

La seguridad jurídica del contribuyente en jaque. Preguntas (¿y respuestas?) sobre la “contribución especial” de la Ley de Protección de Pensiones

Serviliano Abache Carvajal*
Profesor de la UCV y de la UCAB

Resumen: *En este ensayo se sistematizan varias preguntas y se perfilan algunas respuestas, mediante las cuales se intenta puntualizar los aspectos más controvertidos que se han planteado con relación a la “contribución especial” regulada en la Ley de Protección de Pensiones, específicamente sobre sus elementos constitutivos (hecho imponible, base imponible, alicuota y sujetos) y otros aspectos de interés (deducibilidad en el impuesto sobre la renta, intereses moratorios, sanciones y vigencia de la ley), con la finalidad de demostrar la ambigüedad, vaguedad y contradicción de este texto normativo, a la postre, su opacidad, en directa desatención del ideal de previsibilidad inherente al principio de seguridad jurídica y del derecho a la certeza del contribuyente.*

Palabras Clave: *Ley de Protección de Pensiones, contribución especial, elementos constitutivos, hecho imponible, base imponible, alicuota, sujeto activo, sujeto pasivo, parafiscalidad, deducibilidad, impuesto sobre la renta, intereses moratorios, sanciones, vigencia, aplicabilidad normativa, antinomia, ambigüedad, vaguedad, opacidad, seguridad jurídica, ideal de previsibilidad, derecho a la certeza, contribuyente.*

Abstract: *In this essay, several questions are systematized and some answers are attempted, to point out the most controversial aspects that have been raised in relation to the “special contribution” set forth in the Pensions Protection Law, specifically regarding its essential elements (taxable event, tax base, rate, tax administration and taxpayers) and other aspects of interest (deductibility within the income tax, late payment interests, sanctions and entering into force), in order to demonstrate the ambiguity, vagueness and contradiction of this law, in other words, its opacity, in direct disregard of the predictability ideal inherent to the legal certainty principle and the taxpayer's right to certainty.*

Key words: *Pensions Protection Law, special contribution, essential elements, taxable event, tax base, rate, tax administration, taxpayer, parafiscal taxation, deductibility, income tax, late payment interests, sanctions, entering into force, contradiction, ambiguity, vagueness, opacity, legal certainty, predictability ideal, taxpayer's right to certainty.*

* Profesor de la Universidad Central de Venezuela y de la Universidad Católica Andrés Bello. Socio en el Despacho de Abogados Miembro de Baker McKenzie.

SUMARIO

- I. ¿QUÉ SE PUEDE COMENTAR, A MODO DE INTRODUCCIÓN, ¿SOBRE LA CE DE LA LPP?
 - II. ¿CUÁLES SON LOS ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DE LA CE?
 - 1. ¿Cuál es el hecho imponible? 2. ¿En qué consiste la base imponible? 3. ¿Qué debe tenerse en cuenta sobre la alicuota? A. ¿Cómo fue regulada la alicuota? B. ¿Dónde se encuentran las reglas sobre las alicuotas? Y, ¿estaba facultado el presidente para dictarla en relación con la CE? C. ¿Cuál es, entonces, la situación jurídica de la alicuota de la CE? 4. ¿Quiénes son los sujetos activo y pasivo?
 - III. ¿BUENA NOTICIA LA DEDUCIBILIDAD DE LA CE EN EL ISLR?
 - IV. ¿INTERESES MORATORIOS Y SANCIONES PARTICULARES PARA LA CE?
 - V. ¿CUÁNDO ENTRA EN VIGENCIA LA LPP?
 - VI. ¿QUÉ SE PUEDE DESTACAR, ¿A MODO DE CONCLUSIÓN, SOBRE LA CE DE LA LPP?
- I. ¿QUÉ SE PUEDE COMENTAR, A MODO DE INTRODUCCIÓN, ¿SOBRE LA CE DE LA LPP?

El 8 de mayo de 2024 se publicó en Gaceta Oficial la Ley de Protección de Pensiones de Seguridad Social¹ (LPP), cuyos escasos catorce artículos y disposición final única han generado notable controversia, habida cuenta sus inconexas, ambiguas, vagas y antinómicas regulaciones. Todo lo contrario, al “objeto” de la ley, que de acuerdo con su artículo 1, persigue “establecer mecanismos *transparentes y participativos* a la protección de las pensiones de seguridad social”. Nada de eso. Pareciera, más bien, que los artífices de esta norma y, particularmente, de la “contribución especial” (CE) que la misma disciplina, no repararon en el hecho de que, por tratarse de un tributo, entonces su delimitación debe -necesariamente- enmarcarse dentro de los *principios y reglas tributarias* del régimen fiscal vigente, empezando por la propia Constitución² y el Código Orgánico Tributario³ (COT), aunque parezca una obviedad afirmarlo.

En este contexto, sobran los interrogantes alrededor de las múltiples alternativas interpretativas posibles en relación con la “base imponible” (aunque no pareciera discutirse con igual intensidad sobre el “hecho imponible” de la CE que, a fin de cuentas, es el que cualitativamente delimita o condiciona a la base y, en puridad conceptual, a los demás elementos constitutivos del tributo); de lo alto del porcentaje de la alicuota (mientras que los aspectos de su “validez” no parecieran llamar tanto la atención); del “sujeto activo” (y lo curioso que resulta que sea la Administración tributaria nacional la que tenga ese rol en el caso de esta CE) y los “sujetos pasivos” (teniendo en cuenta que virtualmente se pretende abarcar a cualquier y todo tipo de “persona jurídica” de “carácter privado”); de la celebrada “deducibilidad” de la CE del impuesto sobre la renta (ISLR) (por más evidente que ello sea y, por qué no adelantarle, lo resbaladiza que tal disposición y enfoque pudiera ser); de los “intereses moratorios y sanciones” que se disciplinan (en paralelo a las regulaciones del COT); y, posiblemente el aspecto que -junto con la controvertida “base imponible”- más comentarios esté

¹ Gaceta Oficial N° 6.806 Extraordinario, 8 de mayo de 2024.

² Gaceta Oficial N° 36.860, 30 de diciembre de 1999. Reimpresa posteriormente con algunas “correcciones” en Gaceta Oficial N° 5.453 Extraordinario, 24 de marzo de 2000, cuya primera enmienda, así como el texto íntegro de la Constitución, fueron publicados en Gaceta Oficial N° 5.908 Extraordinario, 19 de febrero de 2009.

³ Gaceta Oficial N° 6.507 Extraordinario, 29 de enero de 2020.

generando, la “vigencia inmediata” de la LPP con su publicación en Gaceta, “respaldada” por el calendario dictado por la Administración tributaria (con lo cual salta la pregunta: ¿y dónde quedan la Constitución y el COT en todo esto?).

Y lo anterior, sin adentrarnos en otros revisables aspectos de la CE, como por ejemplo lo serían el *in dubio* ¿“*pro pensiones*”? del artículo 5 de la ley; la eventual “doble tributación” que se conjetura (por tratarse, como el artículo 11 de la LPP lo señala, de una contribución “*distinta e independiente de los aportes que corresponde a las empleadoras y empleadores que se realizan al Instituto Venezolano de los Seguros Sociales*”); o las “exoneraciones” que se refieren en el artículo 8, por mencionar algunas cuestiones más.

Resulta apreciable, entonces, que desde que se dio a conocer el texto de la LPP, son más las preguntas que (uniformes) respuestas se han generado. De ahí, como lucirá evidente, el título de este ensayo. Por ello, y sin ánimo alguno de exhaustividad ni, mucho menos, de traer desarrollos conceptuales especialmente acabados, apenas sistematizaremos algunas de las preguntas que con mayor frecuencia se plantean sobre la CE, para, más allá que esbozar “respuestas” a las mismas, traer algunas reflexiones sobre el (nada claro) panorama que se vislumbra alrededor de este controvertido tributo.

II. ¿CUÁLES SON LOS ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DE LA CE?

Los artículos 6, 7 y 9 de la LPP regulan -de manera atécnica, asistemática, desordenada, oscura y hasta contradictoria, como enseguida se apreciará- los elementos constitutivos de la CE, a saber: sus hecho imponible, base imponible, alícuota y sujetos. De acuerdo con esas normas:

Artículo 6 LPP: “*Contribución especial*// Se crea una contribución especial aplicable a las personas jurídicas, así como cualesquiera otras sociedades de personas, incluidas las irregulares o de hecho, de carácter privado, domiciliadas o no en la República Bolivariana de Venezuela, que realicen actividades económicas en el territorio nacional, destinada a coadyuvar en la protección especial de las pensiones de seguridad social del pueblo venezolano frente a los perversos efectos de las medidas coercitivas unilaterales impuestas extraterritorialmente contra el país”.

Artículo 7 LPP: “*Monto de la contribución*// El monto de la contribución especial prevista en esta Ley será de hasta el quince por ciento (15%) del total de los pagos realizados por el contribuyente a las trabajadoras y trabajadores por concepto de salario y bonificaciones de carácter no salarial.// En ningún caso la base del cálculo de los pagos realizados a cada trabajadora o trabajador será menor al ingreso mínimo integral indexado definido por el Ejecutivo Nacional.// El Presidente o Presidenta de la República establecerá anualmente el porcentaje correspondiente de la contribución especial, dentro de los límites previstos en esta Ley, de acuerdo con el tipo o clase de actividad económica”.

Artículo 9 LPP: “*Recaudación*// La contribución especial prevista en esta Ley será declarada y pagada mensualmente. Corresponde al Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria la recaudación de dicha contribución especial, así como velar por el cumplimiento de los deberes formales y materiales relacionados con ésta, a través de los procedimientos y facultades para el control fiscal establecidos en el Decreto Constituyente mediante el cual se dicta el Código Orgánico Tributario.// La declaración y pago de la contribución especial debe efectuarse en el lugar, forma y condiciones que establezca la Administración Tributaria Nacional, mediante Providencia Administrativa de carácter general”.

Al margen de no identificarse -ni de cerca- la regulación de los elementos constitutivos de la CE con el ideal de la *técnica legislativa*, cuyo objetivo principal es la *claridad*, cualidad ésta necesaria para garantizar la *seguridad jurídica* y que se logre la *comunicación*, la trans-

misión *cognoscible*⁴ del mensaje del ente *emisor* al ente *receptor*, y sin entrar en mayores consideraciones sobre el *nomen iuris* que emplea la LPP de “contribución especial”, lo relevante es que estamos ante un *tributo*, ante una obligación de *naturaleza tributaria* y, con ésta, su inserción en el *sistema tributario*, lo que por vía de consecuencia supone, entre otras cosas, el necesario respeto de los principios constitucionales de la tributación en la configuración de la CE, cuyas implicaciones se precisarán a partir del desentrañamiento de sus elementos constitutivos, que en seguida se abordarán. Después de todo, solamente teniendo *claro* lo que se debe o no hacer, se podrá saber *a priori* qué se debe o no esperar como consecuencia de la realización en el *plano real* de una acción o conducta determinada (el *ideal de previsibilidad*), y con ello, lograr el *alcance axiológico* de la seguridad jurídica⁵, en el contexto del *derecho a la certeza* del contribuyente. Analicemos, entonces, los elementos esenciales de la CE.

