

**Inconstitucionalidad del gravamen con el IVA
de las diferencias cambiarias**

Juan C. Castillo Carvajal

Abogado de Romero-Muci & Asociados Despacho de Abogados. Deloitte.

1. Introducción

El artículo 317 de la Constitución y el artículo 3 del Código Orgánico Tributario (en adelante COT) establecen que *"la creación, modificación y extinción de tributos"* es competencia del Poder Legislativo. De modo pues, que la Constitución y el COT consagran una reserva legal absoluta y exclusiva sobre la legislación tributaria (principio de legalidad cerrado). En consecuencia, cualquier innovación del reglamentista que implique una ampliación, restricción o alteración de un texto legal tributario, constituiría una violación de la reserva legal tributaria. En efecto, dispone el artículo 317 de la Constitución que:

"No podrán cobrarse impuestos, tasas, ni contribuciones que no estén establecidos en la ley, ni concederse exenciones o rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por las leyes."

Por su parte, establece el artículo 3 del Código Orgánico Tributario (en adelante COT) que:

"Sólo a las leyes corresponde regular con sujeción a las normas generales de este Código, las siguientes materias:

1. Crear, modificar o suprimir tributos, definir el hecho imponible, fijar la alícuota del tributo, la base de su cálculo e indicar los sujetos pasivos del mismo."

Estas disposiciones normativas constituyen la piedra angular del principio de la reserva legal tributaria en nuestro país. En términos llanos el principio de reserva legal tributaria puede ser sintetizado en el aforismo *"no hay tributo sin ley que lo establezca"*, esto es, solamente la ley puede definir o modificar los tributos. De manera que, los elementos que determinan la existencia y la cuantía de la obligación tributaria deben estar necesariamente previstos en la Ley. Tales elementos son: El hecho generador, la base imponible, la alícuota, los sujetos pasivos, así como todos aquellos elementos que se consideren esenciales a la obligación tributaria. Agregamos además que el parágrafo segundo del artículo 3 del COT prohíbe expresamente la delegación de la definición y fijación de los elementos integradores del tributo, ratificando así la severidad de este principio en el contexto normativo venezolano.

Ahora bien, las disposiciones reglamentarias permiten la aplicación de la ley tributaria, su concreción al caso particular, fijando reglas para hacer efectivo el importe o la cuota tributaria. Sin embargo, estas normas reglamentarias carecen de la aptitud para intervenir

en la configuración de los elementos esenciales del hecho imponible, lo cual históricamente ha sido considerado como una garantía de seguridad jurídica para los destinatarios de las normas tributarias. Así, los textos reglamentarios están necesariamente subordinados a la Ley, por lo que, no es admisible ninguna regulación sub-legal del elemento material del hecho generador de la obligación tributaria.

No obstante lo terminante que parezcan las afirmaciones anteriores, el cerco cerrado de la reserva legal tributaria ha resultado constantemente violado por el Poder Ejecutivo actuando en su función reglamentista. En efecto, los órganos ejecutivos no han resistido la tentación de modificar solapadamente o no, los elementos esenciales de la obligación tributaria sometiendo a los contribuyentes a arbitrarios excesos reglamentarios. Vale destacar que la Administración, ha justificado en muchas ocasiones la aplicación de normas sub-legales de dudosa constitucionalidad y legalidad, amparándose en una pretendida sujeción irrestricta de los órganos administrativos a las normas legales y sub-legales y a una falsa imposibilidad de desaplicarlas.

En este sentido, el propósito de este ensayo consiste en pasar por el tamiz del principio de la legalidad, la norma contenida en el artículo 51 del Reglamento de la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado, que prevé como un ajuste de los débitos fiscales a declarar, la diferencia positiva o negativa que se produzca al efectuarse el pago del bien o servicio facturado en moneda extranjera.

2. De los ajustes a los débitos fiscales derivados de las diferencias en cambio que se produzcan al efectuarse el pago del bien o servicio facturado en moneda extranjera.

En primer lugar, debemos aclarar que los débitos fiscales constituyen sólo un elemento técnico para la determinación del impuesto por parte de los contribuyentes del IVA, es decir que, resulta impropio asimilar el término débitos fiscales con el impuesto a pagar. Así, dispone el artículo 28 de la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado¹ (en adelante LIVA) que a los efectos del cálculo del impuesto, se denominan débitos fiscales a la obligación tributaria derivada de la aplicación de la alícuota del impuesto sobre la base imponible derivada de cada una de las operaciones gravadas. Establece igualmente la Ley, que el monto del débito fiscal deberá ser trasladado por los contribuyentes (importadores, vendedores o prestadores de servicios) a los adquirentes de los bienes y servicios, quienes están obligados a soportados.

