

PRINCIPIOS DE LA IMPOSICIÓN VS. TEMPORALIDAD DEL HECHO IMPONIBLE EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Notas sobre el [nuevo] régimen de disponibilidad de ingresos, costos y gastos¹.

Carlos E. Weffe H².

RESUMEN:

La reforma parcial, vía legislación delegada, de las reglas que disciplinan el elemento temporal de los ingresos, costos y gastos relevantes para la determinación del enriquecimiento neto gravable con el impuesto sobre la renta es *inconstitucional* e *irracional*, en tanto pretende –sin lograrlo– incrementar la recaudación fiscal, afectando indebidamente a los principios fundamentales de comodidad de la imposición, tributación conforme con la capacidad contributiva, preservación de la fuente productora de renta y eficiencia recaudatoria, a través del desconocimiento del carácter jurídico y *económico* del concepto de *disponibilidad de la renta*.

PALABRAS CLAVES:

Delegación Legislativa, Derecho Tributario, Ley de Impuesto sobre la Renta, disponibilidad, causación, pago, abono en cuenta, gasto causado acumulado no pagado, juicio de racionalidad, comodidad de la imposición, capacidad contributiva, preservación de la fuente, eficiencia recaudatoria.

ABSTRACT:

The partial reform –via delegate legislation– of the rules that govern the temporal element of the income, costs and expenses relevant for the assessment of the taxable net income for Income Tax purposes is *unconstitutional* and *unreasonable*. It pretends –without achieving it– an increased tax revenue, by unduly affecting the fundamental principles of convenience of taxation, taxation in accordance with the taxpayer's ability to pay, preservation of the source of income and efficiency of the tax revenue collection, through ignoring both the juridical and *economical* nature of the concept of income availability.

KEYWORDS:

Legislative delegation, tax law, Income Tax Law, income availability, causation, payment, account's credit, accrued and caused but not paid expense, judgement of rationality, taxation's canon of convenience, ability to pay, preservation of the source of income, income availability.

- 1 A Myriam, de cuya dolorosa partida supe apenas horas después de poner el punto final a este texto, y a quien debo –además de esta nota insuficiente– la expresión de mi gratitud y afecto indelebles, por su cariño y sus muchas enseñanzas, así como por la pasión por la historia, la docencia y la investigación que de sus genes obtuve, con el recuerdo de nuestras risas cómplices, y con la amargura de la distancia física que me impidió acompañarla en su ida a la eternidad.
- 2 Postdoctoral *Research Fellow* (International Bureau of Fiscal Documentation [IBFD]), Países Bajos). Profesor Finanzas Públicas en la Universidad Central de Venezuela y de Problemas Federales y Municipales en la Universidad Monteávila.

I. Planteamiento del problema

En el *desiderátum* de «eficacia» recaudatoria que ha inspirado las reformas emprendidas al sistema tributario en los últimos años, el Decreto-Ley de Impuesto sobre la Renta de 2015³ modificó parcialmente las reglas que determinan la *disponibilidad* del enriquecimiento neto anual gravable con ese tributo, esto es, el elemento temporal del hecho generador de la obligación tributaria. Para lograr tal objetivo, la reforma sustrae del régimen de disponibilidad *pagada* de la renta⁴ la mayoría de los enriquecimientos que habían sido clasificados como tales desde el establecimiento del impuesto sobre la renta en Venezuela en 1942⁵ para regularlos bajo el canon de disponibilidad *causada*, de acuerdo con el cual el incremento patrimonial que constituye la base de cálculo del impuesto se entenderá realizado por el contribuyente desde el momento de *perfeccionamiento* del negocio jurídico que le sirve de causa. Esta intención se hace evidente desde la propia Exposición de Motivos, que se expresa respecto del punto en los siguientes términos:

“[S]e modifican los criterios de disponibilidad de la renta, reduciendo los supuestos de enriquecimientos disponibles en el momento en que son cobrados, y aumentando los casos de rentas que serán gravadas en el momento en que se realizan las operaciones que las producen, para establecer una tributación con criterio preeminentemente dirigido a considerar como parte de la utilidad fiscal, supuestos que en la actualidad aparecen como “*ingresos contabilizados y no cobrados*”.

En este sentido, en la vertiente del ingreso gravable el nuevo artículo 5 de la Ley de Impuesto sobre la Renta⁶ califica únicamente como rentas de disponibilidad *pagada*: (i) los *sueldos, salarios y demás remuneraciones similares*; y (ii) las *ganancias fortuitas*, provenientes de premios por juegos y apuestas como loterías,

3 Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 6.210 Extraordinario, del 30 de diciembre de 2015.

4 De acuerdo con el cual el incremento patrimonial se hace efectivo para el contribuyente desde el momento del cumplimiento *efectivo* de la obligación que le sirve de causa.

5 Gaceta Oficial de los Estados Unidos de Venezuela N° 20.851, del 17 de julio de 1942.

6 Artículo 5, Ley de Impuesto sobre la Renta.— “*Los Ingresos se considerarán disponibles desde que se realicen las operaciones que los producen, salvo en las cesiones de crédito y operaciones de descuento, cuyo producto sea recuperable en varias anualidades, casos en los cuales se considerará disponible para el cesionario el beneficio que proporcionalmente corresponda.*

Los ingresos provenientes de créditos concedidos por bancos, empresas de seguros u otras instituciones de crédito y por los contribuyentes indicados en los literales b, c, d y e del artículo 7 de este Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley y los derivados del arrendamiento o subarrendamiento de bienes muebles e inmuebles, se considerarán disponibles sobre la base de los ingresos devengados en el ejercicio gravable.

Los enriquecimientos provenientes del trabajo bajo relación de dependencia y las ganancias fortuitas, se considerarán disponibles en el momento en que son pagados”.

hipódromos, etc. El resto de los supuestos cuya temporalidad estaba tradicionalmente normada por la regla de disponibilidad pagada, a saber: (i) cesión del uso o goce de bienes; (ii) regalías y demás participaciones análogas; (iii) honorarios profesionales; y (iv) enajenación de bienes inmuebles, han pasado a ser de disponibilidad *causada*, como regla general aplicable –de acuerdo con la norma en comentarios– a todos aquellos enriquecimientos no expresamente calificados por la Ley como de disponibilidad pagada o devengada⁷.

Complementariamente, en la vertiente del gasto deducible desaparece la regla de *corrección del gasto causado acumulado no pagado*, antes contenida en el párrafo único del artículo 32 de la Ley, y de acuerdo con la cual los egresos causados, de acuerdo con la regla general de disponibilidad, que no hayan sido pagados pero que hayan sido deducidos por el contribuyente al momento de su causación, *ex artículo 27 de la Ley*⁸, “*deberán ser declarados como ingresos del año gravable siguiente si durante éste no se ha efectuado el pago*”⁹, caso en el cual la de-

-
- 7 Que constituye una suerte de disponibilidad causada *diferida*, en tanto los enriquecimientos regidos bajo esta norma, por su naturaleza sujetos a ser percibidos en varios ejercicios fiscales, se consideran disponibles en la porción que proporcionalmente corresponda a cada uno de tales períodos, independientemente de su cobro efectivo o no.
- 8 El encabezamiento del artículo 27 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, regla que define las características del gasto deducible a fines de la determinación del tributo, dispone lo siguiente: “*Para obtener el enriquecimiento neto global se harán de la renta bruta las deducciones que se expresan a continuación, las cuales, salvo disposición en contrario, deberán corresponder a egresos causados no imputables al costo, normales y necesarios, hechos en el país con el objeto de producir el enriquecimiento...*”.
- 9 Siempre que se trate, aclaraba el párrafo en comentarios, de las deducciones correspondientes a los siguientes gastos: (i) sueldos, salarios y demás remuneraciones similares; (ii) intereses de los capitales tomados en préstamo e invertidos en la producción de la renta; (iii) gastos de traslado de nuevos empleados, incluidos los del cónyuge e hijos menores, desde el último puerto de embarque hasta Venezuela, y los de regreso, salvo cuando sean transferidos a una empresa matriz, filial o conexas; (iv) costo de las construcciones que deban hacer los patronos en acatamiento de la Ley Orgánica del Trabajo, los Trabajadores y las Trabajadoras, o de disposiciones sanitarias; (v) cánones o cuotas correspondientes al arrendamiento de bienes destinados a la producción de la renta; (vi) gastos de transporte, causados o pagados dentro del ejercicio gravable, realizados en beneficio del contribuyente pagador, con el objeto de producir la renta; (vii) comisiones a intermediarios en la enajenación de bienes inmuebles; (viii) derechos de exhibición de películas y similares para el cine o la televisión; (ix) gastos de reparaciones ordinarias de bienes destinados a la producción de la renta; (x) primas de seguro que cubran los riesgos de personas o bienes distintos del contribuyente, considerado individualmente, empleados en la producción de la renta, o destinados a la venta, y los demás riesgos que corra el negocio en razón de esos bienes, por la acción u omisión de esas personas, tales como los de incendios y riesgos conexos, los de responsabilidad civil, los relativos al personal con ocasión del trabajo y los que amparen a dicho personal conforme a contratos colectivos de trabajo; (xi) gastos de publicidad y propaganda causados o pagados dentro del ejercicio gravable, realizados en beneficio del propio contribuyente pagador; y (xii) los pagos hechos por las empresas a sus directores, gerentes, administradores u otros empleados como reembolso de gastos de representación, siempre que dichos gastos estén individualmente soportados por los comprobantes respectivos y sean realizados en beneficio de la empresa pagadora.

ducción quedaba condicionada —o lo que es lo mismo, *diferida*— al ejercicio en el que efectivamente se realizase el pago de la obligación constitutiva del gasto, como pauta mensuradora de la real capacidad contributiva del deudor. Así, por obra de la reforma, la deducibilidad del gasto depende únicamente de su *causación* y no de su pago, de modo que el contribuyente deudor puede deducir válidamente el gasto causado *aunque no lo pague*, e incluso *aunque nunca vaya a pagarlo*.

Finalmente, la disponibilidad de los *anticipos* del impuesto a título de retenciones o de percepciones queda definida por el *pago* o por el *abono en cuenta*, lo que ocurra primero, según el nuevo artículo 84 de la Ley¹⁰, equiparando así a ambos conceptos como *criterios de disponibilidad* de tales anticipos y *derogándose la presunción de pago* contenida en el artículo 5 de la Ley, según la cual se asimilaba al abono en cuenta con el *pago*, que era —hasta la reforma— el evento del que la Ley hacía depender el nacimiento de la obligación de retener o percibir y enterar el anticipo correspondiente. En este sentido, por *primera vez* en nuestro sistema el nuevo artículo 84 define *legalmente* al abono en cuenta, entendiéndose por tal “*las cantidades que los deudores o pagadores acrediten en su contabilidad o registros*”, o lo que es lo mismo, el mero *asiento contable* de las obligaciones que originan el gasto deducible para el agente de retención, dejando aparentemente de lado el requisito reglamentario de acuerdo con el cual dicho registro constituía abono en cuenta cuando éstos se tratasen de *créditos exigibles jurídicamente a la fecha del asiento*¹¹.

10 Artículo 84, Ley de Impuesto sobre la Renta.— “*La Administración Tributaria, mediante providencia de carácter general, podrá designar como responsables del pago del impuesto en calidad de agentes de retención o percepción, así como fijar porcentajes de retención y percepción, a quienes por sus funciones públicas o por razón de sus actividades privadas intervengan en operaciones gravadas con el impuesto establecido en este Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley o efectúen pagos directos o indirectos, así como a los deudores o pagadores de enriquecimientos netos, ingresos brutos o renta bruta a que se contrae este Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley.*

La retención del impuesto debe efectuarse cuando se realice el pago o abono en cuenta, lo que ocurra primero. Se entenderá por abono en cuenta las cantidades que los deudores o pagadores acrediten en su contabilidad o registros”.

11 Reglamentariamente, el artículo 82 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta (Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 5.662 Extraordinario, del 24 de septiembre de 2003), definía al abono en cuenta del siguiente modo: “*Los abonos en cuenta a que se refiere el artículo 5° de la Ley, estarán constituidos por todas aquellas cantidades que los deudores del ingreso acrediten en sus registros contables, a favor de sus acreedores por tratarse de créditos exigibles jurídicamente a la fecha del asiento*”. La norma reproduce parcialmente el concepto de abono en cuenta contenido en el Reglamento previamente vigente (Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 35.217, del 24 de mayo de 1993), que en su artículo 96 señalaba lo siguiente: “*Los abonos en cuenta a que se refiere el artículo 3° de la Ley, estarán constituidos por todas aquellas cantidades que los deudores del ingreso acrediten en su contabilidad o registro, mediante asientos nominativos, a favor de sus acreedores por tratarse de créditos exigibles jurídicamente a la fecha del asiento. Tales hechos deberán notificarse a los beneficiarios mediante notas de crédito suscritas por los deudores, dentro de los cinco días hábiles de su registro*”. Los subrayados son nuestros.

Así planteada, la reforma permite albergar algunas dudas respecto de su *racionalidad*; esto es, la relación atingente, congruente, entre el *fin* confesadamente perseguido por el legislador delegado –en nuestro caso, el incremento de la recaudación fiscal– con el *medio* empleado para lograrlo –la modificación de las reglas legales definidoras del elemento temporal del hecho generador del impuesto sobre la renta– y con los *valores y principios* fundamentales, constitucionalmente reconocidos, a partir de los cuales se construye la disciplina del tributo en el Estado de Derecho, especialmente respecto de las máximas de (i) *comodidad* de la imposición; (ii) tributación conforme a la *capacidad contributiva*; (iii) *preservación de la fuente* productora de renta; y (iv) *eficiencia* –no eficacia– recaudatoria. A la determinación de la *racionalidad de la reforma*, en el sentido de establecer si estas nuevas reglas de disponibilidad de ingresos, costos y gastos en el impuesto sobre la renta son teleológica y axiológicamente *adecuadas* para lograr el fin recaudatorio perseguido *a la luz de los principios constitucionales*, dedicaremos las brevísimas reflexiones siguientes.

II. EXCURSUS: TRIBUTACIÓN Y LEGISLACIÓN DELEGADA, CUENTO SINIESTRO QUE VUELVE A EMPEZAR.

Como ya indicáramos en una ocasión anterior¹², los *cuentos de nunca acabar*, parte de la tradición popular latinoamericana, comparten –bajo varias formas– un fondo común: *historias cortas*, cuya particularidad más notable radica en que la última «estrofa» enlaza con la primera, de manera que el relato se repite indefinidamente. Si bien al principio suscita interés, la historia así construida termina siendo repetitiva, interminable, aburrida e incluso, *siniestra*¹³. Así lo caracteriza la banda de *Ska* caraqueña *Desorden Público*¹⁴:

“Ven, vaivén, belén, ve y va
Echa pa’ lante y luego pa’ tras
Ven, vaivén, belén, ve y va
Cuento siniestro que vuelve a empezar...”

