

El determinismo y la determinación tributaria.

Juan C. Castillo Carvajal

Profesor de Finanzas Públicas por concurso de oposición en la Escuela de Derecho de la Universidad Central de Venezuela. Presidente de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario.

Distintos instrumentos normativos e incluso vías de hecho han sustituido la determinación voluntaria de los contribuyentes -aunque sujeta a la revisión y cuestionamiento por parte de la Administración- por un régimen de determinación automática y automática, que desconoce el principio de legalidad y la libertad de los contribuyentes para interpretar las normas tributarias. El más reciente ejemplo de esta patología está representado por la Providencia No. 015-029 del Fondo Nacional de Ciencia, Tecnologías e Innovación (en adelante FONACIT) mediante la cual se establece el procedimiento para la declaración, autoliquidación y pago de los aportes para la ciencia, tecnología e innovación,¹ que equipara la base de cálculo del aporte al FONACIT con los ingresos brutos gravados con el Impuesto sobre la Renta en desconocimiento de que se trata de dos categorías impositivas distintas y que no necesariamente cualquier ingreso bruto forma parte de la base de cálculo de esta exacción.

El Código Orgánico Tributario vigente no prevé un concepto de determinación tributaria. Sin embargo, el Código de 1994 sí contenía una definición señalando que: “*La determinación o liquidación es el acto o conjunto de actos que declara la existencia y cuantía de un crédito tributario o su inexistencia.*”² En la mayoría de los tributos, la cuantificación del hecho imponible le corresponde en el sistema tributario venezolano al contribuyente o responsable. En tal sentido, el sujeto pasivo deberá especificar los elementos del hecho imponible, fijar la cuantía del tributo y efectuar el pago correspondiente.

Esta labor de cuantificación constituye un proceso racional que implica interpretar la norma tributaria y tomar decisiones respecto de los aspectos temporales (nacimiento de la obligación), materiales (caudales que integran o no la base de cálculo) y espaciales (respecto del lugar o territorio donde se verifica el hecho imponible). Esta labor interpretativa puede llevar -como es natural suponer- a resultados que discrepen de los criterios de la Administración Tributaria, sin que estas diferencias de criterios resulten censurables en sí mismas. El contribuyente tiene la obligación de efectuar la determinación tributaria y tiene el derecho de interpretar la norma tributaria sin preconcepciones administrativas, ni imposiciones de orden sublegal. No le es dable a la Administración cercenar este derecho a la determinación libre y racional del contribuyente, sino que le corresponderá en su función fiscalizadora objetar la determinación que estime ilegal e imponer las sanciones del caso. Estas divergencias serán resueltas por un Juez en forma definitiva.

¹ Providencia publicada en la Gaceta Oficial N° 42.128, de fecha 17 de mayo de 2021.

² Artículo 116 del Código Orgánico Tributario de 1994.

Ahora bien, la Administración Tributaria viene imponiendo fórmulas para que los contribuyentes declaren los tributos conforme al criterio del ente recaudador. Estas medidas van desde parametrizar las declaraciones que se presentan en línea hasta dictar normas generales acerca de qué conceptos deben los obligados reconocer fiscalmente, anulando con ello cualquier posibilidad de declarar bajo un criterio distinto al administrativo. Un caso paradigmático de esta patología está representado por el régimen de compensación de pérdidas en materia del Impuesto sobre la Renta. La Ley de Impuesto sobre la Renta prohíbe la compensación pérdidas de fuente extraterritorial con enriquecimientos de fuente territorial. En ausencia de una limitación legal expresa,³ el contribuyente podría compensar las pérdidas de fuente territorial con enriquecimientos de fuente extraterritorial. Sin embargo, el portal del SENIAT no permite la compensación de pérdidas de ningún tipo. A este supuesto de sustitución de la voluntad del contribuyente, se agrega la fórmula para la determinación base de cálculo de los aportes previsto en la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación.