² Ahora bien, el débito fiscal constituirá a su vez un crédito fiscal para el adquirente del bien o del servicio. Luego, para la determinación del impuesto a pagar, se deducirán del monto total de los débitos fiscales facturados por las ventas o servicios, los créditos fiscales

¹ Publicada en la Gaceta Oficial No. 37.999 del 11 de agosto de 2004.

² Artículo 29 de la LIVA.

soportados por los contribuyentes por las compras por ellos a su vez realizadas³. Precisamente, el importe así obtenido constituirá el impuesto a pagar en el período de imposición que corresponda.

Destacamos igualmente que la LIVA además de establecer las reglas para cuantificar la base imponible de las operaciones gravadas⁴, prevé en forma expresa y taxativa qué elementos deberán agregarse a los débitos fiscales facturados a los fines de establecer el impuesto al pagar. Así, dispone el primer párrafo del artículo 36 de la LIVA lo siguiente:

“Al monto de los débitos fiscales determinados conforme a esta Ley, se agregarán los ajustes de tales débitos derivados de las diferencias de precios, reajustes y gastos; intereses, incluso por mora en el pago; las diferencias por facturación indebida de un débito fiscal inferior al que corresponda, y, en general, cualquier suma trasladada a título de impuesto en la parte que exceda al monto que legalmente fuese procedente, a menos que se acredite que ella fue restituida al respectivo comprador, adquirente o receptor de los servicios.” (Subrayado nuestro).

De manera que, el artículo 36 eiusdem enumera los ajustes que el contribuyente del IVA debe tomar en consideración a los fines de determinar el monto de los débitos fiscales a declarar, a saber: i) Diferencias de precios; ii) Reajustes; iii) Gastos; iv) Intereses; v) Diferencias por facturación indebida de un débito fiscal inferior al que corresponda y, vi) Cualquier suma trasladada a título de impuesto en la parte que exceda al monto que legalmente fuese procedente. Obsérvese, pues, que los ajustes ordenados por el Legislador para determinar los débitos fiscales a declarar se originan en alteraciones o cambios en el precio del bien vendido o del servicio facturado.

Por lo tanto, cualquier modificación en la base de cálculo que se utilice para cuantificar los hechos generadores del tributo, tal como sería por ejemplo, un aumento sobrevenido en el precio de venta, rebajas por pronto pago, gastos no reembolsables, entre otros supuestos, debe ser tomado en cuenta por el contribuyente para la determinación de los débitos fiscales. Sin embargo, cualquier otro cambio que no comporte efectivamente una modificación del precio de venta del bien o del servicio, no podría utilizarse para la determinación de los débitos fiscales y el pago del impuesto.

Ahora bien, el artículo 51 del Reglamento de la LIVA⁵, en franca ampliación de la norma parcialmente transcrita, prevé que se considerará como un ajuste de los débitos fiscales a declarar, la diferencia positiva o negativa que se produzca al efectuarse el pago del bien

³ Idem

⁴ Artículo 20 y siguientes de la LIVA.

⁵ Publicado en la Gaceta No. 5.363 Extraordinario, del 12 de julio de 1999.

o servicio facturado en moneda extranjera, por constituir tales diferencias una supuesta corrección del precio o la remuneración. Prevé la norma reglamentaria lo siguiente:

“En los casos en que se realicen ventas de bienes o prestaciones de servicios y el precio esté expresado en moneda extranjera, se establecerá la equivalencia en moneda nacional. Si el precio y demás componentes de la operación estuviere, según el contrato, sujeto a modificación del tipo de cambio, la diferencia positiva o negativa que se produzca al efectuarse el pago del bien o servicio adquirido, se deberá considerar, por constituir una corrección del precio, para ajustar la base imponible y determinar el impuesto.

Tal ajuste se practicará emitiendo la correspondiente nota de débito o de crédito.” (Subrayado nuestro).

Contrario a lo dispuesto en la norma reglamentaria, el efecto positivo o negativo derivado de la diferencia cambiaria y concretado con respecto a operaciones gravadas con el IVA, no constituye de suyo una cantidad que tenga incidencia sobre la determinación del impuesto exigible, primero, porque dicho efecto no constituye una operación legalmente prevista como gravable con el mencionado tributo y, segundo, porque el mismo (efecto de la variación cambiaria) no está incluido en la enumeración de ajustes expresamente establecida por el Legislador a los efectos de determinar el monto de los débitos fiscales, con lo cual quedaría evidenciado el exceso y la contradicción reglamentaria.