12 Weffe H., Carlos E.; “El Derecho Financiero y Tributario en Venezuela en 2012”, en *Anuario de Derecho Público* VI, Centro de Estudios de Derecho Público, Universidad Monteávila, Caracas, 2012, pp. 140–141. En <http://bit.ly/1T5zEeb>, 7 de mayo de 2016.

13 Esa es la razón por la que el término se usa “*para aludir a un asunto cuya solución no parece tener fin por una serie indefinida de demoras en cuanto a su conclusión definitiva*”. Vid. <http://bit.ly/1rCsXUs>, 7 de mayo de 2016.

14 *Desorden Público; Plomo Revienta*. Pista N° 7, «Vaivén». CBS-Columbia. Caracas, 1997.

Entre nosotros, además de la *parafiscalidad*¹⁵, el «cuento siniestro que vuelve a empezar» es el de la delegación legislativa en materia tributaria. Una vez más¹⁶ el Poder Ejecutivo obvia la *prohibición constitucional implícita* de limitación de los derechos fundamentales a través de actos distintos a la *Ley formal*¹⁷, en el marco del Estado de Derecho que proclama ser Venezuela¹⁸, y regula directamente elementos esenciales de la tributación a través de actos «con rango, valor y fuerza de ley». Ello, a pesar de que por naturaleza el tributo forma parte de la más *estricta reserva parlamentaria*, que –como tal– solo ha de ser objeto *exclusivo* de la regulación por la Ley, manifestación de la *soberana*¹⁹ voluntad general expresada por medio de la representación constituida²⁰ a través de las fórmulas de participación política, sin que fórmula alguna de normativización distinta, *ni siquiera la legislación delegada*, pueda entrar a reglar tales materias. En otras palabras, el establecimiento

15 Cfr. Wefte; “El Derecho Financiero y Tributario en Venezuela en 2012”, cit., pp. 140-141.

16 Cfr. Wefte H., Carlos E.; “La reforma penal tributaria de 2014. Un ensayo sobre Derecho Penal del Enemigo”, en Morles Hernández, Alfredo (Coordinador); *Libro Homenaje al Centenario de la Academia de Ciencias Políticas y Sociales*, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Caracas, pp. 1.489-1.523.

17 De conformidad con lo dispuesto en el artículo 202 de la Constitución (Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 5.908 Extraordinario, de 19 de febrero de 2009), “*La ley es el acto sancionado por la Asamblea Nacional como cuerpo legislador. Las leyes que regulan sistemáticamente las normas relativas a determinada materia se podrán denominar códigos*”.

18 Artículo 2, Constitución.– “*Venezuela se constituye en un Estado democrático y social de Derecho y de Justicia, se propone como valores superiores de su ordenamiento jurídico y de su actuación, la vida, la libertad, justicia, la igualdad, la solidaridad, la democracia, la responsabilidad social y, en general, la preeminencia de los derechos humanos, la ética y el pluralismo político*”.

19 Artículo 5, Constitución.– “*La soberanía reside intransferiblemente en el pueblo, quien la ejerce directamente en la forma establecida en esta Constitución y en la ley, e indirectamente, mediante el sufragio, por los órganos que ejercen el Poder Público*”.

20 El Poder Legislativo, cuya principal competencia es la de legislar en las materias correspondientes a cada nivel del Poder Público, verticalmente integrado por la República, los Estados y los Municipios *ex* artículo 136 de la Constitución, tal como lo consagran los artículos 186.1 de la Ley Fundamental, a nivel federal, 162.1 a nivel estatal y 168.2, 175 y 178 *eiusdem* a nivel municipal, está constituido –en los tres niveles– por personas elegidas por sufragio universal, directo y secreto, según las reglas de participación política contenidas en los artículos 5, 62, 63 y 70 de la Constitución. Así lo consagran las reglas definitorias de la conformación de cada uno de estos órganos del Poder Público: la Asamblea Nacional estará conformada, en la dicción del artículo 186 de la Ley Fundamental, “*por diputados y diputadas elegidos o elegidas en cada entidad federal por votación universal, directa, personalizada y secreta*”; los Consejos Legislativos Estadales, a su vez, están integrados por “*un número no mayor de quince ni menor de siete integrantes, quienes proporcionalmente representarán a la población del Estado y de los Municipios*”, según el artículo 162 de la Constitución; y los Concejos Municipales estarán formados “*por concejales elegidos o concejalas elegidas en la forma establecida en esta Constitución, en el número y condiciones de elegibilidad que determine la ley*”. Es a estos órganos de la representación política a los que, dada la estructuración del Estado venezolano como uno *democrático y de Derecho*, *ex* artículo 2 de la Constitución, los que corresponde *privativamente* el establecimiento, mediante acto normativo, de *ablaciones* a los *derechos fundamentales*, entre los cuales sobresale la *propiedad*, *ex* artículo 115 de la Ley Fundamental, y cuya limitación más cardinal –allende la confiscación, prohibida entre nosotros como regla general– es, precisamente, la *tributación*.

de poderes *ablatorios* al Estado requiere del *consentimiento* de los gobernados a través de las fórmulas de la representación política, en protección de la *libertad*, la *propiedad* y, en definitiva, la *dignidad* humanas²¹.

La tributación, como la mayor *ablación*²² que de la propiedad es posible en el Estado social y democrático de Derecho, no es excepción a lo expuesto: el artículo 317 de la Constitución²³ *reserva a la ley* la regulación de los elementos esenciales del tributo, lo que desde una concepción «cerrada» supone *en principio* que:

“Todos los elementos que integran la relación tributaria deben estar establecidos en la norma legal sin que se permita al legislador la delegación de dichos elementos al reglamentista, en contraposición al modelo de Principio de Legalidad Abierta o llamada también Esencialista que consiste en una mayor flexibilidad para el legislador, al permitirse delegar en el reglamentista elementos no esenciales de la relación tributaria, o establecer parámetros que permitan al reglamentista fijar alícuotas u otros elementos de la relación tributaria, pero sin exceder los límites fijados por el legislador”²⁴

Sin embargo, a partir de la literalidad de los artículos 203, tercer aparte, y 236.8 de la Constitución, la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia

21 *Vid.* García de Enterría, Eduardo y Fernández, Tomás-Ramón, *Curso de Derecho Administrativo, Tomo I*, Cuarta edición. Editorial Civitas, Madrid, 1983, pp. 241-242.

22 Con exclusión de la expropiación por causa de utilidad pública o social *ex* artículo 115 de la Constitución, que supone –aun a cambio de justa indemnización– la *extinción* del derecho de propiedad sobre un bien determinado, base sobre la cual HERNÁNDEZ GONZÁLEZ sostiene que la expropiación es, “antes que nada, una restricción a la libertad general del ciudadano que, como tal, debe quedar rodeada de un conjunto de garantías jurídicas que no se explican –todas– desde la óptica de la propiedad”. Esas garantías jurídicas que no son explicables desde la propiedad son las que, aparentemente, llevan a Badell Madrid a concebir a la expropiación, ya no como una *ablación*, sino como una *garantía constitucional para la protección y salvaguarda del derecho de propiedad*, sobre la base de la necesidad de tres *condiciones taxativas* de procedencia: (i) que la justifiquen razones de utilidad pública o de interés social; (ii) que medie sentencia firme, esto es, que exista control judicial sobre la actuación administrativa expropiatoria; y (iii) que se proceda al pago de una justa y oportuna indemnización, como salvaguardas especiales de la propiedad como bien jurídico constitucionalmente tutelado, que se halla posiblemente –gracias a la pretensión estatal expropiatoria– en riesgo actual de agresión. A ello deberá agregarse, usando aquí las palabras de Hernández, que la primera garantía del ciudadano frente a la potestad expropiatoria deriva de su *libertad*; y agregamos nosotros, de su *dignidad*. *Vid.* Hernández González, José Ignacio, *La expropiación en el Derecho Administrativo venezolano*, Universidad Católica Andrés Bello, Caracas, 2014, pp. 36, 38; y Badell Madrid, Rafael. *Régimen Jurídico de la Expropiación en Venezuela*. S/E. Caracas, 2014, pp. 40-41.

23 Encabezamiento del artículo 317, Constitución.– “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. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio”.

24 Belisario Rincón, José Rafael; “El principio de legalidad tributaria en Venezuela. Análisis crítico acerca de la inconstitucionalidad de algunas normas tributarias y de una sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia”, en *30 años de la codificación del Derecho tributario venezolano. Memorias de las XI Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*. Tomo I. Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Caracas, 2012, p. 156.

ha venido interpretando desde 2001, por lo menos, que el ámbito de la delegación legislativa puede ser, de hecho, *absoluto*; o lo que es lo mismo, el Legislativo puede deferir al Ejecutivo la función legislativa *sin limitación alguna*²⁵. Como pretendido fundamento jurídico de la interpretación previa, se ha dicho que su base es la comparación mecánica entre los artículos 190.8 de la Constitución de 1961²⁶ y los artículos 203, tercer aparte, y 236.8 de la Constitución de 1999²⁷, así como que, dada la ubicación del tipo normativo de las leyes habilitantes en el artículo 203 de la Constitución, junto con la regulación de las leyes orgánicas, la delegación legislativa tiene como *fuentes* una «ley orgánica» –la propia ley habilitante–, que por tanto es susceptible de *delegar* en el Ejecutivo la competencia para dictar normas, incluso, con la fuerza de la ley orgánica, a pesar de que este

-
- 25 Vid. CARRILLO ARTELES, CARLOS LUIS; “La paradójica situación de los Decretos Leyes Orgánicos frente a la Ingeniería Constitucional de 1999”, en *Revista de Derecho Público* N° 115. Editorial Jurídica Venezolana. Caracas, 2008, p. 98.
- 26 Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 3.357 Extraordinario, del 2 de marzo de 1984. El artículo en cuestión disponía lo siguiente: “*Son atribuciones y deberes del Presidente de la República: [...] 8°.- Dictar medidas extraordinarias en materia económica o financiera cuando así lo requiera el interés público y haya sido autorizado para ellos por ley especial*”.
- 27 Equiparación que –a juicio de Peña Solís– no tiene lugar, en tanto las normas en comentario emplean técnicas de apoderamiento ejecutivo distintas: *autorización*, en el primer caso, *delegación* en el segundo. En efecto, Peña Solís entiende que la naturaleza jurídica del artículo 190.8 de la Constitución de 1961 es el de una *autorización*, mientras que los artículos 203, tercer aparte, y 236.8 de la Constitución de 1999 consagran una *delegación* de la función legislativa al Poder Ejecutivo. En este sentido, Moles Caubet anota la capacidad del Ordenamiento de cada país de establecer alguno de estos sistemas para incorporar a los Decretos-Leyes: *atribución, delegación o autorización*. Éste último es el que, según el profesor español, corresponde al artículo 190.8 de la Constitución de 1961, en tanto la competencia allí establecida se ejerce previa *autorización* al Ejecutivo por el Legislativo, mediante *ley especial*, opinión que comparte Gerardo Fernández, tanto por la topografía constitucional de la norma autorizatoria como por la imposibilidad de renuncia, aun parcial y temporal, de la función legislativa por el Congreso. Peña Solís, José, *Los Tipos Normativos en la Constitución de 1999*, Colección de Estudios Jurídicos N° 14. Tribunal Supremo de Justicia. Caracas, 2005, pp. 178-179; Moles Caubet, Antonio, *Dogmática de los Decretos-Leyes*, Publicaciones del Colegio de Abogados del Distrito Federal. Caracas, 1974, pp. 13, 25, 27; Fernández, Gerardo, *Los Decretos-Leyes*, Cuadernos de la Cátedra «Allan R. Brewer-Carías» de Derecho Administrativo de la Universidad Católica Andrés Bello-Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 1992, p. 48. En contra, Pérez Luciani señala que calificar a la ley habilitante como una autorización supondría reconocer competencia legislativa originaria en cabeza del Poder Ejecutivo, cuestión desechable por *absurda*. Pérez Luciani, Gonzalo, “La actividad normativa de la Administración”, en *Revista de Derecho Público* N° 1, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 1980, p. 36. Respecto de la regulación del punto en la Constitución de 1999, parece haber *unanimidad* en que se trata de una *delegación*. Vid. PEÑA SOLÍS; *Los tipos...* pp. 157-159; Hernández Camargo, Lolyman; “Límites del poder ejecutivo en el ejercicio de la habilitación legislativa: Imposibilidad de establecer el contenido de la reforma constitucional rechazada vía habilitación legislativa”, en *Revista de Derecho Público* N° 115. Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 2008, pp. 52-54; Linares Martínez, Aurilivi; “Notas sobre el uso del poder de legislar por decreto por parte del Presidente venezolano”, en *Revista de Derecho Público* N° 115. Editorial Jurídica Venezolana. Caracas, 2008, p. 81, *et passim*.

tipo normativo es el llamado a regular las materias de la *reserva parlamentaria* en los términos antes señalados.

Así, a pesar del carácter *limitado* del poder en el Estado de Derecho, y la necesaria *alteridad* en las funciones estatales para el adecuado funcionamiento del sistema de *checks and balances* que permite el control del poder por el poder²⁸, así como la efectiva vigencia de los principios fundamentales que inspiran al ordenamiento venezolano²⁹, excluyen la posibilidad de la delegación legislativa –y en consecuencia de la legislación delegada– en las materias que constituyen la *reserva parlamentaria*, ésta ha sido nuevamente desconocida por el legislador «delegado» en materia del impuesto sobre la renta, determinando así la radical *inconstitucionalidad* de las reglas que aquí se analizan³⁰.

La perplejidad sube de punto cuando se constata que, una vez más, la supuesta legislación «delegada» no es tal. Como se expresó en ocasión previa³¹ al comentar la reforma tributaria de 2014 –*cuento siniestro que vuelve a empezar*–, a pesar del carácter necesariamente *expreso* de la delegación legislativa, en tanto *excepción* al axioma de la separación de las funciones estatales y en consecuencia negación *contingente* del principio democrático, de la soberanía y de la representación popular, la «delegación» aquí analizada no ni siquiera abierta, sino claramente *inexistente*³².

28 Cfr. Montesquieu, Charles de; *El Espíritu de las Leyes*. Traducción del original francés, prólogo y presentación de Francesc Ll. CARDONA. Edicomunicación, Barcelona (España), 2003 p. 118.

29 En la enumeración del artículo 2 de la Constitución, la vida, la libertad, la justicia, la igualdad, la solidaridad, la democracia, la responsabilidad social y, en general, la preeminencia de los derechos humanos, la ética y el pluralismo político.