1. ¿Cuál es el hecho imponible?

De entrada, no se identifica con particular claridad cuál es el hecho imponible de la CE y, dentro de éste, algunos de sus aspectos. Sin embargo, si se piensa en que la base imponible está relacionada con ciertos pagos por concepto de “salario” y otras categorías propias (o no) del Derecho laboral -como más adelante se abordará-, entonces alguien pudiera considerar, en un intento de esclarecer la opacidad del hecho imponible, que entonces la hipótesis de incidencia debería identificarse con la “realización de dichos pagos”. A fin de cuentas, la base de cálculo no es más que la expresión cuantitativa del hecho imponible.

No obstante, ese loable intento sería, entre otras cosas, metodológicamente revisable, habida cuenta que la base imponible no delimita al hecho, sino más bien es el hecho imponi-

⁴ Aun cuando la *cognoscibilidad* de la norma es en principio *subjetiva*, tal y como lo explica García Novoa, él mismo plantea la posibilidad de *definir positivamente la claridad normativa*, a partir de un *cambio del rol del jurista* de un mero intérprete a un técnico legislativo, de la manera que sigue: “la cognoscibilidad de la norma es una condición eminentemente subjetiva, y por tanto, directamente ligada a aptitudes puramente individuales del intérprete. A pesar de ello, sí es posible definir una acepción positiva de la claridad normativa. Acepción que estará directamente vinculada a las manifestaciones patológicas de la claridad y a las exigencias que impone la técnica legislativa como vía más adecuada para neutralizarlas. A partir de la existencia de normas que transgreden palmariamente la exigencia de claridad, podemos llegar a entender cómo *no debe ser* una norma para ser clara. O lo que es lo mismo, conocemos la cognoscibilidad a través de las manifestaciones de incognoscibilidad. El estudio de las exigencias de claridad de la norma fue consolidándose a medida que se afianzaba, sobre todo en la dogmática alemana, la técnica legislativa, dentro de las llamadas «Ciencias o doctrinas de la legislación» (*Gesetzgebungslehre*). Y ello a través de un cambio en la idea de lo que debe ser la función del jurista; cuando el jurista era un mero intérprete de la norma el tema de la claridad era una cuestión puramente subjetiva, y su valor era el de una opinión sobre la bondad formal de la norma. Por el contrario, cuando el jurista empieza a ser un técnico legislativo y, por tanto, se ve legitimado no sólo a criticar la falta de claridad sino a proponer mecanismos para la corrección formal de la norma, la claridad es el fin natural de todas sus propuestas, que se englobarían bajo la llamada *técnica legislativa*” (cursivas del autor). García Novoa, César, *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2000, p. 148-149.

⁵ Sobre la necesaria *claridad* del lenguaje del Derecho y el *alcance axiológico de la seguridad jurídica*, Barraca Mairal explica que: “la claridad es una meta fundamental, que debe perseguir el lenguaje jurídico, aunque con frecuencia se halla muy lejos de ella. Piénsese, por ejemplo, en lo oscuro y críptico de numerosas sentencias judiciales, leyes, contratos u otros documentos jurídicos, apenas descifrables. Esto, porque la claridad del lenguaje del Derecho proporciona seguridad jurídica, ya que nos ayuda a comprender qué debemos hacer y qué podemos esperar en este terreno. Así, una norma confusa produce inseguridad jurídica de inmediato. De ahí, la importancia de desarrollar un lenguaje jurídico claro, precioso, incluso estéticamente cuidado. Un lenguaje, en síntesis, que facilite la comprensión adecuada del Derecho, a fin de que la sociedad progrese en la participación en los valores de la seguridad y la equidad jurídica”. Barraca Mairal, Javier, *Pensar el Derecho. Curso de filosofía jurídica*, Ediciones Palabra, Madrid, 2005, p. 168.

ble el que condiciona o delimita a la base. Esto evidencia que el enfoque anterior más bien estaría planteado en clave inversa a lo conceptualmente viable. En efecto, como es sabido, y sin profundizar demasiado en el tema para no desviarnos de la precisión de cuál es el hecho imponible de la CE, lo cierto es que estos dos elementos esenciales o constitutivos del tributo están íntimamente *vinculados*, son virtualmente inseparables, en la medida que el primero (el hecho imponible) define *cuantitativamente* la hipótesis que será gravada por la ley tributaria, mientras que el segundo (la base imponible) disciplina *cuantitativamente* dicha hipótesis. A otro decir, la base imponible se identifica con el *cifrado o dimensión cuantitativa* del hecho imponible. Si se quiere, se trata de las mismas categorías apreciadas desde distintas perspectivas: en una dimensión cualitativa, encontramos al hecho imponible, mientras que, en una dimensión cuantitativa, se ubica la base.

Por ello, Ferreiro Lapatza, al abordar la noción de la base imponible a propósito de su vinculación con el hecho imponible, enseña lo siguiente: “Haciendo abstracción ahora de los casos concretos, podemos definir la base imponible como la dimensión o magnitud de un elemento del presupuesto objetivo del hecho imponible que se juzga como determinante de la capacidad contributiva relativa”⁶, cuestión que también expresa Barros Carvalho, al identificar “la hipótesis tributaria como *calificadora normativa de lo fáctico*”⁷, mientras que “la base de cálculo es la *cuantificadora normativa de lo fáctico*”⁸.

Por su parte Jarach, para quien la base imponible inclusive forma parte del hecho imponible a efectos de su valoración cuantitativa, explica que: “La base imponible representa uno de los elementos constitutivos del hecho imponible y responde a la necesidad de cuantificar dicho presupuesto de hecho a fin de aplicar sobre esa cantidad el porcentaje o la escala progresiva cuya utilización dará como resultado el importe del impuesto.// La adecuación del monto del impuesto a la magnitud de los hechos económicos que constituyen los presupuestos legales de las obligaciones tributarias, implica -necesariamente- una medición de los hechos imponibles, es decir la aplicación de una unidad de medida que permita transformar esos hechos en cantidades, a las que se aplicarán las alícuotas correspondientes”⁹.

⁶ Ferreiro Lapatza, José Juan, *Derecho financiero español*, Marcial Pons, Madrid, 1992, p. 491.

⁷ Barros Carvalho, Paulo de, *Derecho tributario. Fundamentos jurídicos de la incidencia*, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, 2ª edición, Buenos Aires, 2004, p. 204.

⁸ *Idem*.

⁹ Jarach, Dino, *Finanzas públicas y Derecho tributario*, Editorial Cangallo, 1ª edición (2ª impresión), Buenos Aires, 1993, p. 388. Más ampliamente, el autor italo-argentino llegó a considerar lo que sigue: “La relación jurídica tributaria, en cuanto nace de la ley, exige como requisito fundamental para su nacimiento que se verifique en la realidad fáctica el hecho o los hechos definidos abstractamente por la ley como supuestos de la obligación.// Este presupuesto de hecho se compone, a su vez, de diferentes elementos: en primer término, los hechos objetivos contenidos en la definición legal del presupuesto; en segundo término, la determinación subjetiva del sujeto o de los sujetos que resulten obligados al pago del gravamen y el momento de vinculación del presupuesto de hecho con el sujeto activo de la imposición; en tercer término, la base de medición, llamada también base imponible, esto es, la adopción de parámetros que sirvan para valorar cuantitativamente los hechos cuya verificación origina la obligación; en cuarto término, la delimitación en el espacio y en el tiempo de esos hechos; en quinto término la cantidad expresada en una suma finita o bien en un porcentaje o alícuota aplicable a la base imponible, que representa o arroja como resultado el *quantum* de la obligación tributaria”. Jarach, Dino, *Curso superior de Derecho tributario*, Liceo Profesional Cima, Buenos Aires, 1969, p. 174-175. También planteó la confusión que, en ciertos casos, puede tener lugar entre ambas categorías, como bien lo precisó: “Por las razones que he indicado anteriormente, es característica del impuesto esta adherencia entre la base de medición y el propio aspecto objetivo del hecho imponible; adherencia que, en ciertos casos, puede aparecer como confusión de los dos conceptos”. *Ibid.*, p. 229.

Con lo anterior, se hace necesario desentrañar cuál es el hecho imponible a partir del texto de la LPP, y no intentar “inferirlo” a partir de la -en lo absoluta clara, como veremos- referencia a la base imponible que trae la ley. En esta línea, debe tenerse en cuenta lo que señala el citado artículo 6 de la LPP, de acuerdo con el cual:

Artículo 6 LPP: “*Contribución especial*!! Se crea una contribución especial aplicable a las personas jurídicas, así como cualesquiera otras sociedades de personas, incluidas las irregulares o de hecho, de carácter privado, domiciliadas o no en la República Bolivariana de Venezuela, que realicen actividades económicas en el territorio nacional, destinada a coadyuvar en la protección especial de las pensiones de seguridad social del pueblo venezolano frente a los perversos efectos de las medidas coercitivas unilaterales impuestas extraterritorialmente contra el país” (resaltado agregado).

De esta norma, la parte que pareciera identificarse con el hecho imponible o generador de la obligación tributaria de la CE, vendría a ser que las personas jurídicas (que luego atenderemos) “realicen actividades económicas en el territorio nacional”. Tal mención del enunciado, con la referencia directa a la realización de “actividades económicas” como eventual hipótesis de incidencia de la CE, permitiría entender que se está ante un *tributo de actividad*¹⁰, al igual que en el caso de las contribuciones establecidas en la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación¹¹ (LOCTI), en la Ley Orgánica de Deporte, Actividad Física y Educación Física¹² (LODAFEF) y en Ley de la Actividad Aseguradora¹³ (LAA), cuyas exacciones hemos tenido la oportunidad de analizar en el pasado¹⁴.

De manera sintética, los *tributos de actividad* -como su denominación permite apreciar- precisan sus hechos imponibles con base en la *realización de actividades económicas*, mientras que los de *resultado* identifican sus ámbitos de incidencia a partir de, precisamente, los *resultados* obtenidos por el contribuyente (al margen de la actividad que realice), cuyo ejemplo paradigmático es el ISLR¹⁵.

Hasta aquí, todo encuadra sin mayores esfuerzos conceptuales. El interrogante que se vislumbra necesario atender, vendría a ser, entonces, ¿y qué se debe entender, a fines de la CE, por “actividades económicas”? La respuesta a esta pregunta no sólo permitiría precisar qué actividad o actividades que lleven a cabo los contribuyentes encuadrarían en la hipótesis de incidencia de este tributo (su aspecto material u objetivo), sino que, además, y por vía de consecuencia, abonaría en la identificación de los propios sujetos pasivos de la CE, quienes, en definitiva, materializarían dicha actividad (su aspecto personal o subjetivo).

