs. 63.034,00 (70.000 - 6.966,00 < 774 UT desgravamen único x 9 valor vigente de la UT al 2023>) y deberá Bs. 13.556,56 por ISLR, de acuerdo con la estructura de tramos dispuesta por la LISLR:

Enriquecimiento neto gravable = 63.034,00

9.000 x 0.06 (Tramo I 0-1000 UT 6%)

4.500 x 0.09 (Tramo II 1000-1500 UT 9%)

4.500 x 0.12 (Tramo III 1500-2000 UT 12%)

4.500 x 0.16 (Tramo IV 2000-2500 UT 16%)

4.500 x 0.20 (Tramo V 2500-3000 UT 20%)

9.000 x 0.24 (Tramo VI 3000-4000 UT 24%)

18.000 x 0.29 (Tramo VII 4000-6000 UT 29%)

9.034×0.34 (Tramo VIII 6000 UT en adelante 34%)

Total de Impuesto a pagar = 13.556,56

Tasa Efectiva 21,51%

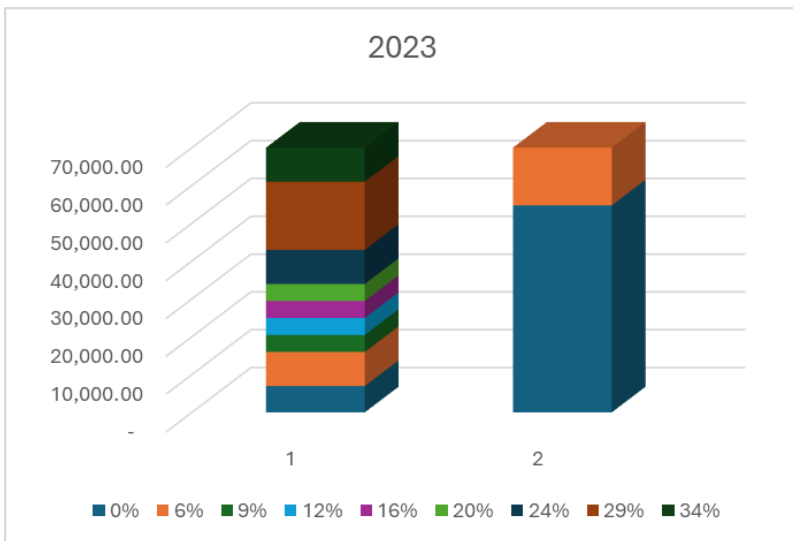
- a. Sin embargo, en el caso de considerarse el valor de la UT acorde con el INPC para el cierre del ejercicio 2023 (diciembre 2023) (igual a Bs. 70,75), y considerando que no se produjo un decreto de exoneración en dicho ejercicio, el contribuyente tendría un enriquecimiento neto gravable igual a Bs. 15.243,21 (70.000 - 54.756,79 < 774 UT desgravamen único x 70,75 valor vigente de la UT con el INPC al 2023>) y deberá Bs. 914,59 por ISLR, de acuerdo con la estructura de tramos dispuesta por la LISLR:

Enriquecimiento neto gravable = Bs. 15.243,21

$15.243,21 \times 0.06$ (Tramo I 0-1000 UT 6%)

Total de Impuesto a pagar = Bs. 914,59

Tasa efectiva 6%



D. *La subestimación del ajuste de la UT como una situación dañina que compromete la responsabilidad patrimonial de la Administración Tributaria*

Cuando la Administración Tributaria subestima ilegalmente el ajuste de la UT, no solo infringe la base legal que regula la materia, sino que induce a una tributación mayor a la debida. Ello genera un daño patrimonial a los contribuyentes, al causar una detracción superior a la que de otra manera deberían cumplir sobre la base del ajuste real de la inflación según el INPC declarado por el BCV. Consecuentemente, produce un enriquecimiento sin causa e injusto a favor del Fisco Nacional. Ese desfuerzo en el funcionamiento ilegal de la Administración Tributaria, acarrea no solo la repetición de los tributos inconstitucionalmente fijados y recaudados, sino que compromete patrimonialmente la responsabilidad del Estado para resarcir integralmente los daños causados mediante las indemnizaciones correspondientes, *ex* artículos 26, 30, 49, 137, 139, 140 y 259, todos de aplicación directa y preferente en razón del carácter normativo de la Constitución, en concordancia con el artículo 327 del Código Orgánico Tributario¹¹⁴.