Así, el artículo 23 de la Ley Orgánica de Ciencia Tecnología e Innovación⁴ (en adelante LOCTI) establece que los aportes provendrán de personas jurídicas, entidades privadas o públicas, domiciliadas o no en la República, *que realicen actividades económicas en el territorio nacional*. Por su parte, el artículo 25 ratifica la necesidad de ejecutar una actividad económica activa, señalando que se entiende por aportantes quienes *realicen actividades económicas en el territorio nacional* y hayan obtenido ingresos brutos anuales superiores a 100.000 unidades tributarias Finalmente, el artículo 26 relativo a la cuantía del aporte dispone que el aporte se efectúa atendiendo a la realización de *actividades económicas en el territorio nacional*.

Se colige de las normas citadas que los ingresos brutos que constituyen la base de cálculo del aporte son únicamente aquellos que se originan (i) del ejercicio de una actividad económica de naturaleza activa y (ii) obtenidos en el territorio nacional. De manera que, la cuantificación del aporte exige que se verifique una relación de causalidad entre la actividad que despliega el aportante y la base de medición. Ahora bien, la Providencia del FONACIT enerva la posibilidad de efectuar esta labor de discernimiento al vincular la base imponible de los aportes, a los ingresos brutos que se informan a los fines del Impuesto sobre la Renta obviando que se trata de dos categorías tributarias distintas. Mientras que el Impuesto sobre la Renta grava *cualquier* incremento patrimonial de fuente local o extranjera, los aportes de la LOCTI se derivan exclusivamente del ejercicio de una actividad empresarial realizada en el país.

En efecto, el artículo 3 de la cuestionable Providencia establece que los aportantes realizarán el cálculo de la contribución en función de los datos reflejados en la “Forma DPJ 99026

³ Los artículos 4 y 129 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta prohíben la compensación de las pérdidas de fuente territorial con los enriquecimientos de fuente extraterritorial. Sin embargo, los reglamentos carecen de la fuerza derogatoria de las leyes y no pueden contener disposición alguna que colida con la Ley, ni ampliar o restringir lo establecido en la Ley.

⁴ Publicada en la Gaceta Oficial N° 6.151 extraordinario del 18 de noviembre de 2014.

Declaración Definitiva Persona Jurídica Impuesto Sobre la Renta (ISLR)”, procediendo a la sumatoria de las casillas 711 denominada: total ingresos netos (fuente territorial), 780 denominada: ingresos netos (fuente extraterritorial) y 970 denominada: ingresos propios de la actividad (rentas exentas/exoneradas). Ahora bien, la determinación que ordena la Providencia comportaría sobreestimar la base de cálculo del aporte LOCTI al incluir las rentas pasivas (intereses, dividendos y participaciones patrimoniales) y los diferenciales cambiarios, los cuales no provienen del ejercicio propiamente dicho de una actividad económica. Por otra parte, la Providencia obligaría a computar los ingresos de fuente extraterritorial excluidos de la base imponible del aporte por mandato expreso de la LOCTI.

El determinismo es una teoría filosófica que afirma que todos los hechos y acciones humanas están condicionados antes de que estos sean ejecutados. El determinismo anula la libertad y reduce los fenómenos humanos, sociales y físicos a procesos maquinales determinados por relaciones causales lineales en las que no hay lugar para la voluntad, la intencionalidad ni la creatividad.⁵ El establecimiento de fórmulas que impidan a los contribuyentes cuantificar los tributos conforme a su interpretación de las normas tributarias implica una invasión de la esfera subjetiva de los sujetos obligados, un totalitarismo impositivo, un retroceso en el campo de las libertades individuales y en la preservación del principio de legalidad tributaria. En materia tributaria hay determinación, no determinismo.

⁵ RESTREPO-OCHOA, Diego, *Determinismo/indeterminismo y determinación: implicaciones en el campo de la salud pública*, Revista de la Facultad Nacional de Salud Pública, Volumen 31, diciembre 2013 consultado en http://www.scielo.org.co/scielo.php?script=sci_serial&pid=0120-386X&lng=en&nrm=iso