¹⁰ Los cuales delimitan sus hechos imponibles con base en la *realización de actividades económicas*, por oposición a los que lo hacen con fundamento en los *resultados* obtenidos por el contribuyente (e. g., el ISLR), *al margen* de la actividad económica de éste. Sobre esta diferencia básica en la conceptualización de los tributos, *vid.* Blumenstein, Ernst, “Die Auslegung der Steuergesetze in der schweizerischen Rechtsprechung”, *Archiv für schweizerisches*, vol. 8, Abgaberecht, p. 236; y Jarach, Dino, *El hecho imponible. Teoría general del Derecho tributario sustantivo*, Abeledo-Perrot, 3ª edición, Buenos Aires, 1982, p. 137. Por su parte, en la doctrina venezolana, *vid.* Romero-Muci, Humberto, “Aspectos tributarios en la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación”, en de Valera, Irene (Coord.), *Comentarios sobre la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación (LOCTI)*, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Serie Eventos N° 26, Caracas, 2008, p. 49-53.

¹¹ Gaceta Oficial N° 6.693 Extraordinario, 1º de abril de 2022.

¹² Gaceta Oficial N° 39.741, 23 de agosto de 2011.

¹³ Gaceta Oficial N° 6.770 Extraordinario, 29 de noviembre de 2023.

¹⁴ Al respecto, *vid.* Abache Carvajal, Serviliano, *De la parafiscalidad venezolana del siglo XXI*, Editorial Jurídica Venezolana - Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2022, p. 83-198.

¹⁵ Cf. Abache Carvajal, Serviliano, *Pedro Tinoco: trascendencia y vigencia*, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Serie Estudios 144, Caracas, 2022, p. 122-129.

Regresando a la categoría de la “actividad económica”, lo primero que debe tenerse a mano es que se trata de un *concepto jurídico indeterminado*, por lo que requiere de una concreta determinación de su dimensión en *cada supuesto* en particular¹⁶, esto es, una definición legal *especial* que, en el caso que nos ocupa, no trae consigo la LPP, por lo que debe acudirse a las regulaciones del COT para solventar esta laguna normativa. Al respecto, tiene especial relevancia lo señalado en los artículos 6 y 7 del COT, que a tenor literal indican que:

Artículo 6 COT: “*La analogía es admisible para colmar los vacíos legales, pero en virtud de ella no pueden crearse tributos, exenciones, exoneraciones ni otros beneficios, tampoco tipificar ilícitos ni establecer sanciones*” (resaltado agregado).

Artículo 7 COT: “*En las situaciones que no puedan resolverse por las disposiciones de este Código o de las leyes, se aplicarán supletoriamente y en orden de prelación, las normas tributarias análogas, los principios generales del derecho tributario y los de otras ramas jurídicas que más se avengan a su naturaleza y fines, salvo disposición especial de este Código*” (resaltado agregado).

De acuerdo con estos enunciados, y como es ampliamente conocido, el contribuyente puede acudir a la analogía para colmar las lagunas o vacíos normativos¹⁷ de las leyes fiscales y, a esos fines, debe aplicar supletoriamente y en orden de prelación “*las normas tributarias análogas*”. Sobre esta base, el interrogante sería entonces, ¿cuál es la norma tributaria análoga que deba aplicarse supletoriamente para dotar de contenido al concepto jurídico indeterminado “actividad económica”? La respuesta debe ser (aunque luzca evidente): aquélla que defina qué se entiende por “actividad económica” a fines de algún tributo.

Pues bien, dentro del ordenamiento tributario venezolano se encuentra una norma que disciplina las distintas *especies* o *tipologías* que integran el concepto de “actividad económica” y, a partir de ello, sus *propiedades definitorias*, cual es el artículo 209 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal¹⁸ (LOPPM). En efecto, este enunciado señala lo siguiente:

Artículo 209 LOPPM: “A los efectos de este tributo se considera:// 1. *Actividad Industrial: Toda actividad* dirigida a *producir, obtener, transformar, ensamblar o perfeccionar uno o varios productos* naturales o sometidos previamente a otro proceso industrial preparatorio.// 2. *Actividad Comercial: Toda actividad* que tenga por objeto la *circulación y distribución de productos y bienes, para la obtención de ganancia o lucro* y cualesquiera otras derivadas de actos de comercio, distintos a servicios.// 3. *Actividad de Servicios: Toda aquélla* que comporte, principalmente, *prestaciones de hacer*, sea que predomine la labor física o la intelectual. Quedan incluidos en este renglón los suministros de agua, electricidad, gas, telecomunicaciones y aseo urbano, entre otros, así como la distribución de billetes de lotería, los bingos, casinos y demás juegos de azar. A los fines del gravamen sobre actividades económicas no se considerarán servicios, los prestados bajo relación de dependencia” (resaltado agregado).

Esta norma, que es ampliamente conocida y sobre la cual ha sido copiosa la doctrina y jurisprudencia que la ha desarrollado¹⁹, no exige mayores explicaciones. Basta, a estos fines, con indicar que por mandato de los artículos 6 y 7 del COT, la misma resulta jurídicamente

¹⁶ Así lo enseña la mejor doctrina española: “la ley tributaria, por su carácter abstracto, se referirá normalmente a conceptos jurídicos indeterminados (...) que *precisan de una concreta determinación en cada supuesto singular* y que conllevan un componente de apreciación técnica que corresponderá efectuar a la Administración” (resaltado agregado). García Novoa, César, *El principio...* cit., p. 269.

¹⁷ Sobre la aplicación de la analogía en el Derecho tributario, por todos, *vid.* Siota Álvarez, Mónica, *Analogía e interpretación en el Derecho tributario*, Marcial Pons, Madrid, 2010, *in totum*.

¹⁸ Gaceta Oficial N° 6.015 Extraordinario, 28 de diciembre de 2010.

¹⁹ Por todos, *vid.* Fraga-Pittaluga, Luis, Vilorio Méndez, Mónica y Sánchez González, Salvador, *El impuesto municipal a las actividades económicas en la Ley Orgánica del Poder Público Municipal*, Fraga, Sánchez & Asociados, Colección Estudios 4, Caracas, 2005, *in totum*.

aplicable para colmar el vacío o laguna normativa de la que adolece la LPP en relación con la definición de “actividades económicas” y, por vía de consecuencia, tiene la entidad de dotar de contenido al hecho imponible de la CE. Esto, como lucirá evidente, no es poca cosa. Si se parte de las propiedades definitorias de las actividades económicas definidas por la LOPPM (actividades industriales, comerciales y de prestación de servicios comerciales), por un lado, en lo general se informa de seguridad jurídica y previsibilidad al presupuesto de incidencia de este tributo y, por el otro, en lo particular se precisan cuáles serían las actividades gravadas (el aspecto material u objetivo del hecho imponible), a la vez que se delimitan los sujetos incididos (el *aspecto personal o subjetivo* del hecho generador), habida cuenta que calificarían como contribuyentes las “personas jurídicas” -más adelante abordadas en el contexto del *sujeto pasivo* del tributo- que *realicen dichas actividades económicas*, a la postre, los contribuyentes que verifiquen el hecho imponible. Por argumento *a contrario*, las actividades económicas que no se identifiquen con las indicadas, más bien calificarían como *supuestos de no sujeción* y, por ello, fiscalmente irrelevantes de cara a la CE. Éste sería un enfoque -en lo absoluto el único, claro está²⁰- para intentar desentrañar el aspecto material u objetivo del hecho imponible de este tributo.

En cuanto al *aspecto espacial o territorial* del hecho imponible, que como es sabido se identifica con el *lugar* donde se verifica su aspecto material u objetivo -en este caso, la *realización de las actividades económicas*-, el propio artículo 6 de la LPP precisa que se trata de las actividades que se realicen “*en el territorio nacional*”. Con este enunciado se permite apreciar, así, que el *lugar de realización* de la actividad económica tiene alcance exclusivamente *territorial*. Ello deja ver, por argumento *a contrario*, que si la actividad económica se realiza en el *extranjero* o de manera *extraterritorial*, entonces la misma escapará del ámbito de aplicación espacial de la LPP, en lo general y, con ello, se situará fuera del aspecto espacial del hecho imponible de la CE, en lo particular, no teniendo incidencia fiscal (y aquí lo especialmente relevante) en el cifrado de la base imponible por esas actividades materializadas *extraterritorialmente*, a otro decir, se estaría ante otro supuesto de *no sujeción tributaria*. Sobre esto se volverá enseguida, a propósito de los (múltiples) interrogantes que genera la base imponible de este tributo.

Finalmente, el *aspecto temporal* está delimitado en el artículo 9 de la LPP, en el que se indica que “*La contribución especial prevista en esta Ley será declarada y pagada mensualmente*”, con lo cual se trata -de ello no puede haber duda alguna- de un *tributo periódico*, cuestión que reportará interés y especial utilidad más adelante.

2. ¿En qué consiste la base imponible?

Mucha controversia y debate ha generado este elemento constitutivo de la CE. La verdad es que no puede ser de otra manera, cuando de una simple lectura de artículo 7 de la LPP se aprecia -con paradójica claridad- la *opacidad* del enunciado, que da lugar, por ello, a cualquier cantidad de interrogantes (sin respuestas únicas ni, mucho menos, aplicables a todos los contribuyentes por igual) sobre su configuración técnica. Así se plantea la base de cálculo en la ley:

²⁰ A este respecto, hemos tenido noticia sobre otra “fórmula analógica” para dotar de significado al concepto jurídico indeterminado “actividad económica”, que consistiría en la aplicación del artículo 2.b de la Ley Antimonopolio (LA) (Gaceta Oficial N° 40.549, 26 de noviembre de 2014). Sin embargo, a nuestro modo de ver las cosas ese enunciado no resultaría aplicable a estos fines, precisamente por disposición expresa del citado artículo 7 del COT, el cual sólo *permite* que se colmen los vacíos legales en esta materia aplicando de *manera supletoria* y en *orden de prelación*: (i) las normas tributarias análogas (e. g., el artículo 209 de la LOPPM); (ii) los principios generales del Derecho tributario; y (iii) los principios generales de otras ramas jurídicas que más se avengan a su naturaleza y fines; *no encuadrando* dentro de ninguno de los tres supuestos anteriores, el artículo 2.b de la señalada LA.

Artículo 7 LPP: “*Monto de la contribución*// El monto de la contribución especial prevista en esta Ley será de hasta el quince por ciento (15%) del *total de los pagos realizados por el contribuyente a las trabajadoras y trabajadores por concepto de salario y bonificaciones de carácter no salarial*// En ningún caso la base del cálculo de los pagos realizados a cada trabajadora o trabajador será menor al ingreso mínimo integral indexado definido por el Ejecutivo Nacional// El Presidente o Presidenta de la República establecerá anualmente el porcentaje correspondiente de la contribución especial, dentro de los límites previstos en esta Ley, de acuerdo con el tipo o clase de actividad económica” (resaltado agregado).

