



**Universidad Central de Venezuela
Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas
Centro de Estudios de Postgrado
Especialización en Derecho Tributario**

**ARRENDAMIENTO FINANCIERO E IMPUESTO SOBRE LA RENTA
(Una aproximación crítica desde la significación económica)**

**LEASING AND INCOME TAX
(A critical approach from the economic significance)**

Autor: Burt Steed Hevia O.
Tutor: Alberto Benshimol

Caracas, Julio 2014

Universidad Central de Venezuela
Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas
Centro de Estudios de Postgrado
Especialización en Derecho Tributario

ARRENDAMIENTO FINANCIERO E IMPUESTO SOBRE LA RENTA
(Una aproximación crítica desde la significación económica)

LEASING AND INCOME TAX
(A critical approach from the economic significance)

Autor:	Burt Steed Hevia O.
Tutor:	Alberto Benshimol
Fecha:	Julio, 2014

RESUMEN

En este trabajo se aborda el estudio del tratamiento fiscal del arrendamiento financiero en función de su inclusión en el impuesto sobre la renta como categoría susceptible de afectación de la base imponible. La base imponible es la cuantificación del enriquecimiento neto. Se define como el incremento de patrimonio que resulta después de restar de los ingresos brutos, los costos y deducciones permitidos en la Ley de impuesto sobre la renta, incluido el resultado del sistema de ajuste por inflación fiscal. Una de tales deducciones son los cánones o cuotas de arrendamiento de los bienes destinados a la producción de la renta de conformidad con el artículo 27 numeral 12 de la Ley del impuesto sobre la renta. Con base en esta norma se ha desarrollado en Venezuela el escaso tratamiento en el impuesto sobre la renta del arrendamiento financiero. Ni los tribunales de la República, ni la doctrina estudiosa del Derecho Tributario en el país, han profundizado en la naturaleza del arrendamiento financiero, en las consecuencias que se derivan tanto para el arrendatario como para el arrendador financiero por la cesión del uso de bienes muebles o inmuebles, a cambio del pago periódico de una cuota que amortiza el costo del bien cedido en uso. Aunado a ello, existe la figura de la venta con posibilidad de arrendamiento financiero de vuelta (lease back) como mecanismo de financiación del capital de trabajo. Ambos mecanismos de financiamiento tienen ventajas fiscales tanto para el arrendatario financiero como para el arrendador financiero. En función de ello, se plantearon los objetivos de la investigación. El

objetivo general de la investigación es analizar las consecuencias para el arrendador y arrendatario financiero con ocasión de las operaciones de arrendamiento financiero en la determinación de la base imponible del impuesto sobre la renta. Por su parte, los objetivos específicos son: (i) exponer los fundamentos del deber de pagar tributos y sus límites constitucionales, (ii) explicar los elementos de la base imponible del impuesto sobre la renta en Venezuela, (iii) estudiar la racionalidad de la normalidad y necesidad como elementos del gasto deducible en la base imponible del impuesto sobre la renta, (iv) examinar el método de interpretación de la Ley Tributaria atendiendo a su significación económica, (v) analizar la naturaleza del arrendamiento financiero frente a otros negocios jurídicos típicos, (vi) profundizar en la interpretación del artículo 27 numeral 12 de la Ley de impuesto sobre la renta de Venezuela, (vii) explorar el tratamiento del retroarrendamiento financiero en el impuesto sobre la renta en Venezuela, y (viii) proponer una reforma del artículo 27 numeral 12 de la Ley de impuesto sobre la renta. La metodología será una investigación documental con apoyo de los métodos expositivo-documental y hermenéutico lógico. El contenido del trabajo está compuesto de tres (3) capítulos. En el capítulo I se presenta el problema de investigación, la metodología y el objetivo general y los objetivos específicos para abordar el problema planteado. En el capítulo II, se desarrolla el marco teórico-referencial con énfasis en la explicación de los derechos fundamentales como normas constitucionales de principio y como límites al poder del Estado de crear y recaudar tributos, la teoría fundamental del impuesto sobre la renta, la interpretación jurídica de las normas tributarias y el tratamiento en el impuesto sobre la renta del arrendamiento financiero y el retroarrendamiento financiero. Finalmente, en el capítulo III se presenta nuestra propuesta de reforma del artículo 27, numeral 12 de la Ley de impuesto sobre la renta para desarrollar de manera expresa el tratamiento del arrendamiento financiero en el texto legislativo, las conclusiones y las referencias bibliográficas, legislativas, jurisprudenciales, dictámenes administrativos y sitios web.