30 Así lo entendió la sentencia de la Sala Constitucional 1.586/2003 de 12 de junio, caso *Santiago Mercado Díaz v. República (Congreso de la República)*, en <http://bit.ly/1E1pKQM>, 9 de mayo de 2016. De acuerdo con la decisión en comentarios, prácticamente *solitaria* frente a la abrumadora cantidad de sentencias en contrario de la misma Sala –la acompaña, por ejemplo, la sentencia de la Sala Constitucional 694/2010 de 9 de julio, caso *Eulalia Pérez González v. República (Juzgado Superior Primero en lo Civil, Mercantil, del Tránsito, Bancario y de Protección del Niño, Niña y Adolescente de la Circunscripción Judicial del Estado Carabobo)*, en <http://bit.ly/1AThEXv>, 9 de mayo de 2016– el Poder Ejecutivo no puede legislar sobre las materias que constituyen *reserva parlamentaria*.

31 Cfr. Weffe H., Carlos E.; “La legislación delegada tributaria de 2014 (1): Parte General. Síntesis Analítica”, en *XIV Jornadas de Derecho Público. Impacto de los Decretos-Leyes. Balance y Perspectivas*. Centro de Estudios de Derecho Público. Universidad Monteávila. Caracas, pp. 137-141, en <http://bit.ly/1UA5BMc>, 9 de mayo de 2016.

32 *Vid.* sentencia de la Sala Constitucional N° 1.586/2003 de 12 de junio, caso *Santiago Mercado Díaz v. República (Congreso de la República)*, en <http://bit.ly/1E1pKQM>, 9 de mayo de 2016. Según el texto de la decisión citada, “*lo que no podría producirse en ningún caso es una delegación totalmente abierta y, además, ilimitada en el tiempo, porque ello significaría la renuncia del legislador a sus poderes, lo que, según se ha indicado, atenta contra el orden constitucional. Ni siquiera el recurso a una ley habilitante –pese a su acogida en el texto constitucional– puede permitir semejante forma de delegación*”.

En efecto, el artículo 1.2 de la Ley que Autoriza al Presidente de la República para dictar Decretos con Rango, Valor y Fuerza de Ley en las materias que se delegan «para la garantía reforzada de los derechos de soberanía y protección reforzada del pueblo venezolano y el orden constitucional de la República»³³, cuyo propósito confeso es la «protección» del orden institucional venezolano frente a la Orden Ejecutiva N° 13.692, emanada de la Presidencia de los Estados Unidos de América el 8 de marzo de 2015³⁴, *no comisiona potestad legislativa alguna en materia tributaria al Ejecutivo*: máxime si, en casos como el que nos ocupa, es al menos *difícil* percibir cómo la modificación de la temporalidad del impuesto sobre la renta puede ser una medida para la “*protección del Pueblo y de todo el Estado frente a actuaciones de otros países o entes económicos o financieros transnacionales, o de factores internos, dirigidas a perturbar o distorsionar la producción, el comercio, el sistema socioeconómico o financiero, así como los derechos y garantías asociados*”, tal como reza la norma de «delegación». Así, desde ya, puede atacarse al «ejercicio» de esta «habilitación», así entendida, como *inconstitucional*.

En resumen, el carácter *contingente y excepcional* de la delegación legislativa, aunada a la naturaleza *ablatoria* de las instituciones reguladas por las normas fiscales, hace *imposible* predicar, aun en la más *laxa* de las interpretaciones, que el artículo 1.2. de la Ley Habilitante de 2015 permite una reforma –aun parcial– de la legislación tributaria venezolana, mucho menos una con las características particulares de la modificación sufrida por la Ley de Impuesto sobre la Renta, y en especial respecto del elemento temporal de la renta gravable con ese tributo, como se analizará enseguida, y al igual que ocurrió –en términos generales– con

33 Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 6.178 extraordinario, del 15 de marzo de 2015.

34 De acuerdo con la Orden Ejecutiva en comentarios, su objeto es el de avanzar en el resguardo de los derechos humanos, salvaguardar las instituciones democráticas y la protección del sistema financiero *estadounidense* de los flujos financieros ilícitos que, producto de corrupción en Venezuela, pudieran ingresar a los Estados Unidos de América. En este contexto, la Orden Ejecutiva, antes que imponer sanciones *al Estado venezolano*, lo hace respecto de siete *funcionarios públicos*, quienes –alegadamente, en razón de la *presunción de inocencia*– estarían involucradas o serían supuestamente responsables de la erosión de la garantía de derechos humanos, persecución de oponentes políticos, coartar la libertad de expresión y prensa, uso de violencia, abusos y violaciones de derechos humanos en respuesta a protestas antigubernamentales, y arrestos o detenciones de protestantes opuestos al gobierno, así como la hipotética corrupción de altos funcionarios del gobierno venezolano. En ejercicio de sus competencias legales, con fundamento en la Sección 202 (d) de la Ley de Emergencias Nacionales (50 U.S.C. 1622(d)), el Ejecutivo estadounidense prorrogó la vigencia de la Orden Ejecutiva N° 13.692 por *un año más*, con base en la persistencia de las condiciones que dieron lugar a su emisión. Al respecto, *vid.* la nota de prensa emitida por el gobierno de los Estados Unidos de América en <http://1.usa.gov/1EboABz>, y el Oficio dirigido al Congreso con la notificación legal de la prórroga, en <http://1.usa.gov/1pFTICu>, 9 de mayo de 2016.

las delegaciones legislativas concedidas al Ejecutivo en 2010³⁵ y en 2013³⁶, sobre las cuales se ha estructurado la porción más importante del sistema tributario venezolano hoy vigente. Por ello, acudiendo a otro referente de la cultura popular, el marabino Felipe Pirela, cabe –tristemente– afirmar en este punto que *la historia vuelve a repetirse*³⁷.

III. La renta disponible

1. Elemento temporal del hecho generador del impuesto sobre la renta

Todos los fenómenos tienen lugar en el espacio, y a cada acontecimiento espacialmente dado corresponde un *tiempo*, ambos *asociados relativamente* a un sistema de referencia determinado, de lo que puede deducirse su «veracidad». ³⁸ La afirmación ³⁹ es uno de los aportes fundamentales de la Teoría de la Relatividad, formulada por Einstein a principios del Siglo XX, a la comprensión del Universo; hoy día, es un enunciado que puede tomarse como *axiomático*⁴⁰.

Guardando las distancias entre los hechos culturales⁴¹ y los acontecimientos físicos, puede válidamente afirmarse que otro tanto ocurre con el *tributo*, fenó-

35 Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 6.009 extraordinario, del 17 de diciembre de 2010.

36 Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 6.112 extraordinario, del 19 de noviembre de 2013.

37 Pirela, Felipe; *Tu camino y el mío*. Pista N° 4, «Por la vuelta». Velvet. San Juan de Puerto Rico, 1970.

38 “*Cada cuerpo de referencia (sistema de coordenadas) tiene su tiempo especial; una localización temporal solo tiene sentido cuando se indica el cuerpo de referencia al que remite. // Antes de la teoría de la relatividad, la Física suponía siempre implícitamente que el significado de los datos temporales era absoluto, es decir, independiente del estado de movimiento del cuerpo de referencia. Pero acabamos de ver que este supuesto es incompatible con la definición natural de simultaneidad; si prescindimos de él, desaparece el conflicto –expuesto en §7– entre la ley de la propagación de la luz y el principio de la relatividad*”. Einstein, Albert; *Sobre la teoría especial y la teoría general de la relatividad*, Traducción del original inglés por Miguel PAREDES LARRUCEA, Altaya. Barcelona (España), 1998, p. 14.

39 Paráfrasis extremadamente general de los postulados relativistas hecha por un abogado: por tanto, seguramente errónea.

40 En las palabras de EINSTEIN: “[N]o hay enunciado más banal que el que afirma que nuestro mundo cotidiano es un continuo espacio-temporal cuatridimensional”. EINSTEIN; *Sobre...* p. 28.

41 La conducta humana, en tanto es objeto deóntico, de ordenación de las normas, puede ser calificado como «objeto» del Derecho. Así, el Derecho es calificable como un *objeto cultural*—y como tal, *susceptible de conocimiento*— en tanto éste es creado por el hombre *mediante valorizaciones*, es real, tiene existencia, está en la experiencia, es en el tiempo y es *valioso*. Ello sirve de fundamento a COSSIO para su teoría egológica, en los siguientes términos: “*cuando la teoría egológica dice que la conducta humana es el substrato*

meno eminentemente jurídico. Dada su naturaleza, el gravamen fiscal se origina en un suceso, un *hecho*. Uno o varios, o el estado que dimana de su imputabilidad a un sujeto, al que el legislador asocia el nacimiento del vínculo patrimonial entre Estado y ciudadano⁴². Como tal *hecho*, conjunto de hechos o estado de hecho, éste tiene lugar en un determinado «*espacio-tiempo*», de cuya realización en tales circunstancias deriva la obligación tributaria con *todas* sus consecuencias, en especial, las de su *existencia* y *cuantía*. Así, dice Jarach:

“Las circunstancias de hecho que el legislador adopta para establecer como consecuencia de ellas determinados tributos, no se limitan solo en el espacio, sino también en el tiempo; el legislador puede definirlos de manera distinta, según la relación temporal que quiera aplicar. [...]”

Para la delimitación temporal de los hechos imponibles, el legislador puede adoptar diferentes posturas: puede atribuirlos o imputarlos —a los efectos de la obligación tributaria que nace— a un período, o bien puede considerarlos en el resultado último al finalizar el proceso; o bien adoptar un momento cualquiera del proceso mismo, inicial o final⁴³

Cabe cuestionarse, entonces, cuáles son las bases que sirven *racionalmente* al legislador para definir *temporalmente* al hecho generador, vinculando así a la manifestación de riqueza objeto de la imposición con un determinado momento, *en el que puede considerarse legítimo exigir el tributo*.

No existe un único criterio: hay tantos como exacciones patrimoniales públicas. Sin embargo, es posible tentar una clasificación, en razón de la *instantaneidad* o de la *recurrencia* con la que la materia imponible se presenta a través del hecho gravado. Por regla general, el tiempo de los primeros es de fácil determinación: la fortuna se manifiesta con la velocidad del *rayo*, haciéndola así

del Derecho, dice que la conducta es el Derecho en tanto que el objeto cuyo conocimiento formula el jurista al comprenderla en su sentido. No se trata de que el Derecho sea, en sí, alguna otra cosa destinada a incidir sobre la conducta en relación finalista. Lo que la teoría egológica afirma redondamente es que la conducta misma es el Derecho —objeto que el jurista quiere conocer conceptualmente—, en cuanto que de la conducta, siendo el substrato del Derecho, decimos algo paralelo a lo que decimos de la Venus de Milo cuando afirmamos que ella es el bloque de mármol que está en el Louvre. Ahí, en la conducta, está el Derecho de cuerpo entero y en cuerpo presente; frente a ella, el jurista no tiene otra cosa que hacer, para conocerla dogmáticamente, sino esclarecerla empíricamente en su inmanente sentido coexistencial, en forma paralela a como esclarece por comprensión el sentido del mármol de la Venus de Milo. Algo quiere conocer el jurista; y ese algo es conducta; no alguna otra cosa que se dirija a la conducta”. Vid. Bascuñán Valdés, Aníbal. Introducción al estudio de las ciencias jurídicas y sociales. 2ª edición. Colección de Apuntes de Clases N° 8, Editorial Jurídica de Chile, Santiago de Chile, 1960, p. 125; y Cossio, Carlos; “Panorama de la Teoría Egológica del Derecho”, en Revista Trimestral de Cultura Moderna N° 13, Universidad Nacional de Colombia, Bogotá, 1948, p. 71.

42 Vid. Araújo Falcão, Amílcar; *O Fato Gerador da Obrigação Tributária*, 4ª edición. Editoria Revista dos Tribunais, São Paulo, 1977, p. 26.

43 Jarach, Dino, *Curso de Derecho Tributario*, 3ª edición, Liceo Profesional Cima, Buenos Aires, 1980, pp. 176-177.

cómodamente reconocible, y en consecuencia exigible la detracción patrimonial parcial característica del tributo. En los segundos es más difícil la determinación del tiempo de causación: en éstos, la expresión de la capacidad contributiva es *continua*, al punto de que –a veces– es sólo separable *convencionalmente*.

“En el caso del impuesto sobre los beneficios eventuales, a pesar de que la ganancia es un fenómeno que se desarrolla en el tiempo, el legislador lo atribuye a un año determinado, tomando como imputación el momento de la realización final con una determinada operación, salvo algunas excepciones previstas en la ley.

Otro fenómeno que se desarrolla en el tiempo es el del rédito que muchas veces se produce a través de un largo período, aunque en la práctica de la relación comercial y por mera abstracción de carácter contable –por tanto, de carácter convencional–, se circunscribe a un período fiscal anual, que es el ejercicio anual. En estos casos, el legislador adopta como período, para la imputación al tiempo, el mismo ejercicio comercial, o bien otro distinto, como, por ejemplo, el año fiscal en el cual termina un ejercicio⁴⁴

Entonces, en un esfuerzo sistematizador, es posible afirmar que las reglas que determinan el acaecimiento temporal del hecho generador responden a la cuestión de *cuándo* una determinada manifestación de riqueza es susceptible de imposición. Ello ocurre cuando, racionalmente, puede legalmente predicarse que la forma de fortuna sujeta al tributo está «presente», y es –en consecuencia– «imputable» a un determinado sujeto, quien pasa a ser considerado por ello su *titular*. En términos generales, de acuerdo con la caracterización legal venezolana⁴⁵, ello puede entenderse ocurrido de tres formas diferentes:

- a) *Disponibilidad causada*, regla general de acuerdo con la cual el ingreso o egreso⁴⁶ susceptible de dimensionar cuantitativamente la obligación tributaria por impuesto sobre la renta se entiende obtenida u abonada –respectivamente– por el contribuyente en el momento de *perfeccionamiento del negocio jurídico* que da causa al flujo económico respectivo, independientemente del momento en que la prestación en comentarios tenga lugar efectivamente en el plano de la realidad.
- b) *Disponibilidad pagada*, regla especial según la cual el ingreso o egreso cuantificador de la renta gravable se entiende percibida u gastada –respectivamente–

44 Jarach, Dino, *Curso de Derecho Tributario*, cit., p. 177.

45 Cfr. Artículo 5 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, cit. en nota N° 4.

46 Como indica Castillo Carvajal, “La disponibilidad no solo determina la oportunidad cuando un ingreso integrará la base imponible del ISLR, sino que igualmente fija el momento cuando se imputará los egresos incurridos por el contribuyente con el objeto de producir o mantener la renta”. Castillo Carvajal, Juan Carlos; “Momentos de disponibilidad de la renta”, en Sol Gil, Jesús, *et al.*, (coordinadores), *Manual Venezolano de Derecho Tributario. Tomo II*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2013, p. 64.

por el sujeto pasivo tributario por deuda propia en el *momento de su pago efectivo*; esto es, en el instante en el que la prestación económica que constituye la renta ha sido realmente obtenida o gastada por el contribuyente, respectivamente, en el plano de la realidad.

c) *Disponibilidad devengada*, regla especial conforme con la cual el ingreso o egreso relevante para la determinación del impuesto sobre la renta, que se ha *pactado obtener* en varios ejercicios fiscales, se calificará como existente en el patrimonio del contribuyente al momento de *perfeccionamiento del negocio jurídico* que le sirve de causa al ingreso o egreso de que se trate, *en la proporción que corresponda a cada ejercicio*.