Vale destacar que si existiera una estabilidad cambiaria, quien se obligue a prestar un servicio a un precio predefinido y fijado en moneda extranjera, independientemente de la fecha de pago, se liberaría entregando el equivalente en bolívares al cambio para la fecha de pago, cifra ésta que no diferiría del equivalente en bolívares al tipo de cambio vigente para al momento cuando se contrajo la obligación. Así, sostiene la más autorizada doctrina que en el escenario antes descrito *“el dinero representa una base de valor estable para medir las prestaciones de las partes en una relación contractual.”*⁶ De manera que, este equilibrio monetario que se verifica cuando el valor de la moneda se mantiene estable, se rompe cuando la economía atraviesa procesos de devolución del signo monetario. En estos casos, las expectativas del acreedor de recibir una contraprestación justa resultarían afectadas, si el deudor se liberara de su obligación entregando al acreedor una cantidad equivalente al tipo de cambio vigente al momento de la celebración del contrato o transacción.

La explicación anterior revela porque las diferencias en cambio que pueden originarse desde el momento cuando se emiten las respectivas facturas denominadas en moneda extranjera, hasta el momento de su pago efectivo en moneda de curso legal, no configuran un ajuste del precio del bien vendido o del servicio ejecutado, sino una **reexpresión** del

⁶ RODNER, James-Otis, *El Dinero, la Inflación y las Deudas de Valor*, Caracas, 1995, pág 85.

precio pactado al tipo de cambio vigente al momento del pago. En este sentido, las diferencias en cambio representan **pérdidas o beneficios de naturaleza financiera** producidas por alteraciones del tipo de cambio en la realización de cualquier tipo de transacción en divisas. Es claro entonces que tales diferencias no pueden reputarse como un aumento de la base imponible de las ventas o servicios realizados que apareje consiguientemente un ajuste en los débitos fiscales a declarar.

En apoyo del anterior criterio, observamos que, en aplicación de lo preceptuado en la Declaración de Principios de Contabilidad número 10 (DPC 10)⁷, el saldo de las partidas en moneda extranjera se ajusta con el tipo de cambio a la fecha del balance general, y el precitado ajuste no se refleja como un ingreso o pérdida operativa, sino como un costo integral de financiamiento, evidenciándose con ello, que tales ganancias o pérdidas no tienen su origen en las operaciones y/o transacciones ordinarias de la empresa, sino en circunstancias externas, esto es, *“(...) en eventos económicos externos a la entidad (...) cuyo efecto puede cuantificarse razonablemente en términos monetarios.”* (DPC 0). Por lo tanto, desde un punto de vista financiero, las ganancias o pérdidas en cambio no constituyen el resultado de los negocios de la empresa, por lo que, mal podrían ser reputadas como ingresos o pérdidas operativas, mucho menos como ajustes de precios a los fines de la LIVA.

Para evidenciar el absurdo de pretender gravar con el IVA tales diferencias cambiarias, pudiésemos entonces considerar también el **elemento inflacionario** como una causa que provocaría un ajuste (en este caso negativo) en los débitos a declarar. Así, si el motivo del gravamen con IVA de las diferencias en cambio estriba en que el acreedor recibiría una cantidad en bolívares nominalmente distinta a aquélla que hubiera recibido si el pago se hubiera efectuado en forma inmediata, el Reglamentista debió igualmente considerar los efectos de la inflación, pues este fenómeno representa una caída del valor (poder adquisitivo) del dinero.

Analicemos con un ejemplo la anterior afirmación. Si el importe facturado en bolívares fuere pagado 28 meses después de emitida la factura, aunque el acreedor reciba una cantidad numéricamente idéntica a la expresada en la factura, el dinero recibido tendría un poder de compra menor, por lo que, los efectos de la inflación en la contraprestación recibida debería entonces servir como un elemento para reducir consecuentemente los débitos fiscales del período en el cual se pague la obligación, por un monto equivalente al efecto de la inflación acumulada en el precio facturado, toda vez que la disminución en términos reales que sufra el importe facturado constituiría una pérdida financiera parecida a la pérdida en cambio.

Adicionalmente, observamos que, el contribuyente se encuentra obligado a declarar los

⁷ Aprobada por el Directorio Nacional Ampliado de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela, el 6 de diciembre de 2000.

débitos fiscales derivados de una factura emitida en moneda extranjera y, eventualmente, pagar el impuesto resultante, en el período impositivo en el cual se emita la respectiva factura con total independencia que el deudor hubiere pagado o no el importe facturado en divisas. Es decir, el interés fiscal nunca se verá afectado por el hecho que las facturas emitidas se encuentren insolutas, por lo que, debe entenderse satisfecha la obligación de pago de este impuesto en el período impositivo cuando se expide la factura denominada en moneda extranjera y el contribuyente declara el equivalente en bolívares de las cantidades facturadas en dicha moneda, abstracción hecha del momento y del tipo de cambio bajo el cual se efectúe el pago.