DESCRIPTORES: impuesto, renta, enriquecimiento neto, interpretar, interpretación jurídica, significación económica, realidad económica, arrendamiento financiero, retroarrendamiento financiero, gasto, deducibilidad, norma jurídica, ley.

Summary

The main purpose of this research is to develop the treatment of the leasing in the Venezuelan income tax system as a category included in the tax base. Net income is the quantification of the taxable base which represents the tax availability of the taxpayer and is defined as the equity increase derived from deducting costs and expenses authorized by the income tax law to the gross revenue of the taxpayer, including the result of the inflation adjustment system. One of those deductions is the payments made by lessees in virtue of leasing operations. Neither judicial courts, nor the tax administration have issued a definitive decision regarding of the above mentioned. Additionally, nowadays, lease back exists as an alternative method of financing to acquire work capital. As a consequence of these situations general and specific objectives have been stated. The general objective is to analyze the income tax consequences for the lessee and the lessor by carry out leasing operations. Specific objectives are: (i) to expose the fundamental principles of the taxation and its constitutional limits, (ii) to explain the fundamental principles of the Venezuela income tax system, (iii) to study the rationality of the normality and necessity as requirements of the deductions in the tax base, (iv) to explore the fundamental principles of the interpretation method of the tax law, (v) to study the fundamental principles of leasing and its juridical characterization, (vi) to go in depth in the interpretation of the article 27 [12] of the income tax law, (vii) to explore the juridical characterization of the lease-back, and (viii) to propose a reform of the article 27 [12] of the income tax law. To fulfill these objectives we will performed a documentary search with the support of the documentary and logical method. The text is structured by three chapters. Chapter I contains the search problem, methodology and objectives. Chapter II contains the framework of the fundamental principles of the taxation and its constitutional limits, fundamental principles of the income tax, the theory of the interpretation method of the tax law, the juridical characterization of the leasing and lease back and the income tax treatment of leasing and lease-back. Finally, chapter III, contains our proposal on the reform of the article 27 [12] of the income tax law to expressively include the deductibility of leasing and lease back payments, conclusions and bibliography.

Key words: Tax, income, net income, to interpret, juridical interpretation, economic signification, economic reality, leasing, lease back, financing, rule, law, expense, deductibility, law.

DEDICATORIA

A mis padres, con infinito amor.

A la memoria de Don Teódulo Hevia,
hombre sabio de tierra y de campo.

AGRADECIMIENTOS

Al Dr. Mauricio Rodríguez Ferrara, por su labor como maestro del Derecho de las obligaciones, y por compartir extramuros la lectura de la obra de Francesco Carnelutti.

Al Dr. Humberto Romero-Muci, por su labor como maestro del Derecho Tributario, y por enseñarme a comprender el Derecho mediante el análisis crítico del lenguaje y la razón práctica.

“En el Derecho Tributario se trata, no tanto de aprehender formas jurídicas vacías como de asumir los efectos de las fuerzas económicas”.

Albert Hensel¹

“El presupuesto de la razón práctica es que la reflexión racional tenga algo que decir sobre la orientación de la acción”.

Gustavo Zagrebelsky²

¹ Albert Hensel: *Derecho Tributario*. Madrid. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, 2005.

² Gustavo Zagrebelsky: *El derecho dúctil, ley, derechos, justicia*. Madrid. Editorial Trotta, S.A., 2008.