Una *cuarta* regla de disponibilidad se deduce del texto del artículo 186 de la Ley de Impuesto sobre la Renta⁴⁷, el cual regula la temporalidad del enriquecimiento neto gravable o pérdida deducible producto del ajuste por *fluctuación* o por *devaluación* de los activos o pasivos denominados en moneda extranjera o con cláusula de reajustabilidad. En tales casos, el enriquecimiento o pérdida de que se trate será gravable o deducible al momento de su *exigibilidad* o de su *pago*, según sea lo que ocurra primero⁴⁸.

Así las cosas, como la enumeración precedente pone de manifiesto, la disponibilidad es el concepto que reúne las condiciones legales de *presencia temporal del enriquecimiento*⁴⁹, de modo que pueda predicarse su *titularidad* por el contri-

47 Artículo 186, Ley de Impuesto sobre la Renta.– “A los fines de este Capítulo, las ganancias o pérdidas que se originen de ajustar los activos o pasivos denominados en moneda extranjera o con cláusula de reajustabilidad basada en variaciones cambiarlas en el ejercicio fiscal en el que las mismas sean exigibles, cobradas o pagadas, lo que suceda primero”.

48 El divorcio entre los conceptos de realización y disponibilidad, tratado posteriormente en el texto principal, sirve de base a Jraige para diferenciar al supuesto de «realización» contenido a su juicio en el artículo 186 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, del de la *disponibilidad* respecto de la temporalidad de las diferencias en cambio, sujeta –en su opinión– a las reglas del artículo 5 *eiusdem*. De este modo, no habría –a juicio de Jraige– un cuarto momento de disponibilidad. *Vid.* Jraige R., Jorge A.; “Distorsiones en la interpretación del concepto de disponibilidad de la renta: el abono en cuenta y las ganancias cambiarías”, en *70 años del Impuesto sobre la Renta. Homenaje al Dr. Armando Montilla*. Tomo I. Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Caracas, 2013, pp. 214, 237-240.

49 “El concepto de disponibilidad tal como ha sido analizado, ocupa un plano diferente del de las características que ya se han expuesto al definir la renta desde un punto de vista genérico, y tiende a precisar el momento en que la renta ya producida viene a entrar en el dominio fiscal. Por ello, su importancia no estriba tanto en determinar la existencia de la renta, como en fijar la oportunidad en que se causa el impuesto y el ejercicio fiscal al cual debe atribuirse el producto de éste”. Exposición de Motivos de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1942, cit. en Alvarado, Manuel A.; *El Impuesto sobre la Renta en Venezuela*, Editorial ABC, Bogotá, 1944, p. 284. En el mismo sentido, Candal Iglesias, Manuel, *Régimen impositivo aplicable a sociedades en Venezuela*. Universidad Católica Andrés Bello-Espíñeira Sheldon & Asociados, firma miembro de PriceWaterhouseCoopers-Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Caracas, 2005, p. 35; Sánchez

buyente en condiciones que permitan la ablación parcial del patrimonio particular que es esencial al concepto de tributo, de manera *congruente* con los mandatos constitucionales de *comodidad y eficiencia recaudatoria*, así como de *tributación conforme con la capacidad contributiva*. Es por ello que el encabezamiento del artículo 1 de la Ley de Impuesto sobre la Renta⁵⁰ establece, entre otras cualidades necesarias para ello, que la renta gravable con el tributo debe ser *disponible*; esto es, según la Exposición de Motivos de la *primera* Ley de Impuesto sobre la Renta de 1942, la renta gravable “*debe encontrarse jurídica y económicamente a disposición del contribuyente*”.⁵¹ O lo que es lo mismo, “*es necesario que el contribuyente la tenga en tal manera que pueda ejercer con respecto a ella la facultad de usarla, de gozarla y de disponer de ella a su antojo*”.⁵²

En este sentido, ya desde antiguo el Comité Fiscal de la Sociedad de Naciones recomendó que la definición de la renta gravable debe inspirarse, entre otros criterios, en que “*el producto considerado como renta debe ser devengado o percibido; es decir, debe hallarse jurídica o económicamente a disposición del beneficiario*”. Por su parte, siguiendo un criterio distinto, el de *realización* de la renta⁵³, desde 1920 la jurisprudencia de la Suprema Corte de los Estados Unidos de América, a través de la sentencia del caso *Eisner v. Macomber*, ha definido a la renta disponible como aquella «separada» (“*severed*”) del capital que la produce y de alguna manera «recibida» (“*received or drawn by*”) el contribuyente para su uso y disposición con independencia del bien productor de renta⁵⁴. Entre nosotros, ello

González, Salvador; *El impuesto sobre la renta en la jurisprudencia del Tribunal Supremo de Justicia. Enriquecimiento gravable y deducciones (2000-2008)*, Fraga, Sánchez & Asociados, Caracas, 2008, p. 19

50 Encabezamiento del artículo 1, Ley de Impuesto sobre la Renta.— “*Los enriquecimientos anuales, netos y disponibles obtenidos en dinero o en especie, causarán impuestos según las normas establecidas en este Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley*”.

51 Exposición de Motivos de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1942, cit. en Alvarado, Manuel A.; *El Impuesto sobre la Renta en Venezuela*, cit., 284.

52 Alvarado, Manuel A.; *El Impuesto sobre la Renta en Venezuela*, cit., p. 56. En el mismo sentido Tinoco, Pedro R. (h); *Comentarios a la Ley de Impuesto sobre la Renta de Venezuela— Tomo I, S/E*, Madrid, 1955, pp. 115-116.

53 La realización de la renta ocurre, dice Tinoco, “*cuando ella entra a formar parte del patrimonio del contribuyente como algo nuevo con valor de cambio, distinto y separado del capital o fuente que la produjo*”; esto es, en dos situaciones: (i) por *separación de la fuente*, como ocurre en el caso de los frutos de un bien dado; o (ii) por *conversión de la fuente*, para el caso en el que se obtiene el enriquecimiento por la *disposición* del bien, o por su sustitución por otro. Cfr.: Tinoco, Pedro R. (h); *Comentarios a la Ley de Impuesto sobre la Renta de Venezuela— Tomo I*, cit, p. 128.

54 El texto relevante de la decisión dispone lo siguiente: “*a gain, a profit, something of exchangeable value, proceeding from the property, severed from the capital, however invested or employed, and coming in, being «derived» —that is, received or drawn by the recipient (the taxpayer) for his separate use, benefit and disposal— that is income derived from property. Nothing else answers the description*”. Sentencia de

se traduce en que la renta, para ser gravable, debe ser *disponible*: esto es, debe ser devengada o percibida en el sentido *jurídico y económico* anotado, de modo que el enriquecimiento sea, así, susceptible de incrementar *efectivamente* la capacidad contributiva del sujeto pasivo tributario a través de su *uso y goce efectivo, allende su mera realización*⁵⁵.

Sobre las bases antes indicadas, el artículo 6 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1942⁵⁶ definió *expresamente* la renta disponible como equivalente a aquella *aprovechable jurídica y económicamente por el contribuyente*, en los siguientes términos:

“Se considera que una renta o enriquecimiento es disponible cuando su titular puede usar, gozar o disponer de él, porque no se lo impide ningún obstáculo de carácter jurídico o material”

Ese fue el concepto de disponibilidad que, *casuísticamente*, aplicó la Exposición de Motivos de la Ley de Impuesto sobre la Renta del año anterior para fundamentar los criterios de causación temporal de la renta gravable con el tributo en comentarios. En lo que a nuestro tema interesa, ya desde 1942 se catalogó como rentas disponibles *al momento de su pago efectivo* a las provenientes de sueldos, salarios y demás remuneraciones similares, *así como las de intereses y dividendos*:

“La renta económica para ser gravable, debe encontrarse jurídica y económicamente a disposición del contribuyente.

Asimismo conviene analizar en cada caso lo que esta noción añade a los diferentes tipos de renta: en lo que toca a la renta proveniente del trabajo, cuya manifestación más frecuente es el salario, se requiere, para que pueda ser considerada como una materia gravable, que sea percibida por su beneficiario. Con respecto a intereses y dividendos puede decirse lo mismo; solo después de percibidos son gravables, aun cuando aquellos hayan sido devengados y éstos contabilizados y decretados. En cuanto a la renta mixta, es decir, la que proviene conjuntamente del trabajo y del capital, no se aplica la idea de percepción, sino que se admite, a los fines fiscales, que la renta gravable surge desde el momento en que se contabiliza el beneficio, figurando éste en una partida niveladora del pasivo del balance”⁵⁷

la Suprema Corte de los Estados Unidos de América, caso *Eisner v. Macomber*, 252 U.S. 189 (1920), en <http://bit.ly/1XVG7IZ>, 26 de mayo de 2016.

55 Vid. Tinoco, Pedro R. (h); *Comentarios a la Ley de Impuesto sobre la Renta de Venezuela– Tomo I*, cit., p. 129 y Farías, Guillermo, *Temas de Finanzas Públicas, Derecho Tributario e Impuesto sobre la Renta (Ley de 1978)*, EDIME, Madrid, 1978, p. 169.

56 Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta. Gaceta Oficial de los Estados Unidos de Venezuela N° 20.085, del 17 de julio de 1942.

57 Exposición de Motivos de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1942, cit. en ALVARADO; *El Impuesto...* p. 284.

E igualmente fue la idea que presidió la *redefinición casuística* del concepto de disponibilidad en el Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1944, en una enumeración que –como fácilmente puede constatarse– es el germen de la norma que, con el tiempo, pasaría a conformar la formulación «clásica» de la disponibilidad en la Ley⁵⁸, y a través del cual se caracterizaron desde entonces –y hasta la modificación que hoy nos ocupa– las distintas situaciones de *temporalidad* de la renta gravable con el tributo⁵⁹. Sobre las bases previamente expuestas, el Reglamento de 1944 calificó como de *disponibilidad pagada* a las rentas provenientes de (i) capital inmobiliario; (ii) créditos y capitales mobiliarios en general; (iii) ejercicio de profesiones no comerciales; (iv) sueldos, pensiones y otras remuneraciones; (v) beneficios de valoración; y (vi) ganancias fortuitas, quedando como de *disponibilidad causada* únicamente los enriquecimientos netos derivados de (i) capital inmobiliario; y (ii) actividad agropecuaria. En este sentido, llama poderosamente la atención que para entonces –y hasta 1966– *la regla general de temporalidad del enriquecimiento era la de disponibilidad pagada*⁶⁰, sobre la base de que ésta garantiza, en términos generales, la capacidad de uso, goce y disposición

58 En su última versión antes de la reforma que se comenta en el texto principal, la regla de disponibilidad –contenida en el artículo 5 de la Ley– era del tenor siguiente: “*Los enriquecimientos provenientes de la cesión del uso o goce de bienes, muebles o inmuebles, incluidos los derivados de regalías y demás participaciones análogas y los dividendos, los producidos por el trabajo bajo relación de dependencia o por el libre ejercicio de profesiones no mercantiles, la enajenación de bienes inmuebles y las ganancias fortuitas, se considerarán disponibles en el momento en que son pagados. Los enriquecimientos que no estén comprendidos en la enumeración anterior, se considerarán disponibles desde que se realicen las operaciones que los producen, salvo en las cesiones de crédito y operaciones de descuento, cuyo producto sea recuperable en varias anualidades, casos en los cuales se considerará disponible para el cesionario el beneficio que proporcionalmente corresponda. // En todos los casos a los que se refiere este artículo, los abonos en cuenta se considerarán como pagos, salvo prueba en contrario. // Parágrafo Único. Los enriquecimientos provenientes de créditos concedidos por bancos, empresas de seguros u otras instituciones de crédito y por los contribuyentes indicados en los literales b), c), d) y e) del artículo 7° de esta Ley y los derivados del arrendamiento o subarrendamiento de bienes muebles, se considerarán disponibles sobre la base de los ingresos devengados en el ejercicio gravable*”.

59 Eliminandose, como apunta acertadamente Jraige, toda mención *conceptual directa* a la disposición jurídica o material de la renta como elementos del concepto de disponibilidad. Pero ello, consideramos nosotros, *sin renunciar* a dichos elementos, sino incorporándolos, esta vez a través de un catálogo de casos, a la temporalidad de la renta gravable. Nuestra afirmación es comprobable cuando se tiene presente, como señala Jraige, que desde entonces tanto la doctrina administrativa como el Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1993 (Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 35.217, del 24 de mayo de 1993) consideraron necesaria la exigibilidad jurídica del crédito como elemento esencial de la disponibilidad pagada, como se evidencia de la *primera* definición normativa del abono en cuenta contenida en dicho Reglamento. Cfr. Jraige; “Distorsiones en la interpretación del concepto de disponibilidad de la renta: el abono en cuenta y las ganancias cambiarias”, cit., pp. 215, 222-223.

60 Vid. Tinoco, Pedro R. (h); *Comentarios a la Ley de Impuesto sobre la Renta de Venezuela– Tomo I*, cit., p. 130.

jurídica y económica de la renta, haciendo idónea su gravabilidad en términos de comodidad de la imposición, como veremos posteriormente.

2. Base axiológica

Para quienes suscribimos la tesis de la *vinculación*⁶¹ para explicar el concepto de Derecho, éste debe contener, a más de los elementos de *legalidad conforme al ordenamiento* y de *eficacia* característicos de la noción positivista del Derecho, (i) un «parámetro de corrección», que permita controlar sus propios excesos, o configuraciones *injustas*; (ii) una fórmula de resolución de las lagunas normativas, que dote de nuevo –y auténtico– sentido al axioma de la «plenitud hermética» del Derecho; y (iii) un «mecanismo de justificación» de los enunciados normativos concretos que integran, como reglas, el sistema.