Son tantas las cuestiones que pueden referirse sobre esa norma, que apenas se esbozarán algunas de las más notables. En primer lugar, es evidente el divorcio conceptual que se presenta entre la base de cálculo, así configurada, y el ya atendido hecho imponible de la CE. Recién se precisaba que la hipótesis de incidencia se identifica con la realización de actividades económicas. Pues bien, partiendo de ese supuesto de hecho, con lo cual se está ante un *tributo de actividad*, la pregunta ineludible sería: ¿por qué la base de cálculo es un “pago” -en lugar de un *ingreso*- si se trata de un tributo que grava las actividades económicas? O lo que es igual, y en palabras llanas, ¿qué justifica que se incidan fiscalmente las “salidas” -y no las *entradas*- dinerarias que experimenten los contribuyentes por “conceptos salariales” en la realización de sus “actividades económicas”?

Basta pensar en los variados tributos de actividad que integran el ordenamiento fiscal venezolano (*e.g.*, las contribuciones establecidas en la LOCTI, LODAFEF, LAA y, por supuesto, el ejemplo paradigmático de esa tipología tributaria, el impuesto municipal a las actividades económicas [IMAE]), para poder apreciar que su funcionamiento, mecánica y lógica es exactamente inversa a la planteada en la LPP. Y ello, precisamente, por la antes apuntada relación que existe entre el hecho y la base imponible de cualquier y todo tributo: la base de cálculo, como fuera precisado, no es más que la expresión cuantificada del hecho generador, de ahí que, ante la realización de alguna actividad económica gravada, su cuantificación se identificará con la base gravable. Lo propio ocurre con los tributos de resultado: ante la ocurrencia de la hipótesis de incidencia y generación del resultado gravado, se cifrará el mismo como su base imponible.

En el caso de la CE, no pareciera haber otra opción que considerar que se está ante un “replanteo” -por no decir, lisamente, *invento*- de la dinámica entre los hecho y base imponibles. De acuerdo con la LPP, e intentando articular con mayor precisión las preguntas anteriores, será que ¿las “*actividades económicas en el territorio nacional*” que realicen los contribuyentes (su hecho imponible), se “cuantificarán” mediante el “*total de los pagos realizados por el contribuyente a las trabajadoras y trabajadores por concepto de salario y bonificaciones de carácter no salarial*” (su base imponible)?, ¿es así?

Y como si lo anterior no fuera suficiente, para evidenciar lo asistemático y abiertamente antinómico del tratamiento de las categorías técnicas de la esencia misma del Derecho tributario, no puede pasarse por alto el no menos inquietante contenido del artículo 7 sobre algunas categorías técnicas del Derecho laboral (junto con creatividades ajenas al mismo), particularmente las menciones que hace la norma sobre el “*salario*”, las “*bonificaciones de carácter no salarial*” y, por supuesto, el tan sonado “*ingreso mínimo integral indexado*”. Han sido tantas y tan variadas las *alternativas interpretativas* (unas más rigurosas, otras más creativas) que se vienen perfilando sobre el alcance que pueden tener los conceptos integrantes de la base imponible (¿salario normal, base o integral?, ¿cifrado de cualquier tributo a ser pagado por el patrono o el trabajador con base en el artículo 107²¹ de la Ley Orgánica del Trabajo,

²¹ Artículo 107 LOTTT: “*Pago de contribuciones o impuestos*// Cuando el patrono, patrona o el trabajador o trabajadora, estén obligados u obligadas a cancelar una contribución, tasa o impuesto, se calculará, considerando el salario normal correspondiente al mes inmediatamente anterior a aquél en que se causó”.

los Trabajadores y las Trabajadoras²² [LOTTT]) ¿aplicación del “criterio vinculante” de la sentencia N° 301 de la Sala Constitucional?²³, ¿periodicidad [sólo mensual o, también, bimestral, trimestral, etc.], conmutatividad o ambos criterios?, ¿“bonificaciones no salariales”?, y ¿la legislación de la seguridad social?), que basta con dejar claro *que no hay nada claro* sobre la expresión cuantitativa del hecho imponible.

Teniendo en cuenta lo señalado, y en un intento de vinculación -de alguna manera- del hecho imponible de la CE, particularmente su aspecto espacial o territorial (“*realización de actividades económicas en el territorio nacional*”), con la pretendida base imponible (“*total de los pagos realizados por el contribuyente a las trabajadoras y trabajadores por concepto de salario y bonificaciones de carácter no salarial*”), pudiera pensarse, en el contexto de los contribuyentes que ejecutan toda o parte de su actividad económica en el *extranjero* o de forma *extraterritorial* que, por la misma escapar del ámbito espacial del hecho imponible de la CE e identificarse con un supuesto de no sujeción, los pagos (por concepto de salario y bonificaciones no salariales) realizados a los trabajadores *asignados a la actividad extranjera* del contribuyente, no integrarían (no pudieran integrar) la base del cálculo del tributo. Después de todo, lo que no se identifica con el hecho imponible, tampoco puede cuantificarse como base imponible, ¿o sí?

En definitiva, son más las preguntas que las respuestas que pueden esbozarse sobre la base imponible de la CE, su “vinculación” con el hecho imponible, los conceptos que lo integran, así como su cifrado espacial, por razón de la pobre técnica legislativa y marcada inseguridad jurídica que impregna a esta categoría y, a decir verdad, a toda la ley, como se seguirá advirtiendo en los restantes elementos constitutivos del tributo y demás aspectos atendidos.

3. ¿Qué debe tenerse en cuenta sobre la alícuota?

Ya decíamos en la introducción, que lo que se suele comentar sobre la alícuota es que la misma se presenta particularmente alta (9%), a la vez que en el dictado de la misma no se tuvo en cuenta la cuestión de los distintos tipos de actividades económicas a que se hace referencia en el artículo 7 de la LPP, con lo cual se generaría un *trato discriminatorio* al establecerse una sola alícuota para todos los contribuyentes por igual, teniendo en cuenta, como es sabido, que *es tan desigual tratar que de manera desigual a los iguales, que igual a los desiguales*. Ello, sin duda, es así. Sin embargo, de lo que poco (o nada) se ha discutido, es sobre la regulación misma de la alícuota en la LPP, esto es, el tope máximo establecido para que, *vía decreto* del presidente, se fije anualmente el porcentaje definitivo de la misma. A esa cuestión, nos dedicaremos en seguida.

A. ¿Cómo fue regulada la alícuota?

De acuerdo con el citado artículo 7 de la LPP:

Artículo 7 LPP: “*Monto de la contribución// El monto de la contribución especial prevista en esta Ley será de hasta el quince por ciento (15%) del total (...)/ El Presidente o Presidenta de la República establecerá anualmente el porcentaje correspondiente de la contribución especial, dentro de los límites previstos en esta Ley, de acuerdo con el tipo o clase de actividad económica*”.

²² Gaceta Oficial N° 6.076, 7 de mayo de 2012.

²³ Nuestras consideraciones sobre esa sentencia, en: Abache Carvajal, Serviliano, *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*”, Editorial Alvaro y Nora, Caracas, 2015, *in totum*, y particularmente en relación con su (falta de) “carácter vinculante”, p. 96-114.

Empezando por el *encabezado* del artículo 7 de la LPP, el mismo hace referencia al “monto de la contribución”. Aquí ya empiezan las imprecisiones. No se trata del “monto” de la contribución, el cual en todo caso se identificaría con la *cuota tributaria* resultante de la aplicación de la alícuota a la base imponible.

Más bien, al referirse al “monto” de la contribución, realmente el enunciado normativo está haciendo alusión a la alícuota o tarifa aplicable a la base de cálculo, en tanto elementos dirigidos a cuantificar la cuota a pagar y, con ello, a cifrar la obligación tributaria.

Luego, se señala el tope cuantitativo máximo al que puede llegar la alícuota de la CE, el cual será definitivamente fijado, de conformidad con el *tercer párrafo* del artículo 7 de la ley, de forma *anual* por el presidente de la República.

A estos fines, el 16 de mayo de 2024, mediante el Decreto N° 4.952²⁴, se fijó la alícuota de la CE en el conocido 9%, como a tenor literal se delimita en su cuerpo normativo:

Artículo 1 Decreto N° 4.952: “Se establece como *monto* de la contribución especial prevista en la Ley de Protección de las Pensiones de Seguridad Social frente al Bloqueo Imperialista el *nueve por ciento (9%)* del total de los pagos realizados por el contribuyente a las trabajadoras y trabajadores, de conformidad con la referida Ley” (resaltado y subrayado agregado).

Allende la insistencia sobre el “monto” de la CE, las preguntas que deben responderse a propósito de la *forma* en que se reguló la alícuota en la LPP y se terminó fijando, en cumplimiento de la misma ley, por el presidente, es si ¿es válida dicha regulación normativa de la alícuota?, por un lado y, por el otro, si ¿el presidente estaba legalmente facultado para dictarla? Las respuestas a estos interrogantes las encontraremos, como podrá pensarse, en la norma general tributaria del sistema venezolano, esto es, el COT. Veamos.

B. *¿Dónde se encuentran las reglas sobre las alícuotas? Y, ¿estaba facultado el presidente para dictarla en relación con la CE?*

Al margen de las sobradas y justificadas críticas que se han presentado en contra de las reformas de 2014²⁵ y 2020²⁶ de la norma general de tributación venezolana, así como las que en su momento también fueron planteadas a propósito de su (hoy, extrañada) versión de 2001²⁷, lo cierto es que la forma jurídica de adopción y fijación de la alícuota por parte de la LPP no se ajusta a ninguna de las reglas (y excepciones) que el COT ha introducido en cuanto a la reserva legal tributaria y la alícuota.

Por un lado, si bien el COT/2001 establecía una excepción para la fijación de las alícuotas cuando se tratase de impuestos generales o específicos al consumo, producción, ventas o al valor agregado, así como en casos de tasas y de *contribuciones especiales*, la misma consistía en que la ley creadora del tributo podía autorizar a que, *anualmente* mediante la *ley de presupuesto*, se fijase la tarifa dentro de los límites que aquella indicase. A tenor literal, se señalaba lo siguiente:

²⁴ Gaceta Oficial N° 42.880, 16 de mayo de 2024.

²⁵ Al respecto, *vid.* Iturbe Alarcón, Manuel (Coord.), *La reforma del Código Orgánico Tributario de 2014*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario - Legislación Económica, C.A., Caracas, 2015.

²⁶ Al respecto, *vid.* Fraga-Pittaluga, Luis, “Algunos comentarios sobre la reforma del Código Orgánico Tributario de 2020”. Disponible en: <http://fragapittaluga.com.ve/fraga/index.php/component/k2/item/9-algunos-comentarios-sobre-la-reforma-del-codigo-organico-tributario-de-2020>.