ÍNDICE GENERAL

	Pág.
PORTADA.....	1
RESUMEN.....	2
DEDICATORIA.....	5
AGRADECIMIENTOS.....	6
ÍNDICE GENERAL.....	8

CAPITULO I

I.	FORMULACIÓN DEL PROBLEMA.....	12
II.	OBJETIVOS DEL TRABAJO	16
	Objetivo general.....	16
	Objetivos específicos.....	16
III.	MARCO METODOLÓGICO.....	17

CAPITULO II

IV.	MARCO TEÓRICO REFERENCIAL.....	19
1.	Sobre el deber de pagar tributos y sus límites constitucionales.....	19
	1.1. Generalidades.....	19
	1.2. El Estado y el poder imposición frente al poder de los derechos fundamentales.....	22
2.	El impuesto sobre la renta en Venezuela.....	41
	2.1. Generalidades sobre el concepto de <i>base imponible</i>	41
	2.1.1. La necesaria distinción entre los conceptos de <i>hecho imponible, base imponible y materia imponible</i>	41

2.1.2.	Base imponible <i>fáctica</i> y base imponible <i>normativa</i> en el impuesto sobre la renta.....	45
2.1.3.	.La necesaria distinción entre los conceptos de <i>costo</i> y <i>gasto</i>	46
2.1.4.	El carácter <i>neto</i> de la renta gravable y su delimitación frente al resultado contable de la entidad.....	49
2.1.5.	El carácter <i>disponible</i> del ingreso como elemento de la renta neta gravable.....	58
2.1.6.	La depuración de la renta contable como procedimiento de delimitación de la base fiscal gravable.....	56
2.1.7.	La racionalidad de la <i>normalidad</i> y <i>necesidad</i> del gasto deducible en el impuesto sobre la renta.....	77
3.	La Interpretación de la norma jurídica con contenido tributario.....	86
3.1.	La acción de interpretar.....	86
3.2.	La interpretación Jurídica.....	88
3.2.1.	Interpretación de la norma jurídica con contenido tributario: especial referencia a la <i>significación económica</i>	96
A.	Generalidades.....	96
B.	Sobre la norma de <i>interpretación</i> y los métodos admitidos para la interpretación de la norma jurídica con contenido tributario.....	101
C.	Sobre la norma de <i>integración</i> de la norma jurídica con contenido tributario.....	106
D.	Sobre la norma de <i>calificación</i> de los hechos económicos con contenido tributario.....	109

3.2.2.	A modo conclusivo: la pertinencia de la significación económica en la interpretación y aplicación de las normas jurídicas con contenido tributario y en la calificación de hechos con incidencia Tributaria.....	119
	A. Generalidades.....	119
	B. La significación económica como <i>presupuesto teleológico</i>	124
	C. La significación económica como <i>presupuesto de aplicación</i>	128
	D. La significación económica como <i>presupuesto de calificación</i>	132
4.	El arrendamiento financiero.....	135
4.1.	Origen y evolución en la legislación venezolana.....	135
4.2.	El arrendamiento financiero frente a otros negocios jurídicos típicos.....	139
4.2.1.	El arrendamiento financiero y el arrendamiento tradicional de cosas.....	139
4.2.2.	El arrendamiento financiero y la venta a plazos con reserva de dominio.....	142
4.2.3.	El arrendamiento financiero y el mandato.....	145
4.3.	El arrendamiento financiero. Naturaleza y definición: ¿negocio jurídico autónomo?, ¿técnica de financiación?.....	146
4.4.	El retroarrendamiento financiero.....	151