Estas tres funciones básicas refieren, directamente, al cometido de los *valores* como elementos fundantes del Derecho. En efecto, aquellos son parámetros de referencia de lo *bueno* para el ordenamiento; esto es, su *baremo axiológico*, del que puede deducirse el objetivo perseguido por el Derecho y, así, la elección de medios idóneos –los enunciados jurídicos– para lograr su realización efectiva⁶². Particularmente, ello permite predicar de los valores –en particular de su expresión deóntica, los *principios*– su utilidad como *criterio de valoración*⁶³ para determinar la idoneidad del Derecho para lograr su concreción en el plano de la realidad, o en otras palabras, como guía para establecer la aptitud de las reglas para lograr la *justicia*.

Sobre esta base, es posible afirmar con Finnis que una concepción lógico–formal del Derecho debe complementarse con una necesaria referencia axiológica que sirva de *criterio de justificación* para el vínculo entre *supuesto de*

61 Según Alexy, de conformidad con la teoría de la vinculación “*el concepto de derecho debe ser definido de manera tal que contenga elementos morales*”, además de los elementos de legalidad conforme al ordenamiento y eficacia social propias de las doctrinas positivistas, se incluyan también elementos *axiológicos*. Vid. Alexy, Robert; *El concepto y la validez del derecho*, Traducción del original alemán de Jorge M. Seña, Colección Clásicos Alemanes, Editorial Gedisa, Barcelona (España), 1997, pp. 13-14.

62 Como bien lo dice Dworkin al criticar el concepto de discreción que utiliza el positivismo para justificar su concepción de los valores, si ninguna «regla de reconocimiento», en el sentido que al término otorga Hart, “*puede proporcionar un criterio para la identificación de principios [valores], ¿por qué no decir que los principios [valores] son decisivos y que ellos forman la regla de reconocimiento de nuestro Derecho?*”. El texto entre corchetes es nuestro. Dworkin, Ronald, *Los derechos en serio*. Traducción del original inglés por Marta Guastavino, Editorial Ariel, Barcelona (España), 2002, p. 99.

63 Vid. Alexy, Robert, *Teoría de los Derechos Fundamentales*, Traducción del original alemán por Ernesto Garzón Valdés, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2001, pp. 143-147.

hecho y consecuencia jurídica que, según Kelsen⁶⁴, conforma la estructura básica de cualquier enunciado jurídico:

“Para decirlo, el punto y la característica unificadora de las normas que supongan o creen derechos es que tales reglas especialmente reconocen y respetan la elección de una persona, ya sea negativamente por no impedir u obstaculizar (privilegio e inmunidad), o afirmativamente, dándole efecto legal o moral (derecho y potestad). De hecho, en este punto de vista, los derechos morales se dice que pertenecen a una ‘rama de la moral que se ocupa específicamente en determinar cuándo la libertad de una persona puede verse limitada por la [libertad] de otra’⁶⁵.”

Esa función es la que cumplen los principios, *mandatos de optimización* del ordenamiento. Los principios, entre los varios sentidos que el término tiene en Derecho, son normas que expresan los valores superiores de un sistema normativo, y que son reflejo de una determinada forma de vida, o de la concepción que tiene una institución dada en un orden jurídico dado, sobre la base, precisamente, de los valores que la inspiran. Al mismo tiempo, los principios son enunciados jurídicos de considerable generalidad, que permiten la sistematización del ordenamiento jurídico *o de un sector del mismo*⁶⁶.

De este modo, los principios *stricto sensu* –esto es, los valores superiores del ordenamiento⁶⁷– constituyen auténticas «razones para la acción», que como expresión del *desiderátum axiológico* del sistema, son por tanto «razones de corrección»: así, la *validez* de una solución regulativa concreta pasará por su *adecuación racional* a los *mandatos de optimización* contenidos en los principios. Tal como lo explican ATIENZA y RUIZ MANERO,

“[L]as razones para la acción que derivan de principios en sentido estricto son razones de corrección: al igual que las anteriores [las razones para la acción que derivan de directrices], no son tampoco excluyentes, pero, en la deliberación

64 Vid. Kelsen, Hans, *Teoría Pura del Derecho*, Sin datos de traducción, Ediciones Liber, Caracas, 2010, p. 166.

65 Traducción libre nuestra. El texto original en inglés dice lo siguiente: “For, it is said, the point and unifying characteristic of rules which entail or create right is that such rules specifically recognize and respect a person’s choice, either negatively by not impeding or obstructing it (liberty and immunity) or affirmatively by giving legal or moral effect to it (claim-right and power). Indeed, in this view, moral rights are said to belong to a ‘branch of morality which is specifically concerned to determine when one person’s freedom may be limited by another’s [freedom]’”. Finnis, John, *Natural Law and Natural Rights*, 2ª edición, Clarendon Law Series, Oxford University Press. Oxford, 2011, p. 204.

66 Vid. Atienza, Manuel y Juan Ruiz Manero, *Las piezas del Derecho. Teoría de los enunciados jurídicos*, Editorial Ariel, Barcelona (España), 1996, p. 4.

67 Cfr. Atienza, Manuel y Juan Ruiz Manero, *Las piezas del Derecho. Teoría de los enunciados jurídicos*, cit. p. 5.

del sujeto, las razones de corrección operan como razones últimas (no son razones *finalistas*, sino razones *finales*). Por eso, las razones utilitarias que derivan de directrices pueden y deben ser evaluadas –y, en su caso, superadas– por razones de corrección, basadas en principios, mientras que lo contrario no puede ocurrir: si se tiene una razón de corrección para hacer X, entonces el no hacer X solo puede justificarse apelando a otras razones del mismo tipo –esto es, basadas en principios– que tengan un mayor peso, pero no a razones utilitarias –basadas en directrices– que muestren que la consecución de un cierto fin es incompatible con la acción X”⁶⁸

En el Derecho Tributario, esta función axiológica de justificación, sistematización y optimización del ordenamiento fiscal⁶⁹ la cumplen, entre muchos otros y de manera relevante para el caso objeto de análisis, los principios de *capacidad contributiva*, *conservación de la fuente productora de riqueza*, *comodidad* y *eficiencia recaudatoria*. Ellos desempeñan el cometido de *racionalizar* el ejercicio del poder de exacción estatal, de modo que las soluciones que integran el entramado regulativo del sistema sean *coherentes* con el fin *instrumental* de nuestra disciplina⁷⁰, que siempre debe estar orientada –en el Estado social y democrático de Derecho– a la preservación de la *libertad* y la *dignidad* humana que le sirven de fundamento al ordenamiento, según lo apenas esbozado previamente.

En otras palabras, los principios antes anotados sirven como *criterios de validez racional* de la solución normativa de *redefinición* del elemento temporal del hecho imponible en el impuesto sobre la renta respecto de los casos de (i) cesión del uso o goce de bienes; (ii) regalías y demás participaciones análogas; (iii) honorarios profesionales; (iv) dividendos; y (v) enajenación de bienes inmuebles, que han pasado a ser de disponibilidad *causada* como ya se ha dicho. Del mismo modo, estos principios sirven para determinar la *racionalidad*, tanto teleológica como *axiológica*, de la eliminación de la regla de reverso del gasto causado acumulado no pagado, así como de la equiparación *plena* del abono en cuenta al pago como elementos temporales de la obligación de retener para los agentes de retención, lo que justifica el desarrollo, aun sucinto, del *contenido esencial* de tales principios, de

68 El texto entre corchetes es nuestro. Atienza, Manuel y Juan Ruiz Manero, *Las piezas del Derecho. Teoría de los enunciados jurídicos*, cit., p. 14.

69 Que son las funciones más importantes de los principios en el Derecho. *Vid.* Atienza, Manuel y Juan Ruiz Manero, *Las piezas del Derecho. Teoría de los enunciados jurídicos*, cit., pp. 19-25.

70 El Derecho Financiero y Tributario –y sobre todo la actividad financiera, que es su objeto– tiene carácter *instrumental*; es un *medio* para alcanzar los fines estatales, y no un fin *en sí mismo*. *Vid.* García Belsunce, Horacio, “La ciencia de las finanzas públicas y la actividad financiera del Estado”, en García Belsunce, Horacio (Director), *Tratado de Tributación, Tomo I*, Editorial Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma, Buenos Aires, 2003, p. 16,

manera que nos sirva de *insumo* para la determinación de la *racionalidad axiológica* y, en consecuencia, la *validez constitucional* de la reforma legislativa bajo análisis.

Comencemos, valga la tautología, por el principio. La tributación conforme con la *capacidad contributiva* es, en las ilustrativas palabras de Fraga Pittaluga, “*pivote sobre el cual descansa el sistema tributario y como dato esencial para alcanzar la efectiva y justa distribución de las cargas públicas entre los ciudadanos*”⁷¹, equivalente, en palabras del Tribunal Constitucional español, a “*la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra*”⁷². De este modo, el principio sirve como parámetro de medida de la *justicia* del sistema tributario, a través de la regla de *progresividad* a la que se refiere el artículo 316:

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

Y como tal, es fundamento basal del sistema tributario:

“Por los que se refiere a los impuestos, la exigencia fundamental de todo sistema tributario justo y equitativo es que las cargas se adapten a la capacidad económica de los ciudadanos”⁷³.

La capacidad contributiva es, entonces, la medida de la *aptitud subjetiva* para contribuir con la satisfacción de las necesidades colectivas a través de la ablación *parcial* de su patrimonio⁷⁴, luego de atendidas las necesidades de subsistencia del individuo básicas para una existencia *digna*⁷⁵. Ello implica la distribución *equitativa*

71 Fraga Pittaluga, Luis, *Principios Constitucionales de la Tributación*, Editorial Jurídica Venezolana. Caracas, 2012, p.

72 STCE N° 27/1981 de 20 de julio, en <http://bit.ly/2bmHoYM>, 17 de agosto de 2016.

73 Juan XXIII, P. P.; *Carta Encíclica Mater et Magistra*. Pár. 132, en <http://bit.ly/1LP07pf>, 17 de agosto de 2016.

74 En Venezuela la obligación tributaria se constituye necesariamente en una prestación de *dar*, sea en dinero o en especie. No es posible, constitucionalmente hablando, la configuración de obligaciones tributarias como prestaciones de *hacer*; la inexistencia de *justa indemnización* como elemento característico del tributo frente a las restantes prestaciones patrimoniales públicas haría de un supuesto tal un caso de *trabajo forzado* del ciudadano frente al Estado, absolutamente inadmisible. Como dice con acierto Damarco, “*Los estados modernos no toman por la fuerza los bienes que necesitan para ello ni imponen trabajos personales de modo obligatorio sin contraprestación. Ellos adquieren dichos bienes y servicios por un precio en dinero*”. Entre nosotros, lo dicho es objeto *expreso* del primer aparte del artículo 317 de la Constitución: “*No podrán establecerse obligaciones tributarias pagaderas en servicios personales*”. Damarco, Jorge Héctor, *El principio de capacidad contributiva como fundamento y medida de los impuestos*, en <http://bit.ly/2bmF8ll>, 17 de agosto de 2016.

75 *Vid.* Andrade Rodríguez, Betty, *Inmunidad de los derechos humanos, capacidad contributiva y mínimo vital*,

de la carga financiera de la actividad pública, tanto horizontal como verticalmente: quienes tienen más deben pagar más, y quienes están en la misma situación deben soportar idéntico gravamen⁷⁶, con base en indicadores globales de su presencia⁷⁷.

De lo dicho se deduce, con facilidad, que la exigencia constitucional de «justa distribución» de las cargas públicas con base en la capacidad contributiva exige del sistema tributario que la exacción fiscal ocurra, en todos los casos, *donde* y *cuando* se evidencie efectivamente la existencia de la riqueza que, cumplidas las condiciones previas, se considera *disponible* –nótese el término– para su destinación al financiamiento de la gestión y satisfacción de las necesidades colectivas, de forma que –*a contrario*– cuando temporalmente no exista esa capacidad es constitucionalmente *imposible* exigir la prestación tributaria⁷⁸.

Ello se conecta directamente con el principio de conservación *de la fuente productora de la renta*. Pretender la exigibilidad del tributo antes de la presencia efectiva de la riqueza particular que constituye su objeto supone, necesariamente, el *cercenamiento irracional* del patrimonio cuyo uso o disposición da origen a la renta, planteamiento que, obvio es decirlo, es inadmisibles en un sistema jurídico que dice tener como fines esenciales “*la defensa y el desarrollo de la persona y el respeto a su dignidad*”, así como “*la promoción de la prosperidad y bienestar del pueblo*”⁷⁹. En efecto, el tributo no puede constituirse en una interferencia desproporcionada al ejercicio efectivo del derecho de propiedad o de ejercicio de la actividad productora de renta, según el caso⁸⁰; en palabras del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Constitucional, el principio en comentario

“[F]unciona como una verdadera interdicción de imposición por el legislador

Tesis Doctoral, Repositorio SABER, Universidad Central de Venezuela, Caracas, 2014, pp. 280-285, en <http://bit.ly/2bdu9Z8>, 17 de agosto de 2016.

76 Vid. Herrera Molina, Pedro Manuel, *Metodología del Derecho Financiero y Tributario*. Colección Documentos. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 2003, p. 21, en <http://bit.ly/2bikHBJ>, 17 de agosto de 2016.

77 Vid. Englisch, Joachim; “Chapter 19: Ability to Pay”, en *Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law*, C. Brokelind ed., Online Books IBFD. **Ámsterdam**, 2014, en <http://bit.ly/2b0NkWB>, 17 de agosto de 2016.

78 Vid. Atencio Valladares, Gilberto y Michelle Azuaje Pirela, “Los principios de capacidad contributiva y progresividad en la imposición sobre la renta en Venezuela”, en *Cuestiones Jurídicas, Revista de Ciencias Jurídicas de la Universidad Rafael Urdaneta*. Vol. II, N° 1, Universidad Rafael Urdaneta. Maracaibo, 2008, p. 56, en <http://bit.ly/2bxVzbP>, 17 de agosto de 2016.

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

80 Vid. Englisch, Joachim; “Chapter 19: Ability to Pay”, cit.

de cargas fiscales exorbitantes que hagan nugatorio el libre y efectivo ejercicio del derecho a la propiedad de los sujetos obligados a cumplir con el pago del tributo establecido en la ley; de allí que sea firme [...] que un tributo es confiscatorio de la propiedad cuando absorbe una parte sustancial de ésta o de la renta, es decir, cuando priva al sujeto pasivo de la relación tributaria de la posibilidad de usar, gozar, disfrutar y disponer de cualquiera de sus bienes, en desconocimiento de su real capacidad contributiva”⁸¹.

O, también según el Tribunal Supremo de Justicia en Sala Constitucional, “[S]i bien la propiedad es un derecho sujeto a determinadas limitaciones que deben encontrarse acorde con ciertos fines, tales como la función social, la utilidad pública y el interés general, tales limitaciones deben ser establecidas con fundamento en un texto legal, siempre y cuando las referidas restricciones no constituyan un menoscabo absoluto o irracional del aludido derecho de propiedad. Esto es, que imposibilite de tal forma la capacidad patrimonial de los particulares que termine extinguiéndola.