En efecto, la Constitución de 1999 reconoce expresamente el principio de la responsabilidad patrimonial del Estado en el artículo 140, al prescribir que **“El Estado responderá patrimonialmente pro los daños que sufran los particulares en cualquiera de sus bienes y derechos, siempre que la lesión sea imputable al funcionamiento de la Administración Pública”**.

Esa responsabilidad puede activarse por el funcionamiento normal o anormal de los servicios públicos y por cualesquiera actividades públicas, administrativas, judiciales, legislativas, ciudadanas o electorales, de los entes públicos o incluso de

¹¹⁴ Este tema ha sido abundantemente tratado por la doctrina comparada y la jurisprudencia local, *vid.*, AAVV, XXV *Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Colombia 2010*, Tomo II, Responsabilidad del Estado por Actos de Contenido Tributario, Memorias, Abeledo Perrot, Buenos Aires 2010.

personas privadas en ejercicio de tales funciones. Así lo precisa la exposición de motivos del texto fundamental.

Este mandato constitucional no deja lugar a dudas de la amplitud de la responsabilidad de la Administración, tanto por daños causados por la actividad ilegal como lícita, pues el fundamento de la responsabilidad estatal, su garantía, no es la culpa del agente, sino del principio de igualdad ante las cargas públicas¹¹⁵.

La responsabilidad por falta o funcionamiento anormal del servicio encuentra justificación en el derecho que tienen todos los particulares de obtener un funcionamiento normal y adecuado de los servicios públicos. De manera que cuando la Administración no cumple con esta obligación y actúa ilícitamente, deberá indemnizar al particular. La noción “**funcionamiento normal o anormal del servicio público**” se entiende en un sentido amplio, como toda manifestación de la actividad administrativa, sea ésta prestacional, de policía, sancionadora o arbitral, en todas sus expresiones, es decir, actividad material (hechos u omisiones) o formal (actos)¹¹⁶.

Es más, el régimen de responsabilidad patrimonial complementa la garantía en el goce y ejercicio irrenunciable, indivisible e interdependiente de los derechos humanos –incluido el *mínimo vital*– cuyo respeto y garantía son obligatorios para todos los órganos del Poder Público, según proclama con rotundidad la norma del artículo 19 constitucional¹¹⁷.

¹¹⁵ Vid. Rafael BADELL MADRID, *Responsabilidad del Estado en Venezuela*, Discurso y trabajo de incorporación a la Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Caracas 2014, p. 26.

¹¹⁶ Vid. Rafael BADELL MADRID, *Responsabilidad del Estado en Venezuela*, Discurso y trabajo de incorporación a la Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Caracas 2014, p. 28.

¹¹⁷ Artículo 19. “El Estado garantizará a toda persona, conforme al principio de progresividad y sin discriminación alguna, el goce y ejercicio irrenunciable, indivisible e interdependiente de los derechos humanos. Su respeto y garantía son obligatorios para los órganos del Poder Público de conformidad con la Constitución, los tratados sobre

Sobre la responsabilidad patrimonial del Estado por daños infligidos por la Administración Tributaria, destaca como emblemática la sentencia del Tribunal Superior Primero de lo Contencioso Tributario de fecha 4 de diciembre de 2003, caso *Sociedad de Fabricación y Venta de Automóviles, S.A. (SOFA-VEN) vs. República de Venezuela*¹¹⁸.