4.5.	La técnica contable en el arrendamiento financiero.....	153
5.	El arrendamiento financiero, el retroarrendamiento financiero y el impuesto sobre la renta.....	160
5.1.	Interpretación del artículo 27 numeral 12 de la Ley de impuesto sobre la renta.....	160
5.2.	Sobre el alcance del derecho de deducibilidad del arrendatario financiero.....	167
5.3.	Sobre el alcance del derecho de deducibilidad de la arrendadora financiera.....	173
5.4.	Sobre la disponibilidad del ingreso de la arrendadora financiera.....	175
5.5.	Posición de la Administración Tributaria y de los tribunales de la República.....	178
5.6.	El arrendamiento financiero y el ajuste por inflación fiscal de los bienes cedidos.....	184
5.7.	El retroarrendamiento financiero y el impuesto sobre la renta.....	186

CAPITULO III

1.	NUESTRA PROPUESTA	
1.1.	Propuesta de reforma del artículo 27 numeral 12 de la Ley de impuesto sobre la renta.....	189
	CONCLUSIONES.....	192
	REFERENCIAS.....	196

CAPITULO I

I. FORMULACIÓN DEL PROBLEMA

El impuesto sobre la renta rige en Venezuela desde 1943³ como un tributo nacional con carácter progresivo, general y directo cuya base imponible es la cuantificación de la renta neta. Así, la base imponible se constituye en un índice revelador de capacidad para contribuir con la satisfacción de los gastos del Estado. Por ello, la obligación de pago del impuesto sobre la renta solo existirá cuando se verifique un incremento neto de patrimonio durante un ejercicio gravable.

La actual Ley de impuesto sobre la renta de 2007⁴ en su artículo 1 precisa el hecho imponible: “Los enriquecimientos anuales, netos y disponibles, obtenidos en dinero o en especie, causarán impuestos según las normas establecidas en esta Ley”. Por su parte, el artículo 4 *ejusdem*, establece la metodología de determinación de la base imponible: “Son enriquecimientos netos los incrementos de patrimonio que resulten después de restar de los ingresos brutos, los costos y deducciones permitidos en esta Ley, sin perjuicio respecto del enriquecimiento neto de fuente territorial del ajuste por inflación previsto en esta Ley”.

Así las cosas, la Ley de impuesto sobre la renta venezolana precisa el hecho imponible y la metodología de cuantificación de la base imponible en apremio de la seguridad jurídica del contribuyente.

La base imponible, comprende la medida económica resultante de la sustracción de los costos y gastos a los ingresos generados por la actividad productora de renta incluida la ganancia o pérdida resultante de la aplicación del sistema de ajuste por inflación fiscal. Es decir, para el cálculo de la base

³ La primera Ley de Impuesto Sobre la Renta fue publicada en la *Gaceta Oficial N° 20.851* del 17 de julio de 1942, vigente a partir del 1° de enero de 1943.

⁴ *Gaceta Oficial N° 38.628* del 16 de febrero de 2007.

imponible, deben sustraerse todos los costos y gastos necesarios para su obtención, conservación y mantenimiento, lo cual determina su carácter neto. Posteriormente, se añade el resultado positivo o negativo del ajuste por inflación fiscal.

En correspondencia con lo anterior, el encabezado del artículo 27 de la Ley de Impuesto sobre la Renta establece los requisitos concurrentes de los gastos deducibles en la base imponible: "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". Por su parte, el numeral 12, faculta a los contribuyentes para que tomen como un gasto sustraible en la determinación de la base fiscal gravable a: "Los cánones o cuotas correspondientes al arrendamiento de bienes destinados a la producción de la renta".

Tal como está redactado el numeral 12 del artículo 27, pareciera que las cuotas correspondientes al arrendamiento financiero pagadas por el arrendatario no constituyen un gasto normal y necesario en la determinación de la base imponible del tipo impositivo. A pesar de ello, la interpretación de tal norma debe profundizar en el análisis teleológico de su significado en función de la realidad económica al momento de su incorporación al texto legal y de su aplicación al caso concreto sometido al poder jurisdiccional.

Ciertamente, la norma que faculta a los contribuyentes a deducir los cánones de arrendamiento para determinar la base imponible del impuesto sobre la renta fue incorporada en la Ley de impuesto sobre la renta de 1966. Posteriormente, fue modificada en el año de 1978, incorporando la palabra "cuota" en el supuesto del gasto deducible con ocasión del arrendamiento de bienes destinados a la producción de la renta neta gravable.