Los criterios anteriormente expuestos han sido recogidos por la doctrina comparada. Específicamente, la LIVA argentina regula el tema de los ajustes bajo la denominación “actualizaciones”, señalándose a este respecto que:

“Si hay plazo para el pago, el vendedor recibe una suma nominal mayor que la original, pero el crédito es el mismo expresado con otro guarismo aritmético.

Repitiendo el ejemplo publicado en La Información (febrero 1978, pág. 196) tenemos:

Precio de venta	1.000
Impuesto al valor agregado	180
Total deuda	1.180

El responsable abona al Fisco de inmediato los 180 y queda terminada su relación, pero aún no ha cobrado su crédito.

Supongamos que el cliente ha pactado la actualización en forma legal y abona seis meses después del plazo acordado de su deuda de 1.180, más una actualización de 200. Nos preguntamos, ¿es equitativo pagar de nuevo el IVA, si cumplimos la ley que nos obliga a pagar al Fisco el 18% de los 200?

Se está pagando dos veces el impuesto por indicación expresa de la Ley 23.349. El responsable ha pagado el impuesto (180) en tiempo oportuno. El comprador abona fuera de los plazos convenidos con el vendedor y, para mantener el valor del crédito (1.180) paga una suma adicional (actualización) de 200.

Los importes de 1.180 y 1.380 **son la distinta expresión numérica de un mismo valor.**⁸ (Resaltado y Subrayado nuestro)

⁸ YODICE, Julio y EIDELMAN, José, *Manual del Impuesto al Valor Agregado*, Ediciones Macchi, Buenos Aires, págs. 109 y 110.

Tal como inteligentemente destaca la doctrina tributaria argentina, los ajustes derivados de diferencias en cambio no son más que la distinta expresión numérica de un mismo valor. Por lo tanto, en nuestro caso, tales diferencias representan únicamente el reflejo del valor en bolívares de la moneda extranjera a la fecha de pago de la obligación. De manera que, estas fluctuaciones no suponen una alteración del precio o de la contraprestación, sino únicamente el reflejo actualizado de la obligación pecuniaria asumida por el deudor cuyo pago se verifica en un momento distinto a la fecha de emisión de la factura comercial denominada en moneda extranjera. Insistimos, las prenombradas diferencias no constituyen una contraprestación o compensación por la entrega de bienes o la prestación de servicios sujetas al impuesto, eventos éstos que sí configuran hechos imponibles del IVA.

Por otra parte, el gravamen de las diferencias cambiarias constituye una materia gravable del Impuesto sobre la Renta, tributo que, a diferencia del IVA, somete a imposición, no la venta o la prestación de servicios, sino los incrementos patrimoniales anuales, netos y disponibles obtenidos en dinero o en especie. Expresamente, la LISLR dispone en su artículo 188, que las ganancias o pérdidas que se originen de ajustar las acreencias o inversiones, así como las deudas u obligaciones en moneda extranjera o con cláusula de reajustabilidad existente al cierre del ejercicio gravable, se consideran realizadas y, en consecuencia, gravables con el ISLR al cierre del ejercicio.

El desarrollo argumental anterior revela entonces el exceso reglamentario cometido por el Reglamentista de la LIVA, al incorporar como materia gravable de este impuesto, las diferencias en cambio cuando lo cierto es que éstas no representan una alteración del precio del bien vendido o del servicio prestado, yerro éste que configura una clara e incontrovertible infracción del principio constitucional de la reserva legal tributaria.

3. Interdicción de los excesos reglamentarios en la jurisprudencia nacional.

La jurisprudencia patria ha tenido oportunidad de pronunciarse acerca de denuncias respecto de textos de naturaleza reglamentaria que amplían o modifican las disposiciones legales de contenido tributario. En este sentido, el Tribunal Superior Primero de lo Contencioso Tributario Accidental N° 1, en sentencia de fecha 15 de noviembre de 1993, al detectar un exceso reglamentario en la regulación de las rebajas impositivas en materia de Impuesto Sobre la Renta, estableció lo siguiente:

“Obsérvese cómo a pesar de tratar sobre una materia de estricta reserva legal, la introducción por el reglamentista de la variable “Porcentaje del Valor Agregado Nacional de los Bienes Invertidos por el Contribuyente” constituye una **innovación** no prevista por la Ley que desarrolla, para la cual no recibió el apoderamiento específico que suponía la regulación de la 'variable' en cuestión. No debe llamar a duda en este sentido la última parte del Artículo 68 de la Ley en comentarios, cuando faculta al Ejecutivo

para “(...) conceder las rebajas de impuesto (...) en forma total o parcial (...)” Imaginar que tal remisión autoriza implícitamente el desarrollo reglamentario de la condición de “El Porcentaje de Valor Agregado Nacional del Activo Invertido por el Contribuyente”, implicaría una deslegalización de la materia que infringiría la reserva legal respectiva, pues se trata de una directriz absolutamente indeterminada (...). Debe recordarse en este sentido los criterios antes vertidos según que, en materia de la reserva legal las remisiones no pueden ser genéricas, sino precisas y concretas, referidas al caso singular. La remisión legal debe delimitar el ámbito de actuación del reglamentista asegurando que la intervención que la Ley autorice sea previsible y calculable por el ciudadano: Es por esto que, la concesión de la rebaja según 'El porcentaje de valor agregado nacional del activo invertido por el contribuyente' constituye un criterio **que excede de la directriz legal en comentarios e introduce -tal como se ha dicho- una condición no prevista por la Ley, que la infringe por indebida aplicación, a más que implica una usurpación de la competencia legislativa al invadir la reserva legal** en la materia de rebajas impositivas que consagran los Artículos 224 de la Constitución, en concordancia con el Artículo 4, ordinal 2 del Código Orgánico Tributario, también infringidos por falta de aplicación y así se decide. Iguales consideraciones cabe predicar el exceso reglamentario respecto del literal 'C' del Artículo 6 del Decreto 1.775, al condicionar el goce de la rebaja a un requisito ilegal. Así también se decide.”⁹ (Resaltado y subrayado nuestro).

Más adelante, el mismo fallo justifica la desaplicación para el caso concreto de la norma reglamentaria excesiva, calificándola como inconstitucional estableciendo que “(...) **el Reglamento es, tal como ha sido harto dicho, una norma subordinada y secundaria, tanto en su fuente de legitimidad como en su eficacia normativa.**”¹⁰

En otro fallo dictado por los Tribunales de Instancia, se desaplicó por razones de inconstitucionalidad, los Reglamentos de la antigua Ley de Pilotaje que, en oposición a la Ley de la materia, habían disminuido el límite legal para el cobro de derechos adicionales, reduciéndolo de cincuenta mil toneladas brutas (50.000 T.N.) a treinta mil toneladas brutas (30.000 T.N.) y variaron el monto a cobrar por los servicios de pilotaje en horas hábiles y en forma habilitada, de este modo modificando la previsión legal, en violación del principio constitucional de la Legalidad Tributaria. En efecto, la precitada sentencia estableció que:

“El artículo 4 del Código Orgánico Tributario establece que:
‘Sólo la Ley puede:

⁹ Sentencia del Tribunal Superior Primero de lo Contencioso Tributario Accidental N° 1, de fecha 15 de noviembre de 1993, caso Alimentos Margarita Vs. República de Venezuela (Fisco Nacional)-

¹⁰ Idem, págs 15 a la 17.

1. Crear, modificar o suprimir tributos; definir el hecho imponible, fijar la alícuota del tributo y la base de su cálculo e indicar el sujeto pasivo.

(...) La fijación de la cuantía de la obligación está reservada a la Ley, no puede delegarse al Poder Ejecutivo (...) y como afirma el tratadista Ramón Valdés Costa ‘dejar librada a la Administración, acreedora del tributo, la fijación de la cuantía de la obligación, suprime las garantías individuales’ (Curso de Derecho Tributario, 2a edición, 1995).

(...) aún cuando la tasa debe guardar una razonable equivalencia con el costo del servicio y aún la misma cuando no se corresponda con la situación económica actual, destaca el tribunal que por tratarse de una materia regida por el principio de legalidad, sólo puede y debe cobrarse lo establecido en disposiciones de la Ley especial (...) aún cuando el contribuyente acepte pagar montos establecidos en reglamentos que excedan los fijados en la Ley.”¹¹

A la luz de los criterios antes expuestos sobre los límites de la potestad reglamentaria y en particular su incidencia sobre materias reservadas al Legislador, es inevitable concluir sobre el inconstitucional e ilegal exceso reglamentario en el que incurrió el reglamentista del Reglamento de la LIVA, por conducto del artículo 51, al pretender incluir como elemento de la base de cálculo del tributo en comentarios, un pretendido ajuste derivado de las diferencias en cambio de los montos facturados en moneda extranjera, ajuste que no se origina en una diferencia en el precio o en la contraprestación. En consecuencia, esta regulación reglamentaria constituye un producto inconstitucional e ilegal que invade los dominios normativos reservados al Legislador y usurpa la función legislativa.