En este caso, el Tribunal declaró la responsabilidad patrimonial de la Administración Tributaria, por incurrir en el cobro ilegal del Impuesto al Valor Agregado (IVA) a una empresa contribuyente, fundamentada en la regulación y aplicación inconstitucional de una norma del reglamento de la Ley de impuesto al valor agregado en violación de las normas del Acuerdo de Cartagena.

Señaló el tribunal que: “...**debe concluir este Tribunal que efectivamente los casos de pagos o tributos indebidamente ingresados al Fisco (tal como es el caso de autos) configuran un supuesto de falta de servicio o funcionamiento anormal que compromete la responsabilidad patrimonial de la Administración Tributaria, la cual queda obligada a reintegrar y a reparar los daños de forma integral. En el presente caso, tal como se analizó en detalle en el capítulo anterior, la falta de servicio o funcionamiento anormal se ubica esencialmente en la ampliación de la base imponible del tributo en materia de importaciones en franca violación de normas comunitarias (artículos 71, 72 y 74 del Acuerdo de Cartagena), de normas constitucionales (artículos 153 y 317) y de normas de rango legal (tales como la propia Ley de Impuesto al Valor Agregado, artículo 21), falta de servicio que igualmente quedó plasmada en la Resolución No. GRTI-RCE-DR-CBF-RR-2002- 10 de 2 de agosto de 2002 que negó el reintegro solicitado por SOFAVEN. ASÍ SE DECLARA**”.

derechos humanos suscritos y ratificados por la República y las leyes que los desarrollen”.

¹¹⁸ Bajo la autoría del Juez Alexis Pereira, consultada en original.

En nuestro caso, resulta palmario que, la Administración Tributaria, al retrasar inconstitucionalmente y subestimar ilegalmente el ajuste de la UT, no solo infringe la base legal que regula la materia, sino que, viola el derecho humano a un mínimo imponible efectivo (*mínimo vital*), e induce a una tributación mayor a la debida, que ha generado daños patrimoniales a los contribuyentes. Estos perjuicios son susceptibles de repetición e indemnización por los mayores daños causados por la recaudación ilegal e inconstitucional del ISLR.

CONCLUSIONES

1. El ámbito de corrección con el mecanismo de la UT se limita únicamente a las expresiones monetarias fijas utilizadas en las definiciones normativas de la base de cálculo o de la estructura de tramos y otras variables monetarias fijas utilizadas en la definición del tributo. No se extiende a expresiones nominales variables o no fijas, esto es, no expresadas directamente por la Ley. Tampoco constituye un expediente indemnizatorio, ni recaudatorio.
2. La finalidad institucional de la UT ha sido pervertida por el Legislador y por la Administración tributaria. Ha sido llevada al paroxismo de la desproporción: (i) hay defecto de corrección allí donde la inflación sobrestima las capacidades contributivas y (ii) hay exceso de corrección allí donde la incidencia de la inflación no justifica su corrección.
3. La corrección monetaria de la UT ha sido (i) subestimada a conveniencia por el retraso y minimización de su ajuste, con el propósito de (ii) subestimar la corrección de los umbrales de tributación y otras expresiones monetarias fijas utilizadas como créditos a la base imponible o a la cuota a pagar, fundamentalmente en el impuesto sobre la renta.

4. Con la pretendida reforma del COT de 2020 la finalidad correctiva de la UT se vació de sentido. Su medida se desvinculó de un índice objetivo y previsible y se eliminó todo control preceptivo para garantizar su corrección. Con ello el expediente de la UT se deslegalizó fatalmente al servicio de la usurpación de la reserva legal tributaria, para responder ahora a la voluntad discrecional y conveniencia política de la Administración tributaria, esto es, de la arbitrariedad.
5. El objetivo final de esta *praxis* manipulativa consiste en un ilegítimo aumento de la presión fiscal a las personas naturales, que no se corresponde con su capacidad contributiva efectiva. Esta subestimación del ajuste empuja a dichos contribuyentes a tramos superiores de imposición (*bracket creep*), incluso gravando a algunos que están por debajo de la base de un mínimo impositivo en términos reales, esto es, de un *mínimo vital*.
6. Esto se traduce en un ostensible daño al contribuyente y en una dejación de fines esenciales del Estado, que la obligan a la defensa y desarrollo de la persona y el respeto a su dignidad, según prescribe con rotundidad el enunciado normativo del artículo 3 y 316 Constitucionales.
7. Igualmente, compromete la responsabilidad patrimonial de la República y de los funcionarios directamente involucrados en la infracción del orden legal, que ha degenerado en el cobro indebido de tributos, susceptibles de repetición, tal como garantizan los artículos 26, 30, 49, 137, 139, 140 y 259 de la Constitución, en concordancia con el artículo 327 del COT.
8. La ilegal e inconstitucional subestimación de la aplicación del ajuste de la UT, lesiona el derecho al “mínimo vital”, crea una situación regresiva, desproporcionada e indigna de sobreimposición respecto de los siguientes tramos de renta de la tarifa de las personas