A partir de la reforma de la Ley de impuesto sobre la renta de 1978, el contenido de la norma del numeral 12 del artículo 27 de la Ley de impuesto sobre la renta se ha mantenido anquilosado, regulando el mismo supuesto hasta la vigente Ley de impuesto sobre la renta de 2007, sin hacer mención expresa a los pagos periódicos con ocasión de los arrendamientos financieros.

Que las distintas leyes de impuesto sobre la renta, desde la Ley de 1966 hasta la vigente Ley de impuesto sobre la renta de 2007, no hayan regulado expresamente el supuesto de deducción de los pagos periódicos con ocasión de las operaciones de arrendamiento financiero celebrados por los contribuyentes, tal como se dispone en otras jurisdicciones (i.e. España, Colombia), no implica una prohibición al respecto.

Los estudios del foro tributario venezolano y los pronunciamientos de la Administración Tributaria y los Tribunales de la República son escasos en torno al tratamiento del arrendamiento financiero en el impuesto sobre la renta. La posición seguida puede dividirse en dos vertientes. La vertiente tradicional asimila el arrendamiento financiero al arrendamiento tradicional de cosas. Justifica la deducibilidad de la totalidad del monto pagado por la cesión de uso de los bienes dados en arrendamiento financiero con la posibilidad futura de adquirir la propiedad de los mismos una vez se ejerza la opción a compra. Sin embargo, niega la posibilidad del ajuste por inflación de los bienes financiados en la contabilidad fiscal del arrendatario financiero quien no tiene la propiedad real del activo cedido durante el plazo de pago de las cuotas periódicas de amortización de precio, más los intereses y comisiones. Por su parte, la vertiente menos tradicional impulsa la deducibilidad por parte del arrendatario financiero de las cuotas de intereses y comisiones pagadas, el aprovechamiento de la depreciación de los activos cedidos en la base imponible del impuesto sobre la renta y su ajuste por inflación fiscal por tener la explotación productiva de los mismos.

No obstante el esfuerzo de las dos vertientes anunciadas en torno al objeto de estudio de esta monografía, consideramos que el tratamiento fiscal del arrendamiento financiero en nuestro país sigue siendo muy incipiente.

Desde nuestro punto de vista, la poca atención del tratamiento en el impuesto sobre la renta de una figura regulada como operación de crédito por la Ley de instituciones del sector bancario se debe a tres aspectos claramente confirmados en la práctica jurídica del país. En Venezuela no se han realizado estudios sobre (i) la naturaleza del arrendamiento financiero y de la realidad económica asociada a las operaciones de arrendamiento financiero en los años previos y posteriores a la reforma de la Ley de impuesto sobre la renta de 1978, (ii) las normas técnicas que regulan la contabilización del arrendamiento financiero; y (iii) la interpretación jurídica atendiendo a la significación económica de la norma jurídica con contenido tributario que profundice en la interpretación teleológica del artículo 27 numeral 12 de la Ley de impuesto sobre la renta.

Dada la complejidad técnica del arrendamiento financiero y por ende del estudio de su naturaleza económica y jurídica existe una ligereza acomodaticia de los operadores jurídicos al contenido de los pocos pronunciamientos oficiales de la Administración Tributaria, de la antigua Corte Suprema de Justicia y el Tribunal Supremo de Justicia sobre el tratamiento del arrendamiento financiero en el impuesto sobre la renta.

Ante la problemática descrita con ocasión de la interpretación gramatical y finalista de la prescripción normativa del artículo 27 numeral 12 de la Ley de impuesto sobre la renta, resulta necesario plantearse la siguiente interrogante: ¿se puede incluir los pagos que realizan los contribuyentes en Venezuela con ocasión de la celebración de las operaciones de arrendamiento financiero como un gasto deducible para el arrendatario financiero y como un ingreso gravable para el arrendador

financiero en la determinación de la base imponible del impuesto sobre la renta?.