En el ámbito tributario, la vulneración del derecho de propiedad, se pone de manifiesto cuando tal como asienta el tratadista Héctor Villegas, “*el Estado se apropia indebidamente de los bienes de los contribuyentes, al aplicar un gravamen en el cual el monto llega a extremos insoportables, desbordando así la capacidad contributiva de la persona, vulnerando por esa vía indirecta la propiedad privada, e impidiéndole ejercer su actividad*”. (Villegas, Héctor. Relatoría General de las XIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario celebradas en Buenos Aires del 4 al 7 de Septiembre de 1989. Tema: *Las Garantías Constitucionales ante la Presión del Conjunto de Tributos que Recaen sobre el Sujeto Contribuyente*. Pág. 27). [...]

Siendo esto así, surge evidente la conclusión de que a los Poderes Públicos les está prohibido el establecimiento de tributos o sanciones tributarias –siendo que estas últimas son formas coercitivas de procurar la efectiva recaudación de las contribuciones de los particulares a las cargas públicas– que puedan amenazar con absorber una parte sustancial del derecho a la propiedad del contribuyente, con la negativa consecuencia que tal situación conlleva, **al extinguir la fuente generadora del tributo** y posterior daño que tal situación ejerce en la ya mermada economía del país”⁸².

De este modo, el principio de conservación de la renta deviene en una manifestación específica de la prohibición a la que se refiere el primer aparte del artículo 317 de la Constitución, de acuerdo con la cual “*ningún tributo puede tener efecto confiscatorio*”, o lo que es lo mismo, es *corolario* del principio de capacidad

81 SSC 200/2004 de 19 de febrero, caso *Caribe Motor, C. A. et al. v. Municipio Puerto Cabello del Estado Carabobo*, en <http://bit.ly/2bdFlzG>, 17 de agosto de 2016.

82 El subrayado es nuestro. SSC 307/2001 de 6 de marzo, caso *Cervecería Polar del Centro, S. A. et al. v. Municipio San Joaquín del Estado Carabobo*, en <http://bit.ly/2b0zlyh>, 17 de agosto de 2016.

contributiva, por cuanto –como indica Andrade Rodríguez– “*aquellos tributos que resulten en la sustracción de una porción fundamental del patrimonio se considerarán confiscatorios, atentatorios del derecho de propiedad y, en consecuencia, nulos*”⁸³.

Dicho lo previo, cabe aclarar que la excesiva intensidad de la intermisión estatal en la esfera patrimonial del individuo no necesariamente se produce *con exclusividad* en los casos de sobredimensionamiento cuantitativo de la prestación fiscal: como el contexto ya lo sugiere, es fácil deducir que el efecto en comentarios *también* se produce cuando los tributos son exigidos en condiciones que *cualitativamente* afectan irracionalmente al derecho a la propiedad, o al libre desenvolvimiento de la personalidad en condiciones de *dignidad*, como lo es –por ejemplo– pretender separar la riqueza *cuando ésta aun no se ha producido*: utilizando el ilustrativo símil fisiócrata, es como *pretender los frutos en la época de la siembra*.

A esa idea responde el principio de *comodidad*, una de las cuatro máximas fundamentales de un sistema tributario según Adam Smith. No es necesario mayor esfuerzo para notar que el momento más *cómodo* para el contribuyente es el de percibir la renta en el momento en el que ella se encuentra *efectivamente a disposición del contribuyente*, tanto jurídica como económicamente, de modo que éste se halle en las mejores condiciones posibles para su cumplimiento⁸⁴. Así, resulta lógico que la exigibilidad de la obligación tributaria esté supeditada a la época más propicia y ventajosa para su satisfacción⁸⁵. Ello exige del sistema tributario una estructura normativa que permita a los sujetos pasivos todas las facilidades posibles respecto del cálculo y pago de la deuda tributaria, previa observancia de los principios impositivos de rango superior, como evidentemente lo es el de tributación conforme con la capacidad contributiva *y sus corolarios*, resumidos – en lo que a nuestros efectos importa– en la máxima de preservación de la fuente productora de renta⁸⁶.

Consecuencialmente, la exacción del tributo en el tiempo en el que *jurídica y económicamente* la materia imponible se encuentra *presente*, a través de

83 Andrade Rodríguez, Betty, *Inmunidad de los derechos humanos, capacidad contributiva y mínimo vital*, cit., p. 146.

84 Vid. Alcon Yustas, María Fuencisla, *El pensamiento político y jurídico de Adam Smith. La idea de orden en el ámbito humano*, Universidad Pontificia Comillas. Madrid, 1994, p. 337.

85 Vid. Ochoa de León, Marta, “Importancia de la regulación de Impuestos Internacionales en beneficio de la humanidad”, en Da Cunha Lopes, Teresa, *et al.* (coordinadores), *Globalización, Derechos Humanos y Sociedad de la Información*, 3ª serie, N° 6. Colección «Transformaciones Jurídicas y Sociales en el Siglo XXI». Universidad Michoacana de San Nicolás de Hidalgo. Morelia, 2009, p. 276.

86 Vid. Neumark, Fritz, *Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerepolitik*. J. C. B. Mohr (Paul Siebeck), Tübingen, 1970, p. 379.

la realización del hecho generador, deviene –como fácilmente puede notarse– en una regla esencial de *eficiencia* de un sistema recaudatorio cualquiera, que entre nosotros –incluso– está constitucionalmente exigida⁸⁷. *Ésta, la eficiencia del sistema tributario*, no se traduce en la *mayor*, sino en la *mejor* recaudación posible; esto es, en la idea de *racionalidad*.

3. Disponibilidad, abono en cuenta y racionalidad. Inconstitucionalidad de la reforma.

A. Idea de racionalidad. La eficiencia recaudatoria, como lógica axiológica de lo razonable en la conformación del sistema tributario.

En efecto, la *razón* –como *racionalidad*, o lógica de *lo razonable*– permite explicar los enunciados que componen un determinado sistema normativo, en función de la relación congruente entre éstos –como *medios*– y los *fin*es que persigue el ordenamiento, *a la luz de los criterios de optimización –valores– que inspiran al sistema*. La racionalidad se condensa, así, en la relación *medios-fines-valores* entre un determinado enunciado normativo, los objetivos que con su incorporación al ordenamiento se persiguen y los derechos, garantías y principios fundamentales que sirven de sustrato axiológico al sistema jurídico y de contexto a la aplicación del antedicho enunciado, en garantía de la armonía interna, la aplicabilidad y –sobre todo, considerando la función de *mandatos de optimización* de los principios, previamente apuntada– la *validez* del enunciado jurídico de que se trate.

Así las cosas, cabe distinguir –en el sentido ya esbozado– entre la *racionalidad teleológica*, en la que se comprueba la probabilidad de realización del fin buscado *con la mayor intensidad posible*, que se resume en la idea de *eficacia*; y la *racionalidad axiológica*, traducida conceptualmente en la *eficiencia*, y que se exterioriza en la coherencia entre el fin perseguido –o la medida de *la intensidad con la que éste se reclama*– y los *valores* en juego, de modo que éstos resulten *afectados en la menor medida posible*.

De esta forma, la racionalidad de un sistema normativo –como el tributario– podrá predicarse en la medida en la que la *eficacia* de la regulación –entendida como la instrumentación regulativa del medio más *intenso* de obtención del fin perseguido, o *racionalidad teleológica*– sea adecuado y coherente con los derechos,

87 Según el artículo 316, el régimen tributario debe sustentarse en un sistema eficiente para la recaudación fiscal.

garantías y principios fundamentales que le dan sustento axiológico al ordenamiento. Así, la racionalidad, así entendida, deviene en manifestación propia de la razón práctica aplicada al Derecho⁸⁸: éste, en efecto,

“[E]s una idea práctica, es decir, indica un fin, y como toda idea de tendencia, es esencialmente doble porque encierra en sí misma una antítesis, el fin y el medio. No basta investigar el fin, se debe además mostrar el camino que a él conduzca. He aquí dos cuestiones, a las que el Derecho debe siempre procurar una solución, hasta el punto que, puede decirse, que el Derecho no es en su conjunto y en cada una de sus partes más que una constante respuesta a aquella doble pregunta. No hay un solo título, sea por ejemplo el de la propiedad, ya el de obligaciones, en que la definición no sea necesariamente doble y nos diga el fin que se propone y los medios para llegar a él. Mas el medio, por muy valioso que sea, se reduce siempre a la lucha contra la injusticia. La expresión del Derecho encierra una antítesis que nace de esta idea, de la que es completamente inseparable: la lucha y la paz; la paz es el término del Derecho, la lucha es el medio para alcanzarlo”⁸⁹.

En este contexto, el principio de la recaudación *eficiente* supone “*que la Administración Tributaria recaude los tributos exactamente debidos por los contribuyentes, de manera rápida, oportuna y con el mínimo esfuerzo posible*”⁹⁰: se insiste, no la mayor, sino la mejor recaudación posible. Lo contrario, traducido –por ejemplo– en lo *intempestivo* de la pretensión de cumplimiento de la obligación tributaria, en los términos previamente indicados, con «fundamento» en la necesidad de incrementar la participación del impuesto sobre la renta en el producto interno bruto⁹¹ –esto es, mayor recaudación– peca de *irracional* por *ineficiente*, y en consecuencia, como fácilmente puede deducirse de lo expuesto, entre nosotros es *expresamente* atacable por tal circunstancia como *inconstitucional*.

88 Vid. Romero-Mucí, Humberto, *Lo racional y lo irracional de los intereses moratorios en el Código Orgánico Tributario*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2005, pp. 3, 5-7.

89 Von Ihering, Rudolf, *Estudios Jurídicos*, Serie Los Grandes Maestros, Heliasta, Buenos Aires, 1974, p. 9.

90 El subrayado es nuestro. Fraga Pittaluga, Luis, *Principios Constitucionales de la Tributación*, cit.

91 Así lo señala la Exposición de Motivos de la Ley de Impuesto sobre la Renta: “*Durante la última década, la recaudación del impuesto sobre la renta se ha mantenido estable, lo cual no guarda relación con el comportamiento de la economía venezolana en su conjunto. Si se revisan las cifras oficiales, es fácil observar que, en dicho período, la recaudación del impuesto sobre la renta no ha sufrido variaciones significativas en cuanto a su participación en el producto interno bruto*”.

B. Irracionalidad teleológica y axiológica de las [nuevas] reglas de disponibilidad de ingresos, costos y deducciones en el impuesto sobre la renta.

En efecto, si se analiza la reforma de las reglas de disponibilidad de ingresos, costos y deducciones desde la perspectiva del *juicio racional*, entendido como la operación intelectual de aprehensión y comprensión de la norma (medios), su *ratio* y de su imbricación en el sistema (fines), y su comparación crítica con los valores que sustentan deónticamente el sistema jurídico de que se trate, para así determinar la coherencia o incoherencia –racionalidad o irracionalidad– de la regla sometida al análisis en función de los valores que sustentan deónticamente el sistema jurídico de que se trate, nos encontraremos –como veremos enseguida– con la más radical *inconstitucionalidad*.

A este respecto, Romero–Muci propone varios criterios determinativos del contenido racional de una proposición normativa:

“Aclarar si el fin en vista puede ser alcanzado en una situación dada, para lo cual la precisión de los fines permite maximizar el análisis sobre la posibilidad práctica de realizar el fin.

Siendo realizable el fin, cuáles son los medios para lograrlo y las posibilidades de logro.

Averiguar qué efectos colaterales y consecuencias últimas puede tener la elección de un medio determinado, aparte de permitir el logro del fin determinado.

Si varios fines deseables son realizables conjuntamente o si son incompatibles, de forma que la realización de algunos de ellos excluya definida o probablemente la realización de otros.

El análisis de todas estas operaciones serán necesarias para valorar la racionalidad de una interpretación conforme a los fines, de modo que la *incoherencia*, esto es, la contradicción entre medios y fines, exhibirá la *irracionalidad* o, lo que es igual, lo *absurdo* de la interpretación”⁹²

Con base en ellos, es posible establecer un *procedimiento* para realizar el *test* de racionalidad⁹³:

a) *Determinar los fines perseguidos, y con ello su viabilidad práctica*: según la Exposición de Motivos, la reforma pretende “*aportar más progresividad y equidad al sistema tributario*”. Allende las críticas que puedan hacerse al encuadre del objetivo en comentario, subordinándolo a su “*correspondencia con la concepción del*

92 Romero-Muci, Humberto, *Lo racional y lo irracional de los intereses moratorios en el Código Orgánico Tributario*, cit., pp. 8-9.

93 *Vid.* Romero-Muci, Humberto, *Lo racional y lo irracional de los intereses moratorios en el Código Orgánico Tributario*, cit., pp. 9-11.

*Estado Socialista*⁹⁴, la progresividad y la equidad –entendida como justicia– del sistema tributario son objetivos válidos, e incluso constitucionalmente *ordenados*, *ex* artículo 316 de la Ley Fundamental, en el marco de una recaudación «eficiente» del impuesto sobre la renta.

b) *Precisar los medios para el logro del fin, y posibilidades de concreción*: para lograr el objetivo esbozado en el párrafo precedente, la reforma acude a una serie de medidas de *ampliación de la recaudación del impuesto*, la que –se estima– “no guarda relación con el comportamiento de la economía venezolana en su conjunto”, pues durante la última década “no ha sufrido variaciones significativas en cuanto a su participación en el producto interno bruto”. En concreto, tales medidas se resumen en la derogación de elementos de potencial *minoración*, como el sistema integral de ajustes por inflación para los sujetos pasivos calificados como «especiales»⁹⁵, o de *diferimiento* del impuesto, como es –precisamente– la temporalidad de las operaciones constitutivas de los ingresos, costos y deducciones que integran la base de cálculo del tributo, considerando como parte de la renta gravable “supuestos que en la actualidad aparecen como ‘ingresos contabilizados y no cobrados’”.

Llegados a este punto, cabe cuestionar la *racionalidad teleológica* de la solución propuesta; esto es, la correspondencia del medio escogido, en nuestro caso el adelantamiento de la *temporalidad* del ingreso como elemento determinativo de la base imponible junto con la eliminación de la regla de corrección del gasto causado no pagado, con el pretendido fin de incremento *aritmético* de la recaudación fiscal del impuesto sobre la renta y su incidencia en el producto interno bruto, relación que –de entrada– es claramente *incongruente*.

94 En las que no ahondaremos, en tanto exceden el alcance de estas notas. Resumidamente, una pretensión tal es excluyente del carácter *democrático y políticamente plural* del Estado venezolano, según las admoniciones de los artículos 2, 3, 5 y 6 de la Ley Fundamental. *Cfr.* Weffe H., Carlos E.; “Tributación y Regulación. Notas introductorias al debate sobre la función del tributo en el Estado social y democrático de Derecho”, en *Tributación y Regulación. Memorias de las XIV Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2015, pp.