Finalmente, debemos indicar que no podría la Administración Tributaria pretender la aplicación de una norma claramente inconstitucional amparándose en una disposición prevista en un texto de naturaleza sub-legal, que contradice gravemente las disposiciones de la propia LIVA, el COT y la Constitución. Al respecto, observamos que el artículo 25 de la Constitución establece que todo acto dictado en ejercicio del Poder Público que viole o menoscabe los derechos garantizados por la Constitución es nulo. Por lo tanto, la existencia de una norma reglamentaria no puede estar por encima de la Constitución y tampoco puede erigirse en un obstáculo para que se aplique –preferentemente- la norma de superior jerarquía- tal como ha sido establecido por reciente jurisprudencia patria en los siguientes términos:

“Pues bien, el carácter normativo, superior y vinculatorio de las normas constitucionales, supone que la Administración Pública, puede (potestad-deber), a los fines de su actuación, realizar interpretaciones constitucionales, e incluso desaplicar normas que resulten

¹¹ Sentencia del Tribunal Superior Cuarto de lo Contencioso Tributario No. 448 de fecha 17 de junio de 1997, caso: Servinave, C.A. vs. República de Venezuela (Ministerio de Transporte y Comunicaciones).

manifiestamente contrarias a la Constitución, suerte de control administrativo de la constitucionalidad que debe realizarse directamente y de inmediato sin necesidad de intervención judicial, pues así lo imponen los principios y normas constitucionales.

(...) la Administración no puede ampararse en normas inferiores (leyes, decretos leyes y mucho menos en Reglamentos) para eludir el cumplimiento de las normas constitucionales. Tampoco puede alegar la Administración que es la Sala Constitucional quien tiene el control concentrado de la constitucionalidad de las leyes, ni que son los jueces quienes tienen el control difuso de la constitucionalidad, pues tal como hemos visto, y en esto la Constitución no deja lugar a dudas, **la misma Administración Pública tiene *ex-ante* un auténtico deber de control difuso administrativo de la constitucionalidad, el cual debe realizar respecto de cualesquiera leyes (...) que se presenten como manifiestamente contrarios a la Constitución, los cuales está obligada a desaplicar para darle preferente aplicación al principio constitucional (...)**" (Resaltado nuestro).¹²

Igualmente con gran acierto se ha dicho que:

"(...) si el legislador por ligereza incorpora normas que desvirtúan el concepto de tributo, y en sus ejecutorias la Administración las convalida en perjuicio de los contribuyentes o del propio Estado, no se estaría cumpliendo la operatividad de las normas constitucionales que antes fue una corriente de avanzada tímidamente recogida en el Artículo 52 de la Constitución de 1961; pero hoy es un mandato más directo en los artículos 7 y 131 en el articulado de la Constitución de 1999. Es un mandato a la Administración para que: desaplique cualquier norma legal que quebrante un principio, entre ellos, el de la capacidad contributiva y, por ende, decida conforme al Texto Constitucional los descargos y recursos en curso y se abstenga de aplicarla o reglamentar contrario a los principios constitucionales"¹³.

En tal virtud, le es perfectamente dable a la Administración Tributaria escudarse en el principio de legalidad y, por ende, aplicar preferentemente la Constitución sobre una norma de cuyos efectos son evidentemente violatorios de la garantía constitucional de la legalidad tributaria.

¹² Sentencia del Tribunal Superior Primero de lo Contencioso Tributario de fecha 4 de diciembre de 2003, en el caso SOFAVEN vs. el Fisco Nacional.

¹³ MONTILLA VARELA, Armando. *La capacidad contributiva en la Constitución de 1961 y la de 1999*, Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario, Livrosca, Caracas, 2000, pág. 91.

De manera que, entendemos que el principio constitucional de reserva legal tributaria, conforme al cual corresponde exclusiva y excluyentemente al legislador (y no al Reglamentista o la Administración) la determinación de todos y cada uno de los elementos constitutivos del tributo, ha sido vulnerado por el artículo 51 del Reglamento de la LIVA.

4. Violación del principio de capacidad contributiva al aplicar el artículo 51 del Reglamento de la LIVA.

En adición al vicio que se denunció anteriormente, la indebida inclusión en la base de cálculo del IVA de las diferencias positivas o negativas que se produzcan al efectuarse el pago del bien o servicio facturado en moneda extranjera, constituye una clara y flagrante vulneración al principio constitucional de la capacidad contributiva en materia tributaria, toda vez que supone un ilegítimo abultamiento del monto de impuesto al valor agregado legalmente procedente.