²⁷ Al respecto, *vid.* Sol Gil, Jesús (Coord.), *Estudios sobre la reforma del Código Orgánico Tributario de 2001*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2002.

Artículo 3, Parágrafo Segundo, COT/2001: “En ningún caso se podrá delegar la definición y fijación de los elementos integradores del tributo así como las demás materias señaladas como de reserva legal por este artículo, sin perjuicio de las disposiciones contenidas en el Parágrafo Tercero de este artículo. *No obstante, cuando se trate de impuestos generales o específicos al consumo, a la producción, a las ventas, o al valor agregado, así como cuando se trate de tasas o de contribuciones especiales*, la Ley creadora del tributo correspondiente podrá autorizar para que *anualmente* en la *Ley de Presupuesto* se proceda a *fijar la alícuota del impuesto* entre el límite inferior y el máximo que en ella se establezca” (resaltado y subrayado agregado).

Se observa que la norma citada, aun cuando terminaba haciendo alusión a la posibilidad de “*fijar la alícuota del impuesto*”, con lo cual pudiera pensarse que se refería sólo a esa tipología tributaria, desde la introducción de la excepción a la reserva legal en materia de tarifas expresamente listaba, con precisión, las categorías tributarias que la misma comprendía (nuevamente: *impuestos* generales o específicos al consumo, producción, ventas o al valor agregado, *tasas* y *contribuciones especiales*), con lo que se evidencia que la segunda y limitada mención a los impuestos, no era más que un error propio de una descuidada técnica legislativa.

Por su parte, las reformas del COT de 2014 y 2020, modificando sustancialmente la excepción anterior, establecieron que la ley creadora del tributo podrá autorizar -y aquí viene el cambio- al Ejecutivo Nacional para que modifique la alícuota dentro de los límites indicados por aquélla (sustituyendo a la ley de presupuesto como el *medio excepcional*), pero a su vez *limitando* tal posibilidad sólo para el caso de los *impuestos* (aunque ampliándola en relación con sus distintas tipologías: indirectos o directos, sin distinción), dejando fuera del alcance de la excepción a las *tasas* y *contribuciones especiales*, como es el caso que, precisamente, nos ocupa. Así lo establece la norma vigente del COT/2020, en idénticos términos a su predecesora de 2014:

Artículo 3. Parágrafo Segundo, COT/2020: “En ningún caso se podrá delegar la definición y fijación de los elementos integradores del tributo así como las demás materias señaladas como de reserva legal por este artículo, sin perjuicio de las disposiciones contenidas en el Parágrafo Tercero de este artículo. No obstante, la *ley creadora del tributo* correspondiente *podrá autorizar al Ejecutivo Nacional para que proceda a modificar la alícuota del impuesto*, en los límites que ella establezca” (resaltado y subrayado agregado).

Como puede apreciarse, de entrada, se hace una referencia genérica a la “*ley creadora del tributo*”, con lo cual no sólo se omite toda precisión sobre a *cuáles* tributos se refiere la excepción en cuestión -a diferencia de la versión de 2001, que lo hacía con particular detalle-, sino que, además, en la segunda parte de la disposición se introduce la única puntualización de la norma a este respecto, refiriéndose exclusivamente a los *impuestos*. Siendo así, y tratándose de una delicada excepción al principio constitucional de reserva legal tributaria, la misma no puede sino entenderse restrictivamente, tal como está regulada en el enunciado en cuestión, esto es, limitando su alcance a la categoría de los *impuestos*, excluyendo, por vía de consecuencia, a las *tasas* y, con particular interés para el caso de estudio, a las *contribuciones especiales*.

C. ¿Cuál es, entonces, la situación jurídica de la alícuota de la CE?

De manera general se observa, en definitiva, que ante la modificación del COT/2014, y su regulación en los mismos términos en el COT/2020, en relación con la excepción *ampliada* al Poder Ejecutivo, y paradójicamente *reducida* a los impuestos en materia de fijación de alícuotas, la misma no se encuentra legalmente permitida para el caso de *contribuciones especiales* (ni *tasas*), en los términos y por las razones señaladas.

A otro decir: para el caso de las *contribuciones especiales* y las *tasas* se presenta evidente que a partir de la reforma del COT/2014 (hace ya una década) se volvió a una concepción *cerrada* del principio de reserva legal tributaria, por lo menos en relación con las alícuotas de esos tributos, debiendo *todos* sus elementos esenciales o constitutivos establecerse única y exclusivamente por ley, sin posibilidad alguna de delegación o permiso legislativo para la fijación de sus alícuotas de una manera distinta y excepcional, como lo disciplinó el artículo 7 de la LPP, en manifiesta desatención de la norma general de tributación venezolana y, por vía de consecuencia, de la propia Constitución, incurriéndose en una manifiesta (e inconstitucional) deslegalización de la tarifa de la CE.

4. *¿Quiénes son los sujetos activo y pasivo?*

En cuanto al *sujeto activo*, bastante se ha comentado sobre lo “curioso” que resulta que sea la Administración tributaria nacional la que ocupe ese rol²⁸, precisamente por tratarse de una contribución a la *seguridad social*, en lugar de haberse designado al Instituto Venezolano de los Seguros Sociales para desempeñar tal función. Quizás con ello, así como con la ya referida mención a la “independencia” de la CE frente a la tributación preexistente de la seguridad social, se quiso “desvirtuar” la eventual crítica sobre una posible situación de “doble tributación interna”, si bien paradójicamente al tratarse de sujetos activos *distintos* -aunque se justificase que se estaría ante “tributos diferentes”- más bien se abonaría en esa línea²⁹.

Este tema del sujeto activo también invita al análisis, con mayor profundidad a la dedicada en esta oportunidad, sobre la *naturaleza* misma del tributo en cuestión, en el contexto de su *tipología* y a propósito del fenómeno de la *parafiscalidad*. A modo de *abreboca*, basta recordar que en no pocas ocasiones se han caracterizado a las contribuciones “parafiscales” a partir de su *sectorización* (en este caso, ¿el sector privado?), de su gestión por órganos *típicamente no fiscales* del Estado (que en este caso, el sujeto activo más bien se identifica con el órgano fiscal *por antonomasia* en nuestro ordenamiento tributario: el SENIAT) y por su destinación al *financiamiento del ente* que las recauda (en este caso, se supone que eso “no debe” ocurrir), colocándose, por vía de consecuencia, al margen de los *principios del presupuesto público*, particularmente de los estándares de unidad del tesoro y no afectación³⁰ (en este caso, también, un tema “dudoso”).

²⁸ Artículo 9 LPP: “Recaudación// La contribución especial prevista en esta Ley será declarada y pagada mensualmente. *Corresponde al Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria la recaudación de dicha contribución especial, así como velar por el cumplimiento de los deberes formales y materiales relacionados con ésta, a través de los procedimientos y facultades para el control fiscal establecidos en el Decreto Constituyente mediante el cual se dicta el Código Orgánico Tributario.*// La declaración y pago de la contribución especial debe efectuarse en el lugar, forma y condiciones que establezca la Administración Tributaria Nacional, mediante Providencia Administrativa de carácter general” (resaltado agregado). Artículo 14 LPP: “Potestad sancionatoria// *El Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria es el órgano competente para sustanciar los procedimientos de verificación, fiscalización y determinación de la contribución especial prevista en esta Ley, de conformidad con el Decreto Constituyente mediante el cual se dicta el Código Orgánico Tributario*” (resaltado agregado).

²⁹ “La noción de doble imposición interna está referida a supuestos donde un mismo contribuyente es gravado atendiendo a un mismo objeto imponible, por dos (o más) impuestos idénticos o similares, exaccionados por dos (o más) entes públicos pertenecientes a un mismo Estado, en el mismo período de tiempo”. Evans Márquez, Ronald, *Régimen jurídico de la doble tributación internacional*, McGraw-Hill Interamericana de Venezuela, Caracas, 1999, p. 17.

³⁰ Cf. Carmona Borjas, Juan Cristóbal, *Distopía parafiscal en la Venezuela del siglo XXI*, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 2023, p. 435.

Como bien lo enseña García Novoa, “la nota principal de la parafiscalidad, al margen de su escaso respeto a la reserva de ley, es que los ingresos parafiscales se recaudan por entes dotados de autonomía orgánica y se integran en su propio presupuesto, al margen de los Presupuestos Generales del Estado”³¹; o en los términos explicados por Ruan Santos³², al hablarse de “exacciones parafiscales” se está ante una categoría que evidencia su *parafiscalidad, para-administratividad y para-presupuestalidad*, que no pareciera ser el caso de la CE, ¿o sí? Como recién se advertía, apenas un abreboza sobre la cuestión.

Y en relación con el *sujeto pasivo* de la CE, del tenor literal del artículo 6 de la LPP se entendería que estaría incluido cualquier y todo tipo de “persona jurídica”, con el único condicionante que debe detentar “carácter privado”. Así lo disciplina la norma:

Artículo 6 LPP: “*Contribución especial*” Se crea una contribución especial aplicable a las *personas jurídicas, así como cualesquiera otras sociedades de personas, incluidas las irregulares o de hecho, de carácter privado, domiciliadas o no en la República Bolivariana de Venezuela*, que realicen actividades económicas en el territorio nacional, destinada a coadyuvar en la protección especial de las pensiones de seguridad social del pueblo venezolano frente a los perversos efectos de las medidas coercitivas unilaterales impuestas extraterritorialmente contra el país” (resaltado agregado).

La primera pregunta sería, entonces, si ¿están incluidas las *personas naturales* en la norma? Más allá de que las personas naturales también se encuentran dentro de la clasificación de “personas jurídicas” *lato sensu* o en “sentido amplio”, de la estructura sintáctica del enunciado se puede entender que el mismo sólo se referiría a las personas jurídicas “en sentido estricto” o *stricto sensu*, por el enlace oracional “*así como*” que precede a la expresión “*cualquiera otras sociedades de personas*” y, con ello, se estaría haciendo alusión a personas jurídicas de tipo societario (nuevamente: personas jurídicas en sentido estricto o morales). Adicionalmente, como la propia disposición lo señala, se incluye a las sociedades “irregulares” o “de hecho”, no así a las “comunidades” (precisamente porque *no son* “personas jurídicas”), con lo cual, por ejemplo, los condominios estarían *excluidos* del ámbito subjetivo de incidencia de este tributo.

Ahora bien, y sin entrar en mayores consideraciones sobre el *trato discriminatorio* que plantea el condicionante único que trae el enunciado en relación con las personas jurídicas incididas, esto es, los contribuyentes de la CE, las cuales sólo se identifican con las de “carácter privado”, con lo cual, por argumento *a contrario*, se excluyen las de “carácter público”, vale la pena apenas destacar la ironía que encierra que el Estado (y sus personas jurídicas públicas), en tanto el mayor patrono o empleador del país, no sea sujeto a este tributo y no contribuya con “*la protección de las pensiones de seguridad social*” perseguida por la LPP, de acuerdo con su artículo 1. Más fácil es, sin duda, ubicar el sostenimiento de esta nueva carga pública en el sector privado, que ya contribuye (ahora por partida doble) con la seguridad social.