95 Esta es una categoría de sujetos pasivos que, por su importancia para la Administración Tributaria en términos de volumen de ingresos, sector o actividad económica, han sido estratificados separadamente a fines de gestión administrativa. Éstos deben cumplir con sus obligaciones tributarias en condiciones y plazos separados del resto de contribuyentes, e –incluso– están sujetos a obligaciones tributarias *distintas* a las del universo de sujetos pasivos del sistema: por ejemplo, la responsabilidad como agentes de retención del impuesto al valor agregado. La categorización en comentarios está regulada por la Providencia Administrativa N° SNAT/2006/00685, publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 38.622, del 8 de febrero de 2007. La condición de agentes de retención del impuesto al valor agregado de las personas jurídicas que son sujetos pasivos «especiales» dimana de la Providencia Administrativa N° SNAT/2015/0049, publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 40.720, del 10 de agosto de 2015.

En efecto, mientras que –por un lado– se pretende *adelantar* la exigibilidad jurídica del ingreso producto de (i) cesión del uso o goce de bienes; (ii) regalías y demás participaciones análogas; (iii) honorarios profesionales; y (iv) enajenación de bienes inmuebles a través de su incorporación al régimen de disponibilidad causada, por el otro se *anula* el efecto perseguido cuando se permite al deudor de estos enriquecimientos *deducir* la suma adeudada por estos conceptos como egreso causado, no imputable al costo, normal y necesario para la producción de la renta *sin que se haya producido efectivamente el pago*, e incluso *aunque la erogación en cuestión nunca vaya a producirse*, gracias a la eliminación de la regla de corrección del gasto causado no pagado.

Así, como sin dificultad se advierte, el hipotético incremento de la recaudación fiscal por concepto de impuesto sobre la renta se *diluye* –e incluso puede *desaparecer*– en términos netos, gracias al efecto proporcional y opuesto que la aplicación conjunta de ambas reglas supone, con lo que desde el punto de vista teleológico la reforma bajo análisis ya es *ineficaz* y, por tanto, *irracional* en los términos expuestos.

c) *Efectos colaterales, además del logro del fin determinado, y su compatibilidad*: en este último punto se analiza la *razonabilidad axiológica* del enunciado deóntico sometido al juicio de racionalidad; como se ha insistido ya previamente, toca aquí analizar si la regulación propuesta es congruente, ya no con el fin recaudatorio perseguido –que como vimos *no lo es*–, sino con los valores y principios que informan, como «razones para la acción» y, en consecuencia, como *criterios de corrección*, al ordenamiento tributario.

En el caso que nos ocupa, esta tarea supone la confrontación de la «nueva» regla de disponibilidad –compuesta, como ya se ha dicho, de la redefinición casuística de la disponibilidad *causada* y en la eliminación de la regla de corrección del gasto causado no pagado– con los principios constitucionales de *justicia* en la distribución de las cargas públicas, tributación conforme con la *capacidad contributiva*, *progresividad*, *conservación de la fuente* productora de la renta, la *prohibición de efectos confiscatorios* de los tributos, la *comodidad* de la imposición y la *eficiencia recaudatoria* del sistema tributario, balance que, una vez más, resulta claramente *negativo* para la reforma bajo análisis.

En efecto, a su *ineficacia* la reforma añade nuevas razones de irracionalidad. *Primero*, tal como se analizó en su oportunidad⁹⁶, la temporalidad de los elementos que obran al dimensionamiento cuantitativo del impuesto sobre la renta atiende lógicamente a la posesión *jurídica* y *económica* del enriquecimiento, de modo que

96 Parágrafo 3.1.

su titular pueda ejercer efectivamente sobre él los atributos del derecho de *propiedad* con prescindencia de su naturaleza. De esta manera, aun cuando respecto de dicho incremento patrimonial pueda predicarse aisladamente alguna de las formas de «disponibilidad» mencionadas, no es razonablemente sostenible que tal renta sea ya del *dominio* del sujeto pasivo, al punto que éste se halle en condiciones de detraer *cómodamente* una parte para la satisfacción de las necesidades colectivas sin sacrificar, aun temporalmente o en parte, el *capital* cuya inversión ha dado lugar –directa o indirectamente– a la producción de la renta así gravada.

Para muestra, un botón: los honorarios profesionales de abogado. Considerando que el contrato de obra⁹⁷ es *consensual*⁹⁸, desde el punto de vista estrictamente jurídico el ingreso a que se hace acreedor el abogado por “*la realización habitual de labores o la prestación de servicios a título oneroso [...] propios de la abogacía*”⁹⁹ es «disponible», especialmente por la posibilidad de su enajenación a través de la cesión de créditos¹⁰⁰; sin embargo *económicamente no lo es*, toda vez que un crédito como el mencionado *muy difícilmente halle un comprador en el mercado*. Así, es *absurdo* exigirle al abogado que ha *pactado* la prestación de servicios profesionales con su cliente, mas por cualquier razón no ha percibido el *estipendio de honor* al que tiene derecho como contraprestación, que pague el impuesto sobre una riqueza que *no tiene*, ni es *absolutamente seguro* que tenga, dada la improbabilidad de realizar una operación de descuento sobre una acreencia de esas características, así como la posibilidad, aun remota, de *incumplimiento* del deudor.

Otro tanto ocurre en el supuesto del rendimiento que, al vencimiento, producen los títulos sujetos a operaciones de descuento cuyo producto se recupere en *una única anualidad*, según la interpretación *a contrario* del artículo 5 de la

97 El artículo 1.630 del Código Civil (Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 2.990 Extraordinario, del 26 de julio de 1982) caracteriza al contrato de obra de la siguiente manera: “*El contrato de obras es aquel mediante el cual una parte se compromete a ejecutar determinado trabajo por sí o bajo su dirección, mediante un precio que la otra se obliga a satisfacerle*”. En este sentido, el artículo 11 de la Ley de Abogados (Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 1.081 Extraordinario, del 23 de enero de 1967) entiende por actividad profesional del abogado “*el desempeño de una función propia de la abogacía o de una labor atribuida en razón de una Ley especial a un egresado universitario en Derecho, o aquellas ocupaciones que exijan necesariamente conocimientos jurídicos*”.

98 Artículo 1.141, Código Civil.- “*Las condiciones requeridas para la existencia del contrato son: 1° Consentimiento de las partes; 2° Objeto que pueda ser materia de contrato; y 3° Causa lícita*”

99 Artículo 11, Ley de Abogados.

100 Artículo 1.549, Código Civil.- “*La venta o cesión de un crédito, de un derecho o de una acción son perfectas, y el derecho cedido se transmite al cesionario, desde que haya convenio sobre el crédito o derecho cedido y el precio, aunque no se haya hecho tradición. // La tradición se hace con la entrega del título que justifica el crédito o derecho cedido*”.

Ley¹⁰¹. Se trata allí de una obligación *a término*, cuyo cumplimiento o ejecución depende de la realización de un acontecimiento futuro y cierto (el vencimiento del título) “*que no suspende la obligación, y solo fija el momento de la ejecución*”¹⁰², y en las que su *exigibilidad* está diferida a favor –en este caso– del deudor. Allí, aun cuando existe *obligación* (la de pagar el rendimiento), que como tal podría ser susceptible de enajenación (pues de hecho, es esa su racionalidad inherente en estos casos), no existe –ni puede existir– disponibilidad *jurídica* del enriquecimiento que puede derivar de dicho rendimiento: ésta *no está presente*. Así, se reproducen las consecuencias anteriores: mal puede exigirse al acreedor de una obligación tal, respecto de la cual no tiene siquiera *acción* para exigir su cumplimiento, que pague el impuesto sobre la renta por un «enriquecimiento» temporalmente *inexistente*.

De esta guisa, la reforma supone para el acreedor –e hipotético perceptor– de los enriquecimientos que, por su imperio, han pasado a ser de disponibilidad «causada» contradiciendo su naturaleza y características, un claro *sobredimensionamiento del tributo en exceso de su real capacidad contributiva*, toda vez que, por obra de las reglas en comentarios, se entiende *disponible* el ingreso, y por tanto *exigible* el impuesto sobre la renta, sobre una riqueza que no ha sido *realmente* percibida por el contribuyente. Ello implica, en las circunstancias ya largamente analizadas, que el sujeto pasivo que se halle en esta situación tributará con base en su *patrimonio* y no en su *renta*, debiendo detraer parte de aquél para poder satisfacer la prestación tributaria así dimensionada. Todo ello, como salta a la vista, contradice palmariamente los mandatos constitucionales de optimización del ordenamiento fiscal previamente estudiados:

- i) *Capacidad contributiva, justicia y progresividad*, al reclamar la detracción de una riqueza *inexistente* al momento de su pretendida «exigibilidad», desbalanceando así *injustamente* en contra de los hipotéticos perceptores de estos enriquecimientos la distribución de las cargas públicas en una forma que –como tal, y según lo expuesto– es claramente *regresiva*, en tanto no se adapta a la aptitud *real* de estos sujetos pasivos para el sufragio de la actividad tendiente a la satisfacción de las necesidades colectivas.
- ii) *Conservación de la fuente productora de renta, no confiscación y comodidad de la imposición*, al obligar a los sujetos pasivos que se hallen en el predicamento en comentarios a la *ablación de su*

101 Cit. en nota al pie N° 4.

102 Artículo 1.211, Código Civil.

patrimonio para poder costear el tributo, dada la imposibilidad de acudir –en razón del tiempo, por su falta de percepción efectiva al enriquecimiento cuya hipotética «obtención» es «causa» de la obligación tributaria, interfiriendo así con el disfrute efectivo de la propiedad en condiciones de dignidad.

- iii) *Eficiencia recaudatoria*, en tanto la exacción del impuesto sobre la renta que recae sobre los enriquecimientos calificados por la reforma como de disponibilidad «causada» en un tiempo *distinto* al de su posesión jurídica y económica resulta *ineficiente*, en tanto el impuesto no se está obteniendo *oportunamente*, ni mucho menos *con el mínimo esfuerzo posible*, sino por el contrario multiplicando las *externalidades negativas* consecuencia de la medida.

Lo expuesto confirma lo que constituyó, respecto del punto, nuestra hipótesis de trabajo: dada la naturaleza simultáneamente *jurídica y económica* del concepto de disponibilidad, las reglas de temporalidad de ingresos, costos y gastos en el impuesto sobre la renta deben necesariamente tomar en cuenta ambas circunstancias a la hora de calificar a un determinado elemento de cuantificación de la base de cálculo de ese tributo como de disponibilidad causada o pagada, según el caso. En nuestro caso, dada su disponibilidad *económica*, los supuestos de (i) cesión del uso o goce de bienes; (ii) regalías y demás participaciones análogas; (iii) honorarios profesionales; y (iv) enajenación de bienes inmuebles, deben calificarse necesariamente como de disponibilidad «pagada», como lo hizo la Ley de Impuesto sobre la Renta desde 1943 hasta 2015; lo estatuido en la reforma supone, por el contrario, una medición *excesiva* de la real capacidad contributiva de los sujetos pasivos del impuesto sobre la renta, que cercena indebidamente la fuente productora de riqueza al exigir el tributo sobre una riqueza no realmente percibida, obligando al contribuyente a disponer de su patrimonio para cumplir con la obligación tributaria.

Ello es *injusto*, en tanto coloca sobre estos contribuyentes una carga desproporcionada frente a los demás, inequidad que sube de punto en el caso de los *deudores* de los conceptos que constituyen su ingreso: éstos, gracias a la derogación de la regla de corrección del gasto causado acumulado no pagado, podrán deducir el egreso respectivo de su ingreso o de su renta bruta, según corresponda, aun cuando no se haya producido efectivamente la erogación que constituye el *objeto* del enriquecimiento gravado para la otra parte, incrementando así artificialmente la recaudación fiscal en perjuicio del hipotético perceptor del ingreso. En consecuencia, la modificación en estudio de las reglas de disponibilidad de ingresos,

costos y deducciones en el impuesto sobre la renta es absolutamente *irracional* y, en tanto violatoria de las reglas constitucionales de configuración del sistema tributario, *inconstitucional*.

C. Irracionalidad teleológica y axiológica de la [nueva] regla de temporalidad de las retenciones del impuesto sobre la renta.

En el mismo sentido, la reforma regula también la temporalidad de la responsabilidad por «vinculación»¹⁰³ en el impuesto sobre la renta, fundada en la relación de quien, sin haber realizado el hecho imponible, está legalmente obligado a satisfacer parcial o totalmente la obligación tributaria¹⁰⁴ con base en su relación con el flujo económico que constituye la capacidad contributiva sujeta a gravamen por la conjunción de su voluntad negocial con el contribuyente¹⁰⁵, en una técnica de colaboración con la función recaudadora de la Administración

103 Al respecto, en una ocasión anterior hemos sostenido, con base en el Modelo de Código Tributario para América Latina OEA/BID, fundamento de la primera etapa de nuestra codificación fiscal, que “*es posible la configuración de un tercer tipo de responsabilidad, participe de la acepción de «carga» a la que nos hemos referido reiteradamente, configurada en función de la «vinculación» que éste tiene con el flujo económico que constituye —o puede constituir— al hecho generador, y que le permite fungir como garante del cumplimiento de la obligación tributaria, basada en la conjunción de la voluntad negocial entre el contribuyente y el responsable, o bien en el control jurídico que sobre la validez de la operación debe realizar el responsable*”. Vid. Giuliani Fonrouge, *et al.*, *Modelo de Código Tributario*, Preparado para el Programa Conjunto de Tributación de la Organización de Estados Americanos y el Banco Interamericano de Desarrollo (O. E. A. – B. I. D.), Unión Panamericana, Washington, D. C., 1968, p. 30; y Weffe H., Carlos E.; “La responsabilidad tributaria”, en *Memorias de las XXVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Tomo I*, Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario – Instituto Peruano de Derecho Tributario, Lima, 2014, p. 600.

104 De conformidad con el artículo 25 del Código Orgánico Tributario (Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 6.152 Extraordinario, del 18 de noviembre de 2014), “*Responsables son los sujetos pasivos que, sin tener el carácter de contribuyentes, deben por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a los contribuyentes*”.