En efecto, la capacidad contributiva, como principio cardinal en la materia tributaria, debe ser entendido como *“(...) la aptitud para soportar las cargas tributarias en la medida económica y real de cada contribuyente individualmente considerado en un período fiscal y que actúa como límite material al poder de imposición del Estado, garantizando la justicia y razonabilidad del tributo. De esta manera, la capacidad contributiva constituye un principio constitucional que sirve a un doble propósito, de un lado como presupuesto legitimador de la distribución del gasto público; de otro, como límite material al ejercicio de la potestad tributaria. Con base a lo expuesto anteriormente, la capacidad del contribuyente para soportar las cargas fiscales impuesta por el Estado en ejercicio de su poder de imposición, es una sola, única e indivisible que debe ser respetada por cada esfera de imposición, es decir, por el poder público nacional, estatal o municipal.”*¹⁴

En nuestro marco constitucional, este principio encuentra expresa consagración, en el artículo 316 del texto fundamental que establece lo siguiente:

“El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o la contribuyente, atendiendo el principio de la progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población; para ello se sustentaría en un sistema eficiente para la recaudación de tributos.”

Esta capacidad económica aparece recogida y puesta de manifiesto en los actos, negocios o hechos de naturaleza jurídica o económica que el legislador establece como impositivos, en cuanto sean reveladores de la citada capacidad del sujeto pasivo, como consecuencia

¹⁴ Sentencia de fecha 21 de noviembre de 2000, dictada por la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, con ocasión del recurso de nulidad por inconstitucionalidad contra el artículo 28 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, intentado por Heberto CONTRERAS CUENCA.

de la posesión de un patrimonio, de la circulación de los bienes o de la adquisición de un gasto o de la renta. Por esto, las normas reguladoras del impuesto que configuran su hecho y base imponible y tipo de gravamen no pueden desmentir la exigencia constitucional de gravar esa verdadera capacidad contributiva.

En el caso específico que se denuncia, se vulnera de manera clara y flagrante este principio, toda vez que, con la aplicación del inconstitucional artículo 51 del Reglamento de la LIVA, se incrementa o abulta ilegítimamente la base de cálculo de este impuesto, al incorporar como materia gravable del mismo, las diferencias en cambio positivas¹⁵ que se produzcan con ocasión de la emisión de facturas en moneda extranjera, a pesar de que el hecho imponible de este impuesto está clara y perfectamente definido por el Legislador, resultando gravables **exclusivamente** los siguientes negocios jurídicos: La venta de bienes muebles corporales, la importación definitiva de bienes muebles, la prestación de servicios, la venta de exportación de bienes muebles corporales y la exportación de servicios. Por otra parte, la base imponible de tales hechos generadores está representada por el precio o remuneración recibida con ocasión de aquellas operaciones.

La dimensión de la capacidad contributiva escogida por el legislador, como base de medida de la prestación tributaria y límite de la carga en cabeza del contribuyente, es irrespetada por el reglamentista de la LIVA, cuando establece reglas distintas de las previstas por la Ley en cuanto a la determinación de la base imponible de este impuesto, con fundamento en supuestos ficticios o presuntos que no hacen más que transgredir las reglas para la determinación de la base de cálculo del impuesto. En efecto, ya indicamos que tales diferencias solo representan reexpresiones del precio pactado al tipo de cambio vigente al momento del pago. Así, tales reexpresiones representan solamente la nueva expresión numérica de un **mismo valor** derivado de las fluctuaciones de la moneda del precio facturado.

En este sentido, es importante destacar que la base imponible debe reflejar fidedignamente el hecho imponible que se pretende gravar. Es decir, no puede existir un divorcio o separación absoluta entre esos elementos pues *“(...) el verdadero presupuesto de hecho del gravamen (...) está dado por la base imponible.”*¹⁶ Sostiene igualmente la doctrina que: *“La base tiene como finalidad determinar la magnitud de dicho presupuesto, se podría decir que es la cuantificación de éste. Si esa relación no se mantiene, el tributo se desnaturaliza.”*¹⁷ En efecto, la diferencia o separación absoluta entre el hecho imponible y la base para su medición impediría determinar cuándo un tributo excede o no de los límites constitucionales y legales que parcelan su procedencia y legitimidad. Vale la pena destacar en este sentido, el criterio expresado por en el voto salvado del Magistrado Luis Henrique

¹⁵ El ajuste de los débitos fiscales por diferencias cambiarias negativas y que significaría en una reducción o disminución de los debitos fiscales a declarar, no resulta una situación probable en el contexto económico venezolano.

¹⁶ GARCIA, Horacio, *Temas de Derecho Tributario*, Editorial Abelot-Perrot, 1992, pág. 236.

¹⁷ VALDEZ, Ramón, *Instituciones de Derecho Tributario*, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1992, pág. 148.