La segunda pregunta que salta a la vista es ¿y realmente *todas* las personas jurídicas, en sentido estricto, calificarían como sujetos pasivos de la CE? La respuesta sería, del discurso a letra del enunciado, “positiva”. Sin embargo, luce importante recordar que la interpretación jurídica de la ley tributaria no se agota en la mera literalidad normativa, sino que más bien se permiten *todos* los medios admisibles en Derecho a tenor del artículo 5 del COT, según el cual:

³¹ García Novoa, César, *El concepto de tributo*, Marcial Pons, Madrid, 2012, p. 322.

³² Cf. Ruan Santos, Gabriel, “Las exacciones parafiscales. Especial referencia a reformas recientes”, *Las reformas tributarias en la Venezuela actual*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, 7 de octubre de 2021. Disponible en: <https://www.avdt.org.ve/category/webinars/>

Artículo 5 COT: “*Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a todos los métodos admitidos en derecho, atendiendo a su fin y a su significación económica, pudiéndose llegar a resultados restrictivos o extensivos de los términos contenidos en las normas tributarias.// Las exenciones, exoneraciones, rebajas, desgravámenes y demás beneficios o incentivos fiscales se interpretarán en forma restrictiva*” (resaltado agregado).

Lo recién precisado permite volver, así sea brevemente, sobre lo ya señalado en relación con el hecho imponible de la CE y, particularmente, lo relativo a sus aspectos material u objetivo y personal o subjetivo. Antes se indicaba que el aspecto material del hecho imponible de la CE se identifica con que se “*realicen actividades económicas*” y que, precisamente, el aspecto personal o subjetivo no es otro que esas “*personas jurídicas*” que lleven a cabo *tales actividades económicas*. Pues bien, si se tienen en cuenta ambos aspectos del hecho imponible de la CE, los cuales necesariamente se deben atender de manera conjunta o vinculada, en tanto aspectos integrantes de la *hipótesis de incidencia* del tributo, entonces no se presenta analíticamente viable identificar al contribuyente de la CE de manera aislada bajo el rótulo de “*personas jurídicas de carácter privado*”, sino más bien de manera sistemática e integrada bajo la fórmula de “*personas jurídicas de carácter privado, que realicen actividades económicas en el territorio nacional*”. Pensar lo contrario, supondría una conceptualmente reprochable escisión entre los aspectos material y personal del hecho imponible del tributo.

Pues bien, contextualizando lo señalado, se tendría que si los contribuyentes de la CE son aquellas *personas jurídicas de carácter privado que realicen actividades económicas en el territorio nacional*, y como fuera también abordado, tales actividades económicas son identificables, en tanto género, con las especies precisadas de la LOPPM, esto es, con actividades económicas industriales, comerciales y de servicios comerciales, entonces estaría dado concluir, bajo esa propuesta interpretativa, que sólo las *personas jurídicas de carácter privado que realicen actividades económicas industriales, comerciales y de servicios comerciales* son (pueden ser) contribuyentes de la CE.

Con lo anterior se excluirían, por demás en clave racional, las personas jurídicas que no realicen *actividades económicas industriales, comerciales y de servicios comerciales*, como por ejemplo sería el caso de las fundaciones, las asociaciones civiles sin fines de lucro, las sociedades que se dediquen a actividades civiles, por mencionar algunas. De nuevo, el panorama no se presenta claro.

III. ¿BUENA NOTICIA LA DEDUCIBILIDAD DE LA CE EN EL ISLR?

De acuerdo con el artículo 10 de la LPP:

Artículo 10 LPP: “*Deducibilidad// La contribución especial prevista en esta Ley será deducible como gasto para el cálculo de la declaración definitiva del Impuesto sobre la Renta*” (resaltado agregado).

La reacción inmediata, frente a esta norma, pudiera ser “positiva”. Y lo pudiera ser, entre otras razones, por la experiencia legislativa³³ y jurisprudencial³⁴ relativamente reciente.

³³ A modo de ejemplo, los artículos 68 de la LODAFEF (“Este aporte no constituirá un desgravamen al Impuesto Sobre la Renta”), 18 de la Ley del Impuesto a las Grandes Transacciones Financieras (LIGTF) (Gaceta Oficial N° 6.687 Extraordinario, 25 de febrero de 2022) (“El impuesto previsto en esta Ley no será deducible del Impuesto Sobre la Renta”), la Disposición Final Tercera de la Ley de Impuestos a las Actividades de Juegos de Envite o Azar (LIAJEA) (Gaceta Oficial N° 38.670, 25 de abril de 2007) (“El impuesto previsto en esta Ley no será deducible, a los fines de la determinación del enriquecimiento neto global en materia de impuesto sobre la renta”) y la Disposición Transitoria y Final Primera de la Ley Constitucional que crea el Impuesto a los Grandes Patrimonios (LIGP) (Gaceta Oficial N° 41.696, 16 de agosto de 2019) (“El impuesto creado en esta Ley Constitucional no es deducible del impuesto sobre la renta”). Al respecto, *vid.* Romero-Muci,

Sin embargo, y como lo adelantamos en la introducción, también pudiera tener connotaciones algo “resbaladizas” esta disposición, siendo la pregunta a formularse, ¿por qué?, es decir, ¿por qué pudiera concebirse como “resbaladiza” esta aparente “buena noticia”?

Pues bien, como es ampliamente sabido, de conformidad con la Ley de Impuesto sobre la Renta³⁵ (LISLR), los únicos requisitos o condicionantes para la deducibilidad de los gastos, son los expresamente señalados en la *definición legal* de la categoría jurídica *deducción*, establecida en el encabezado del artículo 27 de la LISLR, sin que quepa la posibilidad de admitirse otros distintos a éstos por leyes diferentes (tributarias o no). A esto ya nos hemos referido en otras oportunidades³⁶. Por eso, sin necesidad de entrar en mayores análisis, se presenta suficiente recordar -aunque luzca elemental- que los hecho y base imponibles de la LISLR sólo pueden disciplinarse por esa misma ley. Precisar *qué es* (o que *no es*) deducible a efectos de la determinación del enriquecimiento neto gravable, es equivalente a definir los hecho y base imponibles del ISLR. De lo anterior que sea la LISLR -y sólo la LISLR- la llamada a establecer o delimitar los elementos constitutivos del tributo que regula, en lo general, y la *definición legal* de la categoría jurídica *deducción*, en particular.

Y es precisamente por lo anterior, que la noticia sobre el “permiso de deducibilidad” de la CE en el ISLR se torna “resbaladiza”. Si no hace falta tal “permiso”, ¿por qué darlo?, o ¿será que se está pensando que “sí hace falta”? Después de todo, y esto es particularmente delicado, la jurisprudencia ha avalado las “prohibiciones” de deducibilidad establecidas en otras leyes respecto del ISLR. En cualquier caso, no puede verse con buenos ojos -por aquello de “*piensa mal y acertarás*”- que una ley *distinta* a la LISLR “autorice” la deducibilidad de su tributo, a efectos de la cualificación del hecho y cuantificación de la base imponible del ISLR.

IV. ¿INTERESES MORATORIOS Y SANCIONES PARTICULARES PARA LA CE?

También se ha comentado, con cierta frecuencia, lo relativo a los *intereses moratorios* delimitados en el artículo 12 de la LPP, así como el tema *sancionatorio* disciplinado en el artículo 13. Estos enunciados señalan lo siguiente:

Artículo 12 LPP: “*Intereses moratorios// La falta de pago de la contribución especial prevista en esta Ley dentro del plazo establecido hace surgir, de pleno derecho y sin necesidad de requerimiento previo de la Administración Tributaria, la obligación de pagar intereses moratorios, de conformidad con lo previsto en el Decreto Constituyente mediante el cual se dicta el Código Orgánico Tributario*” (resaltado agregado).

Artículo 13 LPP: “*Sanciones// Las personas jurídicas, así como cualesquiera otras sociedades de personas, incluidas las irregulares o de hecho, de carácter privado, que no presenten la declaración de la contribución especial a la que hace referencia esta Ley o la presenten fuera del plazo establecido por la Administración Tributaria, serán sancionadas con multa de mil (1.000) veces el tipo de cambio oficial de la moneda de mayor valor, publicada por el Banco Central de Venezuela.*” La omisión o retraso en el pago de la contribución especial,

Humberto, “Desinstitucionalización del concepto deducción en el impuesto sobre la renta. «Un caso de manipulación semántica en el lenguaje jurídico»”, *Revista de Derecho Tributario*, N° 142, Caracas, 2014, p. 31 y s.

³⁴ Entre otras, *vid.* Sentencia del 18 de marzo de 2014, Tribunal Supremo de Justicia, Sala Político-Administrativa, caso Siderúrgica Venezolana, S.A. (SIVENSA) v. República de Venezuela. Disponible en: <http://www.tsj.gov.ve/decisiones/spa/marzo/162080-00355-19314-2014-2013-0788.html>.

³⁵ Gaceta Oficial N° 6.210 Extraordinario, 30 de diciembre de 2015.

³⁶ Al respecto, *vid.* Abache Carvajal, Serviliano, *La (des)institucionalización del impuesto sobre la renta*, Academia de Ciencias Políticas y Sociales - Editorial Jurídica Venezolana - Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Serie Estudios de la Academia N° 113, Caracas, 2019, p. 230-233; y Abache Carvajal, Serviliano, *Pedro Tinoco... cit.*, p. 347-350.

así como la comisión de algún ilícito penal, serán sancionadas de conformidad con el Decreto Constituyente mediante el cual se dicta el Código Orgánico Tributario” (resaltado agregado).

En clave resumida, dada la manifiesta *descodificación* pretendida, debe recordarse que la codificación “suele preceder a una regulación de los conceptos tributarios fundamentales de los distintos impuestos, esto es, de aquellos conceptos que inexcusablemente han de repetirse en cada figura tributaria concreta (hecho imponible, sujeto pasivo, base imponible, liquidación, tipo impositivo y cuota, fundamentalmente), por ello se dice que la codificación en cuestión opera en el área de los principios”³⁷. Y es ésta, precisamente, la *razón de ser* de la codificación del régimen de corrección monetaria de la obligación tributaria mediante el expediente de los intereses moratorios, por un lado, y del régimen sancionatorio, por el otro, habida cuenta que se trata de *categorías comunes a todo tributo*: el primero, en caso de incurrir en *retardo culposo*³⁸ en el pago de la obligación tributaria; el segundo, en caso de cometer *infracciones* a las normas tributarias.