105 Como por ejemplo es el caso de la retención, donde el responsable es *deudor* de la suma constitutiva de ingreso bruto o de enriquecimiento neto para la otra parte del negocio jurídico respectivo, que es —por dicha circunstancia— contribuyente del impuesto sobre la renta. También la responsabilidad por vinculación se produce en el caso en el que la relación en comentarios tiene lugar por el control jurídico que debe ejercer sobre la validez u oponibilidad a terceros de la operación gravable, como es el caso del registrador que tiene a su cargo dar fe pública de la venta de un inmueble sujeto a garantía real del cumplimiento del impuesto sobre sucesiones, donaciones y demás ramos conexos, según el artículo 51 de la Ley reguladora de ese tributo (Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 5.391 Extraordinario, del 22 de octubre de 1999), que es del tenor siguiente: “*Los registradores, jueces y notarios no podrán protocolizar, autenticar o dar fe de reconocimiento de documentos en que a título de heredero o legatario, se transmita la propiedad o se constituyan derechos reales sobre bienes recibidos por herencia o legado, sin previo conocimiento del certificado de solvencia a que se refiere el artículo 45 de la Ley o a la autorización expresa del Ministerio de Finanzas*”.

Tributaria asimilable a la descentralización «por colaboración»¹⁰⁶, a través de la retención¹⁰⁷ y posterior enteramiento del impuesto.

Así, como ya se indicó con anterioridad¹⁰⁸, el nuevo artículo 84 de la Ley de Impuesto sobre la Renta¹⁰⁹ (i) equipara al pago y al *abono en cuenta* como criterios determinativos de la temporalidad de los *anticipos* del impuesto a título de retenciones, derogando la *presunción de pago* que asimilaba a ambos conceptos *ex* artículo 5 de la Ley derogada; y (ii) define *por primera vez* legalmente al abono en cuenta, al que entiende como “*las cantidades que los deudores o pagadores acrediten en su contabilidad o registros*”, o lo que es lo mismo, equipara el concepto al mero *asiento contable* de las obligaciones que originan el gasto deducible para el agente de retención, obviando el requisito reglamentario de acuerdo con el cual dicho registro constituía abono en cuenta cuando éstos se tratasen de *créditos exigibles jurídicamente a la fecha del asiento*¹¹⁰.

Como puede verse, la disponibilidad de los anticipos del impuesto sobre la renta a título de retenciones está determinada legalmente ahora, claramente, por *dos* conceptos: pago y *abono en cuenta*. El primero de ellos, nada polémico, supone la entrega de una *suma de dinero*, constitutiva de ingreso bruto o de enriquecimiento neto para el acreedor-contribuyente, como forma de cumplimiento de una obligación, dada la previsión reglamentaria que limita el evento retentivo por pago a este supuesto¹¹¹.

106 Cfr. Wefte H., Carlos E.; “La responsabilidad tributaria”, cit., p. 578, en pie de página; y Chávez Marín, Augusto Ramón, *Los convenios de la administración. Entre la gestión pública y la actividad contractual*, Colección Textos de Jurisprudencia. Editorial Universidad del Rosario. Bogotá, 2008, p. 337.

107 En el impuesto sobre la renta, la retención es “*la actividad administrativa (delegada) de colaboración en las tareas de recaudación del tributo, que cumple por mandato de la Ley de Impuesto sobre la Renta y del Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta en materia de Retenciones, el sujeto responsable como pagador de una renta gravable con dicho impuesto, y que consiste en amputar del impuesto sobre la renta que está obligado a satisfacer el contribuyente receptor del pago, un porcentaje indicado por el Reglamento según la causa que ha dado origen a la obtención de la renta, a los fines de enterarlo (depositarlo) en una oficina receptora de fondos nacionales, en la forma y en los plazos indicados por las normas respectivas*”. Fraga Pittaluga, Luis, *et al*, *La retención en el impuesto sobre la renta*. Colección Estudios 1, Caracas, 2002, pp. 16-17.

108 Parágrafo 1.

109 Cit. en nota al pie N° 8.

110 Así lo disponía el ahora derogado artículo 82 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta, cit. en nota al pie N° 9.

111 De conformidad con el artículo 20 del Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta en Materia de Retenciones (Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 36.203, del 12 de mayo de 1997), “*No deberá efectuarse retención alguna en los casos de pagos en especie o cuando se trate de enriquecimientos exentos de impuesto sobre la renta, así como cuando se trate de enriquecimientos exonerados del mencionado impuesto, mientras dure la vigencia del beneficio, de acuerdo con lo dispuesto en el Código Orgánico Tributario*”.

En lo atinente al *abono en cuenta*, la reforma toma partido por la tesis de acuerdo con la cual la disponibilidad del anticipo está determinada, ya no por la *posesión jurídica y económica* del enriquecimiento objeto de retención, dada su *exigibilidad* jurídica y su consecuencial puesta a disposición a través de un asiento contable, sino simplemente por la mera *exigibilidad contable* de la prestación constitutiva del ingreso bruto o enriquecimiento sujeto a retención, de modo que resultará obligatorio retener aun en el caso en el que la suma objeto de tal retención no haya abandonado el patrimonio del deudor-responsable, y en consecuencia no sea –en sentido propio– *disponible* para el acreedor-contribuyente. La reforma recoge así la tendencia jurisprudencial dominante desde 2003, según la cual el abono en cuenta

“[C]onsiste en la acreditación o anotación en el haber que hace el deudor del gasto en una cuenta a nombre de una persona jurídica o natural, de una cantidad determinada, pues, desde ese momento se considera que existe una disponibilidad jurídica, independientemente de la disponibilidad económica que pueda existir. En conclusión, el abono en cuenta debe entenderse tal y como se concibe en materia contable”¹¹²

Resulta sencillo constatar como aquí, también, la reforma adolece de la misma irracionalidad denunciada en el punto anterior¹¹³. El incremento de la recaudación, *desiderátum* de la modificación legislativa, pretende alcanzarse sobre la base del *adelantamiento de la exigibilidad del anticipo* impositivo respecto de cantidades sobre las que los contribuyentes –e incluso, en buena parte de los casos, los propios responsables– no tienen posesión jurídica y económica; en otras palabras, sobre las que *no tienen disponibilidad*. De esta guisa, la reforma tiene en este punto una serie de consecuencias contradictorias con los valores que informan al ordenamiento fiscal y que fueron previamente enumerados:

a) *Para el contribuyente*, el establecimiento legal del abono contable como elemento temporal de la retención en el impuesto sobre la renta implica pagar anticipadamente el tributo en exceso de su real capacidad contributiva, en tanto que –al igual que ocurre en el supuesto analizado previamente– el impuesto sobre la renta se entiende exigible sobre sumas que no han pasado a formar parte de su patrimonio, de manera que no existe posesión alguna, ni jurídica ni económica, sobre el hipotético ingreso bruto o enriquecimiento neto que es objeto anticipado

112 SSPA N° 25/2003 de 14 de enero, caso *Sural, C.A. vs. República (Contraloría General de la República)*, en <http://bit.ly/2b5neSe>, 19 de agosto de 2016, *et passim*.

113 Cuestión que habíamos ya denunciado previamente, antes de la modificación de la Ley de Impuesto sobre la Renta, con base en el análisis crítico de la jurisprudencia. *Vid.* Weffe H., Carlos E.; “La responsabilidad tributaria”, cit., pp. 604-606.

de retención, distribuyendo así injusta y regresivamente las cargas públicas, atentando contra la preservación de la fuente productora de riqueza, en circunstancias que dificultan al contribuyente el cumplimiento cómodo de la obligación y bajo una técnica ineficiente, de cuyo abuso pueden derivarse efectos confiscatorios; y b) *Para el agente de retención*, el adelantamiento del evento retentivo a un momento previo al de la exigibilidad jurídica de la obligación –e incluso, al de la disponibilidad financiera de los recursos con los que hacer frente al compromiso económico frente al contribuyente– supone una distribución inequitativa de las cargas públicas de naturaleza tributaria a las que todos están obligados¹¹⁴, que compromete su flujo de caja y, por esa vía, atenta contra la preservación de la fuente productora de riqueza, en exceso de la proporcionalidad que debe regir el establecimiento de cualquier clase de prestaciones patrimoniales públicas –y en especial, las de naturaleza tributaria–, de manera claramente ineficiente, por inoportuna, en los términos ya ampliamente desarrollados.

Respecto del punto debe insistirse, una vez más, en el carácter jurídico y económico de la disponibilidad, como equivalente a *posesión del enriquecimiento sujeto al tributo*. Tal como lo había reconocido la jurisprudencia previa a 2003 al analizar el concepto de abono en cuenta¹¹⁵, para poder hablar de un enriquecimiento relevante a los fines de la imposición a la renta *éste debe ser susceptible de disfrute por su perceptor* para poder estimarse percibido y, en consecuencia, ser gravable con el tributo en comentarios. A esa idea es a la que se opone la reforma comentada, bajo la excusa de la «insuficiente» participación del impuesto sobre la renta en el producto interno bruto; ello, como ya se ha dicho –y debe ratificarse acá– es *teleológica y axiológicamente incongruente* con la estructura del impuesto sobre la renta y con las reglas básicas de conformación del sistema tributario vene-

114 Artículos 133 y 316, Constitución.

115 “*En efecto, el hecho de que hubiese acreditado la suma de intereses adeudada a la acreedora al final de su ejercicio de 1986, lo único que le permitió a la contribuyente fue registrar en su contabilidad como egresos de ese ejercicio, ‘sus gastos por intereses causados y no pagados’, pero en modo alguno esta simple acreditación implica abono en cuenta como se debe entender en la legislación tributaria. Para la contabilidad los términos ‘acreditar una determinada cantidad a una cuenta’ es ciertamente sinónimo de ‘abonar en cuenta esa misma cantidad’. Pero fiscalmente los términos se han diferenciado; para que haya verdaderamente un ‘abono en cuenta’, considerado como pago, es necesario que la suma abonada haya salido del patrimonio del deudor y que se encuentre enteramente a disposición del acreedor, aun cuando éste no haya recibido físicamente el pago; es decir, que la suma abonada se haya puesto efectivamente a su orden y ello no puede hacerse a menos que el deudor tenga disponibilidad en caja o banco. A tal efecto es necesario que haya un verdadero ‘abono en cuenta’ a favor del acreedor contra las cuentas de caja o banco del deudor y no basta, en consecuencia, que la cantidad simplemente se le haya acreditado en la contabilidad del deudor”.* SSPA N° 2388/2001 de 30 de octubre, caso *Empresa de Construcciones Benvenuto Barsanti, S.A. vs. República (Contraloría General de la República)*, en <http://bit.ly/2b1E5XE>, 19 de agosto de 2016.

zolano, lo que determina, dada su contradicción con los *mandatos de optimización* del ordenamiento tributario de (i) comodidad de la imposición; (ii) tributación conforme a la capacidad contributiva; (iii) preservación de la fuente productora de renta; y (iv) eficiencia recaudatoria, su radical *inconstitucionalidad*.

D. Conclusiones

Luego de analizadas las disposiciones pertinentes según lo ya expuesto, somos de la opinión de que la reforma de las reglas de *disponibilidad* en la Ley de Impuesto sobre la Renta, tanto de los ingresos, costos y gastos que dimensionan cuantitativamente el enriquecimiento neto gravable con ese tributo, *ex* artículos 5 y 32 de la Ley, como de los *anticipos a cuenta* del pago de obligaciones tributarias a título de retención, *ex* artículo 84 *eiusdem*, es *irracional*, y en consecuencia *inconstitucional*, toda vez que:

- a) *Contradice teleológicamente su objetivo*, el incremento de la recaudación fiscal a través del adelantamiento de la disponibilidad de los ingresos relevantes para la cuantificación del enriquecimiento neto en el impuesto sobre la renta, al derogar la regla de corrección del gasto causado acumulado no pagado, de modo que el hipotético incremento recaudatorio que podría haberse obtenido disminuye dramáticamente, e incluso puede llegar a ser inexistente, gracias al efecto proporcional y opuesto que la aplicación conjunta de ambas reglas supone, en contradicción con el mandato de *eficiencia recaudatoria* contenido en el artículo 316 de la Constitución, e incrementando artificialmente la recaudación fiscal en perjuicio del receptor del ingreso, en negación de la justicia en la distribución de las cargas públicas preconizada por la misma norma constitucional.
- b) *Establece el gravamen en exceso de la real capacidad contributiva del obligado tributario*. En efecto, el caso del adelantamiento de la disponibilidad de los enriquecimientos por concepto de cesión del uso o goce de bienes, regalías y demás participaciones análogas, honorarios profesionales, dividendos y enajenación de bienes inmuebles, se pretende el gravamen sobre una riqueza inexistente al momento de su pretendida «*exigibilidad*», *de manera injusta y regresiva, al igual que ocurre para el contribuyente objeto de retención sobre ingresos brutos o enriquecimientos netos que no ha recibido efectivamente*, en franca contradicción con el artículo 316 de la Constitución.

Otro tanto ocurre con la carga económica que se impone al agente de retención que, sin que necesariamente disponga del *flujo de caja* suficiente para afrontar el cumplimiento de la obligación que tiene frente al contribuyente –e incluso en

condiciones en las que jurídicamente no le es exigible el cumplimiento de la obligación-, es legalmente forzado, gracias a la adopción legal de la definición meramente contable de abono en cuenta como elemento temporal de la responsabilidad, a la retención y enteramiento del impuesto, imponiéndole así un gravamen *excesivo*, por inoportuno, y en ambos casos, absolutamente *regresivo e injusto*, también en contravención del artículo 316 de la Ley Fundamental.

c) *Pretende aniquilar la fuente productora de la renta con efectos equivalentes a la confiscación, a través de un gravamen temporalmente inoportuno*, al obligar a los sujetos pasivos que se hallen en el predicamento en comentarios, sea el contribuyente cuya fuente de ingresos esté sujeta a la regla de disponibilidad causada, sea el agente de retención que debe satisfacer el anticipo impositivo sin flujo de caja que se lo permita, a la *ablación de su patrimonio* para poder costear el tributo, dada la imposibilidad de acudir –en razón del tiempo, por su falta de percepción efectiva- al enriquecimiento cuya hipotética «obtención» es «*causa*» de la *obligación tributaria, interfiriendo así con el disfrute efectivo de la propiedad en condiciones de dignidad* y conculcando las garantías *iusfundamentales* previstas en el artículo 317 de la Constitución.

Todo ello pone de relieve la absoluta *ineficiencia recaudatoria* de la reforma, en tanto la exacción del impuesto sobre la renta que recae sobre los enriquecimientos calificados por la reforma como de disponibilidad «causada», o bien la exigibilidad de los anticipos de impuesto sobre la renta sobre la base del concepto contable de «abono en cuenta», en un tiempo *distinto* al de su posesión jurídica y económica, no permite la obtención oportuna del tributo con el mínimo esfuerzo posible, tal como lo postula el principio de *comodidad de la imposición*, sino al contrario de forma que maximiza las externalidades negativas consecuencia de la medida, en total conculcación del *desiderátum* que impone el artículo 316 de la Constitución para la recaudación de los tributos.

Ámsterdam, agosto de 2016.