II. OBJETIVOS DEL TRABAJO

Objetivo general

Analizar la posibilidad de incluir las cuotas pagadas con ocasión de las operaciones de arrendamiento financiero como gasto deducibles por el arrendatario financiero y como un ingreso gravable por el arrendador financiero en la determinación de la base imponible del impuesto sobre la renta.

Objetivos específicos.

1. Exponer los fundamentos del deber de pagar tributos y sus límites constitucionales.
2. Explicar los elementos de la base imponible del impuesto sobre la renta en Venezuela.
3. Estudiar la racionalidad de la normalidad y necesidad como elementos del gasto deducible en la base imponible del impuesto sobre la renta.
4. Examinar el método de interpretación de la Ley Tributaria atendiendo a su significación económica.
5. Analizar la naturaleza del arrendamiento financiero frente a otros negocios jurídicos típicos.
6. Profundizar en la interpretación del artículo 27 numeral 12 de la Ley de impuesto sobre la renta de Venezuela.

7. Explorar el tratamiento del retroarrendamiento financiero en el impuesto sobre la renta en Venezuela.
8. Proponer una reforma del artículo 27 numeral 12 de la Ley de impuesto sobre la renta.

III. MARCO METODOLÓGICO

El alcance del objetivo general y los objetivos específicos del trabajo se basó en una investigación documental⁵ con apoyo de los métodos expositivo- documental y hermenéutico lógico.

La consulta de las fuentes bibliográficas permitió extraer los desarrollos teóricos más pertinentes para el enriquecimiento del discurso y la consecución de los objetivos planteados. Por medio de la cita destacada dentro del texto y en pie de página se encajaron de manera progresiva en un todo ordenado los textos de la legislación, la doctrina judicial y el criterio de autores nacionales y extranjeros estudiosos de los temas específicos y centrales del presente trabajo.

Aunado a lo anterior, en su oportunidad, se hizo un esfuerzo por comentar y criticar los textos citados sobre la base de un orden teórico-programático guiado por la significación económica de las circunstancias materiales que envuelven al hecho imponible y el análisis de la figura del arrendamiento financiero en el impuesto sobre la renta en Venezuela.

⁵ “Se entiende por investigación documental, el estudio de los problemas con el propósito de ampliar y profundizar el conocimiento de su naturaleza, con apoyo, principalmente, en trabajos previos, información y datos divulgados por medios impresos, audiovisuales o electrónicos. La originalidad del estudio se refleja en el enfoque, criterios, conceptualizaciones, reflexiones, conclusiones, recomendaciones y, en general, en el pensamiento del autor.” (Cfr. Universidad Pedagógica Experimental Libertador: *Manual de Trabajo de Grado de Especialización y Maestría y Tesis Doctorales*, 4ª edición, Caracas, 2011, p. 20).

Básicamente, la materia de la investigación documental fueron fuentes bibliográficas primarias y secundarias (libros, revistas, leyes y jurisprudencia básica emanada de la Junta de Apelaciones de los antiguos Tribunales del Impuesto Sobre la Renta, la Corte Federal y de Casación de la antigua Corte Suprema de Justicia y el Tribunal Supremo de Justicia).

La revisión de las fuentes bibliográficas permitió delimitar el problema de investigación, la revisión crítica del desarrollo teórico para la solución del problema de investigación y la estructuración del marco teórico referencial del trabajo, cuyo objetivo principal es analizar la posibilidad de incluir las cuotas pagadas con ocasión de las operaciones de arrendamiento financiero como gasto deducibles por el arrendatario financiero y como un ingreso gravable por el arrendador financiero en la determinación de la base imponible del impuesto sobre la renta.

El nivel de estudio alcanzado en la investigación correspondió al analítico-descriptivo-comparativo, con el fin de desarrollar suficientemente los diferentes elementos del referido objetivo general delimitados en los objetivos específicos, formular conclusiones, recomendaciones y proponer una reforma del artículo 27 numeral 12 de la Ley de impuesto sobre la renta.