naturales que lesiona el derecho de los contribuyentes a contribuir sobre base real y efectiva, porque el resto de los tramos de la tarifa No. 1, siguen sometidos a un ajuste incompleto e inoportuno de la UT.

BIBLIOGRAFÍA

AAVV, XXV *Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, Colombia 2010, Tomo II, Responsabilidad del Estado por Actos de Contenido Tributario, Memorias, Abeledo Perrot, Buenos Aires 2010.

ALCHOURÓN, Carlos y BULYGIN, Eugenio, *Sobre la Existencia de Normas Jurídicas*, Fontamara, México D.F. 1997.

ANDRADE RODRÍGUEZ, Betty Graciela, *Inmunidad Tributaria de los Derechos Humanos. Capacidad Contributiva y Mínimo Vital*, Tesis Doctoral, defendida el 24 de febrero de 2014, Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas de la Universidad Central de Venezuela, inédita.

_____. “Contencioso Tributario de Nulidad y Condena. Especial Referencia a la Responsabilidad Patrimonial de la Administración Tributaria” en *Revista de Derecho Administrativo* N° 17, septiembre - diciembre de 2003, Editorial Sherwood, Caracas.

AYALA CORAO, Carlos, *Del diálogo jurisprudencial al control de convencionalidad*, Colección de Estudios Jurídicos No. 98, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas 2012.

BALAGUER CALLEJÓN, María Luisa, *El recurso de inconstitucionalidad*, Cuadernos y debates, CEPC, Madrid, 2001.

BARA, Ricardo, “Los principios económicos de la tributación”, en *Tratado de tributación*, Tomo II, Política y Economía, Astrea Buenos Aires.

BASTIAT, Frédéric, *The Law*, The Foundation for Economic Education, New York.

BERNAL PULIDO, Carlos, *El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales*, 3ra Edición, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid 2007.

BREWER-CARÍAS, Allan R., “El Derecho Administrativo y la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos”, en *Colección Estudios Jurídicos* N° 16, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas 2010.

BRENNAN, Geoffrey y BUCHANAN, James, *El poder fiscal <fundamentos analíticos>*, Unión Editorial, Madrid 1987.

CHIASSONI, Pierluigi. *Técnicas de Interpretación Jurídica. Breviario para Juristas*, Marcial Pons, Madrid, 2011.

Comisión Meade, “La Estructura y la Reforma de la Imposición Directa”, en *Instituto de Estudios Fiscales*, Ministerio de Hacienda, Madrid 1980.

Comisión de Estudio y Reforma Fiscal, *La reforma del sistema fiscal venezolano*, Tomo II, investigación y edición dirigida por el Dr. Tomas Enrique Carrillo Batalla, Caracas 1986.

DE KONINCK, Thomas, *De la dignidad humana*, Instituto de Derechos Humanos Bartolomé de las Casas, Universidad Carlos III de Madrid, Dykinson, Madrid 2006.

DIEZ RIPOLLES, José Luis, *La racionalidad de las leyes penales*, Editorial Trotta, Madrid 2003.