Farías Mata, en el fallo de la Sala Político-Administrativa, en el caso Becoblohm, C.A., quien sostuvo que:

“La mejor postura enseña que la base imponible forma necesariamente parte del hecho generador del impuesto (o hecho imponible) y que debe estar en estrecha conexión con el elemento objetivo del hecho generador del impuesto: Los hechos o situaciones cuyo acaecimiento la norma vincula el nacimiento de la obligación tributaria.

(...)

Si (...) no hay relación entre el hecho generador de un impuesto y la base para su cálculo, sería imposible al Juez constitucional inquirir cuál es el verdadero hecho generador (...).” (Subrayado nuestro)

Por lo tanto, sin menoscabo de la infracción del principio de reserva legal cometido por el Reglamentista en el artículo 51, observamos que, la incorporación de las diferencias en cambio como parte de la base imponible del IVA, constituye una desnaturalización de este tributo que grava exclusivamente las ventas y las prestaciones de servicios. Así, las diferencias en cambio constituyen ingresos de naturaleza financiera que son gravados como incrementos patrimoniales por la LISLR. En consecuencia, **la pretensión de gravar tales conceptos con el tributo establecido en la LIVA, configura una violación del principio de la capacidad contributiva, al someter al contribuyente a un gravamen ficticio o artificioso que no se subsume en el hecho generador de este impuesto.**

En efecto, el principio de la capacidad contributiva o económica presupone la verificación de hechos reales y bases imponibles reales, subsumibles en los supuestos normativos que tipifican los tributos, razón por la cual, provocar el gravamen de riquezas o capacidades productivas inexistentes (o diferentes a las tenidas en cuenta por el Legislador de manera expresa) constituye una hipótesis inadmisibles que vulnera este cardinal principio orientador de la tributación.¹⁸

Agregamos que la capacidad económica como principio superior que orienta el sistema tributario venezolano, no se agota con la formulación del tributo, sino que, la aplicación de este principio debe verificarse igualmente en los procedimientos de determinación de la existencia y cuantía de la obligación tributaria. Así, pudiese ser el caso que, el tributo en sí mismo respetara la capacidad contributiva del contribuyente, sin embargo, los mecanismos establecidos para materializar el hecho imponible y hacer efectivo su importe, resultasen contrarios al principio en comento. En este sentido se ha pronunciado el profesor Gabriel Ruan Santos, al señalar que:

¹⁸ RUAN ,Gabriel; “*Las Garantías tributarias de fondo o principios substantivos de la tributación en la Constitución de 1999.*”, trabajo publicado en el libro editado con ocasión del foro La Tributación en la Constitución de 1999, Caracas, 2001, pág. 89.

“El criterio esencial de la capacidad económica debe presidir la justicia material de la tributación y no podría ser supeditado a los requerimientos impersonales de la recaudación, cuya reglas tienden a someter íntegramente el cumplimiento de las obligaciones tributarias a la verificación de requisitos formales o la satisfacción de ciertos deberes de colaboración del contribuyente con la Administración Tributaria. **Si es necesario admitir que la eficiencia recaudatoria exige la aplicación de procedimientos objetivos e impersonales, ello no podría llegar al extremo de ignorar o desatender los signos propios reveladores de la capacidad económica del contribuyente.**”¹⁹ (Resaltado nuestro).

Por lo tanto, la pretensión de incluir como parte de la base imponible del IVA, las diferencias en cambio originadas de facturas emitidas en moneda extranjera, violenta la exigencia constitucional de que el impuesto recaiga sobre la verdadera capacidad contributiva, lo cual supone un aumento artificioso del deber de contribuir con las cargas públicas, que vulnera de manera flagrante el principio de capacidad contributiva expresamente previsto en el artículo 316 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela de 1999.

BIBLIOGRAFIA

GARCIA, Horacio, *Temas de Derecho Tributario*, Editorial Abelot-Perrot, 1992.

MONTILLA, Armando. *La capacidad contributiva en la Constitución de 1961 y la de 1999*, Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario, Livrosca, Caracas, 2000.

RODNER, James-Otis, *El Dinero, la Inflación y las Deudas de Valor*, Caracas, 1995.

RUAN, Gabriel, “Las Garantías tributarias de fondo o principios substantivos de la tributación en la Constitución de 1999.”, trabajo publicado en el libro editado con ocasión del foro La Tributación en la Constitución de 1999, Caracas, 2001.

VALDEZ, Ramón, *Instituciones de Derecho Tributario*, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1992.

YODICE, Julio y EIDELMAN, José, *Manual del Impuesto al Valor Agregado*, Ediciones Macchi, Buenos Aires.

Declaración de Principios de Contabilidad aprobados por el Directorio Nacional Ampliado de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela, el 6 de diciembre de 2000.

¹⁹ Ob. cit. pág. 90.