No hay, pues, justificación alguna de una regulación especial sobre intereses moratorios para este tributo (que, por cierto, en los términos que ya estamos acostumbrados, se pretende disciplinar sin tener en cuenta el fundamental elemento subjetivo de la *culpa*), como tampoco la hay para el establecimiento de sanciones esquivas del COT³⁹, menos aun cuando se repite la configuración del *tipo* de multas ya existentes, cuyo solapamiento en cuanto a los supuestos de hechos con disímiles consecuencias jurídicas, da lugar a manifiestas antinomias.

Se observa, así, que los artículos 103.1 y 103.3 del COT establecen las sanciones aplicables en caso de no presentarse la declaración o de presentarse con retraso *superior* a 1 año (clausura de 10 días y multa de 150 veces el tipo de cambio oficial de la moneda de mayor valor [TCOMMV]) y en el caso de presentarse la declaración de forma incompleta o con retraso *inferior* a 1 año (multa de 100 veces el TCOMMV). De entrada, salta a la vista la *desproporción* de la sanción de la LPP (1000 veces el TCOMMV) frente a las multas del COT, a las que supera en 6,66 veces y 10 veces, respectivamente.

Pero, además, habría que preguntarse si, ¿puede la LPP regular sanciones al margen del COT? Para responder este interrogante, hay que atender la disposición introducida con el COT/2014 (y repetida en el COT/2020), sobre la posibilidad de que las *leyes especiales* (como la LPP) disciplinen ilícitos y sanciones adicionales a los del COT. A tenor literal, la norma lo regula así:

Artículo 81 COT: “(...) Las leyes especiales tributarias podrán establecer ilícitos y sanciones *adicionales* a los establecidos en este Código” (resaltado agregado).

La respuesta a la pregunta anterior, como se puede ver, sería un “sí relativo”. Sin entrar en consideraciones sobre lo revisable de la “validez” y “conveniencia” del artículo 81 del COT (por razón de la reserva legal penal tributaria que éste posee⁴⁰), y a estrictos fines de

³⁷ González García, Eusebio, “Los principios generales de la imposición y la codificación tributaria”, *Anais Das XX Jornadas Do Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario. Tema II: La codificación en América Latina*, Instituto Associação Brasileira de Direito Financeiro, Salvador-Bahia, 2000, p. 1647.

³⁸ Al respecto, por todos, *vid.* Romero-Muci, Humberto, *Lo Racional y lo Irracional de los intereses moratorios en el Código Orgánico Tributario*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2004, *in totum*.

³⁹ Artículo 79 COT: “Las disposiciones generales de este Código se aplicarán a todos los ilícitos tributarios, con excepción a los previstos en la normativa aduanera, los cuales se tipificarán y aplicarán de conformidad con las leyes respectivas” (resaltado agregado).

⁴⁰ Por todos, *vid.* Weffe H., Carlos E., *Garantismo y Derecho penal tributario en Venezuela*, Editorial Globe, Caracas, 2010, p. 584-586.

intentar una solución a la situación planteada por la LPP en cuanto a la regulación de un ilícito y sanción ya establecida en el COT -con el indicado problema sobre la antinomia o contradicción generada-, debe destacarse el *elemento condicionante* que disciplina el enunciado: las leyes especiales tributarias pueden establecer ilícitos y sanciones, siempre y cuando (aquí la clave) las mismas sean *adicionales* (“*Que se suma o añade a algo*”⁴¹) a las reguladas en el COT, con lo cual se torna evidente que regular los *mismos* ilícitos (“no presentación de la declaración” y “presentación de la declaración fuera del plazo”), además de no sumar o añadir algo, más bien -a contracorriente del elemento condicionante del COT- *repite lo ya existente*, con el agravante de generar una contradicción normativa que deberá resolverse mediante la aplicación de los conocidos criterios jerárquico (*lex superior derogat inferiori*), de especialidad (*lex specialis derogat generali*), o cronológico (*lex posterior derogat priori*).

V. ¿CUÁNDO ENTRA EN VIGENCIA LA LPP?

Para cerrar estas reflexiones, debe atenderse el controvertido tema sobre la vigencia o aplicación temporal de la LPP. De acuerdo con su disposición final única:

Disposición Final Única: “*Esta Ley entrará en vigencia a partir de su publicación en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela. Dado, firmado y sellado en el Palacio Federal Legislativo, sede de la Asamblea Nacional, en Caracas, a los siete días del mes de mayo de dos mil veinticuatro. Años 214° de la Independencia, 165° de la Federación y 25° de la Revolución Bolivariana*” (resaltado agregado).

De una simple lectura de la citada disposición, se permite entender que dicha norma pretende la “vigencia inmediata” de la LPP a partir de su publicación en la Gaceta Oficial, como en el pasado ya ha ocurrido con otras leyes tributarias⁴². Este criterio, además, estaría “res-paldado” por la Providencia N° SNAT/2024/000042⁴³ de la Administración tributaria nacional, mediante la cual se establecieron las normas para la declaración y pago de la CE, de acuerdo con la cual el 4 de junio habría sido la primera fecha para declarar y pagar de los contribuyentes cuyos Registros de Información Fiscal (RIF) terminen con el número 7.

Por lo anterior, resulta necesario revisitar, en este nuevo contexto, las disposiciones del ordenamiento jurídico sobre la *aplicación temporal de las leyes tributarias*, particularmente los conocidos artículos 317 de la Constitución y 8 del COT. En efecto, de acuerdo con estos enunciados, toda ley tributaria *debe* fijar su “*lapso de entrada en vigencia*” (*primera regla*) y, en caso de no hacerlo, el mismo *se entenderá fijado*, a otro decir, serán efectivas dichas leyes, *vencidos los sesenta días de su publicación* en la Gaceta Oficial (*segunda regla*). Así lo establecen las normas en cuestión:

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

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

⁴¹ Voz “adicional”: “*Que se suma o añade a algo*”. Real Academia Española, *Diccionario de la Lengua Española*, edición del tricentenario, actualizado 2023. Disponible en: https://dle.rae.es/adicional?m=form_

⁴² En relación con la aplicabilidad temporal de las “reformas ejecutivas” de 2014 y 2015 de la LISLR, y de la LIGP, nuestras consideraciones en: Abache Carvajal, Serviliano, *La (des)institucionalización...* cit., p. 77-85; y Abache Carvajal, Serviliano, “Invalidez y aplicación temporal de la ley «constitucional» que crea el impuesto a los grandes patrimonios”, *Revista de Derecho Tributario*, N° 168, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2020, p. 25-32.

⁴³ Gaceta Oficial N° 42.881, 17 de mayo de 2024.

Se observa, entonces, que estos artículos a su vez contienen *dos reglas* distintas y perfectamente identificables: (i) el *mandato* que se dirige al legislador de establecer un *lapso* (“*tiempo entre dos límites*”⁴⁴) de entrada en vigencia; y en caso de no hacerlo (ii) que el mismo *se entenderá fijado* y, por ello, esas leyes se *aplicarán*, una vez *vencidos los sesenta días continuos* a su publicación en la Gaceta Oficial.

Como es sabido, la razón de ser de la *vacatio legis* para las leyes tributarias se encuentra en el principio constitucional de *seguridad jurídica* que debe imperar en el diseño de todo sistema jurídico, *ex* artículo 299⁴⁵ de la Constitución venezolana, con la finalidad *garantista*⁴⁶ de que se le otorgue al contribuyente un plazo mínimo para el conocimiento y adecuación de su conducta (y recursos económicos) a las exigencias de la *nueva ley tributaria* (el conocido “efecto anuncio”⁴⁷).

Allende las más creativas fórmulas temporales que se han “lanzado al ruedo”, en pureza conceptual y estricta aplicación normativa, la cuestión debería perfilarse como sigue: esta ley “entraría en vigencia” o “sería temporalmente aplicable” (sin adentrarnos en esta oportunidad en la distinción analítica entre las categorías de *vigencia y aplicabilidad*⁴⁸) *vencidos los sesenta días* desde su publicación en Gaceta Oficial, esto es, el 9 de julio de 2024 precisamente porque su pretendido “vigor inmediato” con su publicación en la Gaceta no equivaldría a un “lapso” (nuevamente: “*tiempo entre dos límites*”), como lo ordena la Constitución⁴⁹. Empero, también debe tenerse en cuenta que estamos ante un tributo de naturaleza

⁴⁴ Voz “lapso”: “*Tiempo entre dos límites*”. Real Academia Española, *Diccionario... cit.* Disponible en: <https://dle.rae.es/lapso?m=form>.

⁴⁵ Artículo 299 de la Constitución: “El régimen socioeconómico de la República Bolivariana de Venezuela se fundamenta en los principios de justicia social, democratización, eficiencia, libre competencia, protección del ambiente, productividad y solidaridad, a los fines de asegurar el desarrollo humano integral y una existencia digna y provechosa para la colectividad. El Estado conjuntamente con la iniciativa privada promoverá el desarrollo armónico de la economía nacional con el fin de generar fuentes de trabajo, alto valor agregado nacional, elevar el nivel de vida de la población y fortalecer la soberanía económica del país, garantizando la seguridad jurídica, solidez, dinamismo, sustentabilidad, permanencia y equidad del crecimiento de la economía, para garantizar una justa distribución de la riqueza mediante una planificación estratégica democrática, participativa y de consulta abierta”.

⁴⁶ “De la lectura de los textos anteriores [refiriéndose a los artículos 317 de la Constitución y 8 del COT], es obvio el carácter garantista que deriva del mecanismo de la *vacatio legis*, hecho que se ve reforzado cuando hablamos de la materia tributaria.// (...) Asimismo, el respeto a esta *vacatio legis* se emparenta con el principio de libertad económica y seguridad jurídica, en tanto y en cuanto, la introducción subrepticia de un tributo, podría tener enormes consecuencias en el plan económico para los sujetos pasivos en general que se vean percutidos” (corchetes agregados). Urso Cedeño, Giuseppe, “Vigencia de las leyes tributarias”, en Sol Gil, Jesús *et al* (Coords.), *Manual de Derecho Tributario Venezolano*, tomo I, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2013, p. 249-250.

⁴⁷ Careciendo a todas luces esta ley de lo que en la doctrina se ha denominado el “efecto anuncio”, el cual “podría referirse a cualquier situación de hecho o de derecho que coadyuvase a difundir o acercar al conocimiento del contribuyente la futura producción de una modificación normativa, sobre todo cuando la misma viene a agravar su posición jurídica”. García Novoa, César, *El principio... cit.*, p. 179.

⁴⁸ Al respecto, *vid.* Abache Carvajal, Serviliano, *La (des)institucionalización... cit.*, p. 77-85.