ENGLISH, Joachim, “The impact of human rights on domestic substantive taxation-the German experience”, en *Human Rights and Taxation in Europe and the World*, International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD), Amsterdam 2011.

FERNÁNDEZ, Luis Omar, “El impuesto a la renta”, en *Tratado de tributación*, Tomo II, Política y Economía, Astrea Buenos Aires.

FARRAJOLI, Luigi, *Derecho y razón <teoría del garantismo penal>*, Sexta Edición, Editorial Trotta, Madrid 2004.

FRAGA LO CURTO, Luis, “4 décadas de políticas inflacionarias”, Presentación del libro <Control e inflación. La inviabilidad del sistema venezolano de planificación centralizada de precios>, Universidad Metropolitana, Caracas 2015.

FRAGA PITTALUGA, Luis Jesús, “Infravaloración de la unidad Tributaria y violación de los derechos humanos de los contribuyentes”, en *Libro homenaje a Pedro Nikken*, Tomo II, (Allan Brewer Carias y Carlos Ayala Corao-coordinadores), Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Caracas 2022.

FRIEDMAN, Milton, *La Economía Monetarista*, Editorial Gedisa, Barcelona 1992.

GALLO, Franco, *Las razones del fisco<ética y justicia en los tributos>*, Marcial Pons, Madrid 2011.

GARCÍA DORADO, Francisco, *Prohibición constitucional de confiscatoriedad y deber de tributación*, Dykinson, Madrid 2002.

GONZÁLEZ BEILFUSS, Markus, *El principio de proporcionalidad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional*, Thomson Reuters Aranzadi, Pamplona 2015..

GUEVARA CÁRDENAS, Eduardo, “Timbre fiscal, impuesto sobre transmisiones y actos documentados y la actualización monetaria”, en *Revista de Derecho Tributario* No. 77, Octubre-Diciembre de 1997, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas.

HABERLE, Peter, “La dignidad como fundamento de la comunidad estatal”, en *Dignidad de la persona, derechos fundamentales, justicia constitucional*, (Francisco Fernández Segado-Coordinador), Dykinson Constitucional, Madrid 2008.

HERRERA MOLINA, Pedro, *Capacidad económica y sistema fiscal <análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán>*, Marcial Pons, Madrid 1998.

_____. *La exención tributaria*, Editorial Colex, Madrid 1990.

HUERGO LARA, Alejandro, *Las sanciones administrativas*, Iustel, Madrid 2007.

HORWITZ, Steven, "The cost of inflation revisited", en *Review of Austrian Economics*, No. 16, Kluwer Academic Publishers, Netherlands 2003.

KATEB, George, *Human dignity*, Harvard University Press, Cambridge 2011.

KOFLER, George and PISTONE, Pascuale, "General report", en *Human Rights and Taxation in Europe and the World*, International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD), Amsterdam 2011.

LOPERA MESA, Gloria Patricia, *Principio de proporcionalidad y ley penal, <bases para un modelo de control de constitucionalidad de las leyes penales>*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales Madrid 2006.

LÓPEZ SANTISO, Horacio y GARCÍA, Fernando D., *Ajuste Impositivo por inflación*, Ediciones Macchi, Buenos Aires 1988.

MATA SIERRA, María Teresa, *La responsabilidad patrimonial de la Administración Pública*, Editorial Lex Nova, Valladolid 1997.

MEIER ECHEVERRÍA, Henrique, *Teoría de las Nulidades en el Derecho Administrativo*, Editorial Jurídica ALVA, 2da. Edición, Caracas, 2001.

MORENO FERNÁNDEZ, Juan Ignacio, *La discrecionalidad en el Derecho Tributario*, Editorial Lex Nova, Valladolid 1998.

MORRISON, Kevin, *Nontaxation and representation <the fiscal foundations of política stability>*, Cambridge University Press, New York 2015.

MOSCHETTI, Francesco, *El principio de capacidad contributiva*, Estudios de Hacienda Pública, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, Madrid 1980.