⁴⁹ Lo expuesto, sin entrar en las consideraciones que pudieran deslizarse en relación con el hecho de que, para el 8 de mayo de 2024, el tributo se encontraba *incompleto*, habida cuenta que la alícuota se (mal) dictó por el ejecutivo el 16 de mayo, pudiendo pensarse -como hemos tenido noticia- que hasta ese momento no se podía (¿o debía?) empezar el cómputo constitucional de la *vacatio legis* por inexistencia de uno de los elementos constitutivos de la CE. También debe precisarse, sin embargo, que por haberse dictado y publicado la alícuota durante el mismo mes de mayo, a efectos

periódica (mensual), razón por la cual resultaría necesario reparar en el hecho de que para el 9 de julio de 2024 (vencidos los sesenta días desde su publicación el 8 de mayo) “se encontraría en curso ese período mensual”, por lo que debe entonces aplicarse el cuarto aparte del artículo 8 del COT y, con ello, dicha ley sería aplicable “(...) desde el primer día del período respectivo del contribuyente que se inicie a partir de la fecha de entrada en vigencia de la ley (...)”, esto es, a partir del 1° de agosto de 2024, viniendo a materializarse su primera declaración en el mes de septiembre, con base en la información correspondiente al “total de los pagos realizados por el contribuyente a las trabajadoras y trabajadores por concepto de salario y bonificaciones de carácter no salarial” durante el mes anterior, ¿o no?⁵⁰.

prácticos el tratamiento temporal sería igual y, por ello, no habría diferencia alguna sobre la fecha efectiva de vigor normativo de la LPP.

⁵⁰ Para no desilusionar, la Administración tributaria respondió -en los términos y tiempo esperados- una consulta presentada el 7 de junio, por la Asociación Civil Instituto Universitario de Tecnología de Administración Industrial (I.U.T.A.), sobre la vigencia de la LPP (Consulta N° DCR-5-93.324, 14 de junio de 2024, División de Doctrina Tributaria de la Gerencia de Doctrina y Asesoría de la Gerencia General de Servicios Jurídicos del SENIAT). En seguida atenderemos, a propósito de la contestación dada al contribuyente, lo que nos parece que *no dijo la consulta, lo que sí dijo* y, finalmente, *lo que se pretende (y no se entiende) en la misma*. Primero: “lo que no dijo la consulta”. Como resulta apreciable, se omite de forma olímpica toda mención al artículo 317 de la Constitución que, paradójicamente, es la norma clave para poder atender el planteamiento. Pareciera, así, que a efectos de la consulta ese enunciado simplemente no existe, de lo contrario, ¿por qué no se cita?, ¿por qué la omisión?, o ¿será que se olvidó su existencia? Esta última hipótesis, vale acotar, se presenta poco probable al tenerse en cuenta que la norma constitucional fue expresamente referida por el contribuyente en su escrito. Segundo: “lo que sí dijo la consulta”. En el desarrollo de la posición administrativa, se cita el artículo 8 del COT y, a renglón seguido, se tergiversa abiertamente el tenor literal del mismo. En la consulta se explica ese enunciado de la manera que sigue: “En la norma antes transcrita, encontramos establecido lo que en doctrina se conoce como la «vigencia de las leyes tributarias», las cuales, de no señalar su entrada en vigencia, se aplicarán culminados los sesenta días continuos posteriores a su publicación en la Gaceta Oficial” (resaltado agregado). Pues no es así. Lo que se “entiende” en la consulta, no se compagina con la letra de la ley. No es lo mismo que la norma *ordene* -al son del enunciado constitucional dejado de lado- que el legislador *fije el lapso* de entrada en vigencia de las leyes tributarias, a que apenas deba “señalar su entrada en vigencia”. Para nada. La norma es bastante clara: se debe fijar un “lapso”, no simplemente indicarse “cuándo” entrarán en vigencia las leyes tributarias. Esa distorsionada “lectura” que se pretende de la norma en la consulta, precisamente da pie -en fraude al COT y a la propia Constitución, de un lado, y al efecto anuncio y a la seguridad jurídica del contribuyente, del otro- a que se deje de lado el mandato legal -y constitucional- sobre la fijación del “lapso” (por tercera vez: un “*tiempo entre dos límites*”), generándose una “interpretación administrativa” *sin base legal*: la (tan deseada) “vigencia instantánea” de las leyes tributarias. En suma, una cosa es lo que dicen los enunciados legal y constitucional sobre el vigor de las leyes de contenido tributario y otra, muy distinta y distante, es la que se lee en el criterio administrativo. Tercero: “lo que se pretende (y no se entiende) en la consulta”. Para soportar la opinión, también se hace referencia al artículo 10 de la Ley de Publicaciones Oficiales (LPO) (Gaceta Oficial N° 6.688, 25 de febrero de 2022), el cual, como es sabido, no hace más que reproducir el artículo 1 del Código Civil (CC) (Gaceta Oficial N° 2.990 Extraordinario, 26 de julio de 1982) en cuanto a la “regla” sobre la entrada en vigencia de las *leyes* (a secas). Lo que pareciera no entenderse en la consulta, es que se pretende justificar la “vigencia inmediata” de la LPP con dicha “regla”, sin tener en cuenta -nada más y nada menos que- la “excepción” (o *regla especial*) sobre la vigencia de las *leyes tributarias*, que viene disciplinada en los tantas veces mencionados artículos 8 del COT y 317 de la Constitución, por lo que habría que preguntarse: ¿será que la Administración tributaria considera que la LPO es una norma “jerárquicamente superior” a la Constitución?, o ¿será que entiende que la LPO es una “norma especial” -en materia *tributaria*- frente al COT? Nuevamente, como no podía ser de otra manera, son más las preguntas que las respuestas que se siguen generando alrededor de la LPP.

VI. ¿QUÉ SE PUEDE DESTACAR, A MODO DE CONCLUSIÓN, ¿SOBRE LA CE DE LA LPP?

Lo único que es seguro afirmar, luego de atender las preguntas formuladas, es que no pareciera haber nada “seguro” en relación con esta ley. Su *frankensteiniana* configuración (el hecho imponible de la *cabeza* de unos tributos, la base imponible del *cuerpo* de otros, la alícuota sin *piernas* legales, el sujeto activo con *manos* típicamente fiscales y los sujetos pasivos sin *pies* para sostenerse) se perfila como el *caldo de cultivo* perfecto para la arbitrariedad, la razón de la fuerza, con lo cual sólo resta observar cómo transcurrirán los acontecimientos y qué creatividades (que seguro excederán la capacidad de asombro [y *contributiva*] de más de uno) experimentarán los contribuyentes, en este nuevo capítulo de la *sinrazón tributaria venezolana*. Ante este escenario, sobran las conclusiones técnicas. “Amanecerá y veremos...”.

BIBLIOGRAFÍA

Abache Carvajal, Serviliano, *Pedro Tinoco: trascendencia y vigencia*, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Serie Estudios 144, Caracas, 2022.

_____, *De la paraafiscalidad venezolana del siglo XXI*, Editorial Jurídica Venezolana - Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2022.

_____, “Invalidez y aplicación temporal de la ley «constitucional» que crea el impuesto a los grandes patrimonios”, *Revista de Derecho Tributario*, N° 168, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2020.

_____, *La (des)institucionalización del impuesto sobre la renta*, Academia de Ciencias Políticas y Sociales - Editorial Jurídica Venezolana - Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Serie Estudios de la Academia N° 113, Caracas, 2019.

_____, *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”*, Editorial Álvaro y Nora, Caracas, 2015.

Barraca Mairal, Javier, *Pensar el Derecho. Curso de filosofía jurídica*, Ediciones Palabra, Madrid, 2005.

Barros Carvalho, Paulo de, *Derecho tributario. Fundamentos jurídicos de la incidencia*, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, 2ª edición, Buenos Aires, 2004.

Blumenstein, Ernst, “Die Auslegung der Steuergesetze in der schweizerischen Rechtsprechung”, *Archiv für schweizerisches*, vol. 8, Abgaberecht.

Carmona Borjas, Juan Cristóbal, *Distopía parafiscal en la Venezuela del siglo XXI*, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 2023.

Evans Márquez, Ronald, *Régimen jurídico de la doble tributación internacional*, McGraw-Hill Interamericana de Venezuela, Caracas, 1999.

Ferreiro Lapatza, José Juan, *Derecho financiero español*, Marcial Pons, Madrid, 1992.

Fraga-Pittaluga, Luis, “Algunos comentarios sobre la reforma del Código Orgánico Tributario de 2020”. Disponible en: <http://fragapittaluga.com.ve/fraga/index.php/component/k2/item/9-algunos-comentarios-sobre-la-reforma-del-codigo-organico-tributario-de-2020>.

_____, Viloría Méndez, Mónica y Sánchez González, Salvador, *El impuesto municipal a las actividades económicas en la Ley Orgánica del Poder Público Municipal*, Fraga, Sánchez & Asociados, Colección Estudios 4, Caracas, 2005.

García Novoa, César, *El concepto de tributo*, Marcial Pons, Madrid, 2012.

_____, *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2000.

González García, Eusebio, “Los principios generales de la imposición y la codificación tributaria”, Anais Das XX Jornadas Do Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario. Tema II: La codificación en América Latina, Instituto Associação Brasileira de Direito Financeiro, Salvador-Bahia, 2000.

Iturbe Alarcón, Manuel (Coord.), *La reforma del Código Orgánico Tributario de 2014*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario - Legislación Económica, C.A., Caracas, 2015.

Jarach, Dino, *Finanzas públicas y Derecho tributario*, Editorial Cangallo, 1ª edición (2ª impresión), Buenos Aires, 1993.

_____, El hecho imponible. *Teoría general del Derecho tributario sustantivo*, Abeledo-Perrot, 3ª edición, Buenos Aires, 1982.

_____, *Curso superior de Derecho tributario*, Liceo Profesional Cima, Buenos Aires, 1969.

Real Academia Española, Diccionario de la Lengua Española, edición del tricentenario, actualizado 2023. Disponible en: <https://dle.rae.es/diccionario>.

Romero-Muci, Humberto, “Aspectos tributarios en la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación”, en de Valera, Irene (Coord.), Comentarios sobre la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación (LOCTI), Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Serie Eventos N° 26, Caracas, 2008.

_____, *Lo Racional y lo Irracional de los intereses moratorios en el Código Orgánico Tributario*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2004.

Ruan Santos, Gabriel, “Las exacciones parafiscales. Especial referencia a reformas recientes”, *Las reformas tributarias en la Venezuela actual*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, 7 de octubre de 2021. Disponible en: <https://www.avdt.org.ve/category/webinars/>.

Siota Álvarez, Mónica, *Analogía e interpretación en el Derecho tributario*, Marcial Pons, Madrid, 2010.

Sol Gil, Jesús (Coord.), *Estudios sobre la reforma del Código Orgánico Tributario de 2001*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2002.

Urso Cedeño, Giuseppe, “Vigencia de las leyes tributarias”, en Sol Gil, Jesús *et al* (Coords.), *Manual de Derecho Tributario Venezolano*, tomo I, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2013.

Weffe H., Carlos E., *Garantismo y Derecho penal tributario en Venezuela*, Editorial Globe, Caracas, 2010.