MURPHY, Liam y NAGEL, Thomas, *the myth of ownership <taxes and justice>*, Oxford University Press, New York 2002.

NEUMARK, Fritz, *Principios de la imposición*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 1974.

NAVA TOVAR, Alejandro, *La institucionalización de la razón<filosofía del derecho de Robert Alexy*, Anthropos, Universidad Autónoma Metropolitana, Grupo Editorial Siglo XXI, México DF, 2015.

OCTAVIO PÉREZ, José Andrés, *Comentarios analíticos al Código Orgánico Tributario*, Colección Textos legislativos No. 17, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas 1998.

OCTAVIO LEAL, José Andrés, “El ajuste por inflación de las sanciones pecuniarias en el Código Orgánico Tributario de 2001”, en *Revista de Derecho Tributario* No. 115, Julio-septiembre de 2007, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas.

PECES-BARBA MARTÍNEZ, G., *La dignidad de la persona desde la Filosofía del Derecho*, Cuadernos “Bartolomé de las Casas”, Dykinson, Madrid, 2003.

PÉREZ LUÑO, Antonio Enrique, *Derechos humanos, estado de derecho y constitución*, Séptima Edición, Tecnos, Madrid 2001.

_____. *Los derechos fundamentales*, Séptima Edición, Tecnos, Madrid 1998.

PETREL, Amalio Humberto, “Inflation Adjustment schemes under personal income tax”, en *Staff Papers* Volume XXII No 2, Julio 1975, International Monetary Fund, Washington.

QUÍÑONEZ CRUZ, Natalia, “*Minimun vitalis* and the fundamental right to property as a limit to taxation in Colombia”, en *Human Rights and Taxation in Europe and the World*, International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD), Amsterdam 2011.

ROMERO-MUCI, Humberto, *El derecho y el revés de la contabilidad*, Serie eventos No. 92, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Caracas 2009.

_____. *La Racionalidad del Sistema de Corrección Monetaria Fiscal*, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas 2005.

_____. “Aspectos protervos en la eliminación del ajuste integral por inflación fiscal a las entidades financieras y de seguros”, en *XIV Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas 2015.

_____. “Desinstitucionalización del concepto deducción en el impuesto sobre la renta<un caso de manipulación semántica en el lenguaje jurídico>”, en “*Libro homenaje a la Academia de Ciencias Políticas y Sociales en el Centenario de su fundación <1915-2015>*”, Tomo III, Academia de Ciencias políticas y Sociales, Caracas 2016.

_____. *Uso, abuso y perversión de la unidad tributaria <una reflexión sobre tributación indigna>*, Serie Estudios No. 111, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Editorial Jurídica Venezolana, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas 2016.

ROXIN, Claus, *Teoría del tipo penal <tipos abiertos y elementos del deber jurídico>*, Editorial D de F, Buenos Aires 2014.

_____. *Derecho Penal <Parte general>*, Tomo I, Fundamentos. La Estructura de la Teoría del Delito, Civitas, Madrid 1997.

SHOUP, Carl y otros, *The fiscal system of Venezuela <a report>*, the John Hopkins Press, Baltimore 1959.

STARCK, Christian, “La dignidad del hombre como garantía constitucional, en especial, en el derecho alemán”, en *Dignidad de la persona, derechos fundamentales, justicia constitucional*, (Francisco Fernández Segado-Coordinador), Dykinson Constitucional, Madrid 2008.

TANZI, Vito, *Inflación e impuesto sobre la renta <una perspectiva internacional>*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 1982.

TIPKE, Klaus, *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*, Marcial Pons, Madrid 2002.

WEFFE E., Carlos H., “Breves Anotaciones sobre la Parte General del Derecho Penal Tributario en el Código Orgánico Tributario de 2001”, en *Revista de Derecho Tributario* No. 95, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas 2002.

_____. “Inflación y derecho penal tributario <las sanciones tributarias como obligaciones de valor>”, Trabajo inédito de investigación para su incorporación a la Academia Mexicana de Derecho Fiscal, México D.F. 2015.