CAPÍTULO II

IV. MARCO TEÓRICO REFERENCIAL

1. Sobre el deber de pagar tributos y sus límites constitucionales

1.1. Generalidades

La Constitución Nacional⁶ nos obliga a contribuir con los gastos inherentes al Estado mediante el pago de tributos: “Artículo 133. Toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley.” De lo cual resultan dos preguntas esenciales: ¿por qué debemos pagar tributos?, y ¿qué limita al Estado institucionalizado en el cobro de los tributos?. Dos preguntas de no fácil respuesta. Ambas escarban en la complejidad de temas más próximos a la filosofía política y jurídica que al propósito de este estudio. No es el objeto de esta monografía exponer una teoría general del Estado y de los sistemas políticos y económicos que históricamente han justificado el deber de pagar tributos por parte de los súbditos en el Estado absolutista, y de los ciudadanos con el advenimiento del Estado Constitucional de Derecho.

Sencillamente expondremos nuestro criterio en torno a la constitucionalización de la carga fiscal sobre el patrimonio particular, y a la existencia del deber correlativo del Estado de respetar los límites concebidos por el propio texto fundamental en la vulneración legítima del derecho de propiedad para el pago de impuestos, tasas y contribuciones.⁷

Propondremos a los derechos fundamentales del contribuyente como verdaderos límites del poder del Estado en la imposición de gravámenes

⁶ *Gaceta Oficial Extraordinaria* N° 5.453 del 24 de marzo de 2000. Cuya primera enmienda se publicó en la *Gaceta Oficial* N° 5.908 del 19 de febrero de 2009.

⁷ *Cfr.* Gianluigi Palombella: *La Autoridad de los Derechos, los derechos entre instituciones y normas*. Madrid. Editorial Trotta, S.A., 2006, p. 60.

fiscales sobre el derecho de propiedad. En este sentido, analizaremos a los derechos fundamentales del contribuyente como (i) imperativos internos (prescripciones con fundamento normativo autónomo) incluidos en el pacto constitucional por voluntad legislativa general, (ii) esto es, como expresiones del poder crítico de la sociedad tendiente a la materialización de políticas de bienestar de los individuos sin menoscabo de los fines inherentes al Estado Social de Derecho y de Justicia previsto en la Constitución Nacional, y (iii) como normas constitucionales de principio eficaces en la confección, interpretación y aplicación de la norma jurídica con contenido tributario.

Justamente, en los estados constitucionales de Derecho la autoridad del derecho comprende tanto la autoridad de la Ley como instrumento de sujeción del poder público por expresión de la voluntad general; como la autoridad de una serie de normas fundamentales (principios y valores) que se proyectan sobre el resto del ordenamiento jurídico como concepciones ético-rationales de justicia. De allí que el ordenamiento jurídico en su estructura sigue siendo explicado por el positivismo clásico de corte formalista⁸. No obstante, en su contenido, interpretación y aplicación debe ajustarse a la exigencia normativa de principios nacidos al amparo, igualmente de una voluntad general, que los juridificó como condiciones de legitimidad y premisas de eficacia del ordenamiento jurídico.⁹

Existiendo este material normativo –positivo y racional- por cuya aplicación se potencia la construcción de un orden jurídico justo tanto en la confección de la obra del legislador, como en el actuar de la Administración Tributaria y del Juez Tributario, es que descartamos de plano la eficacia de las normas jurídicas con contenido tributario atendiendo a la simple lectura de sus palabras sin atender a sus fines y causas originarias. Esto es, sin

⁸ Cfr. Hans Kelsen: *Teoría Pura del Derecho [Primera Edición de 1934], Introducción a los Problemas de la Ciencia Jurídica*. Madrid. Editorial Trotta, S.A., 2011.

⁹ Cfr. Gianluigi Palombela: *op. cit.*, p. 69.

atender a su propósito teleológico por mandato de principios de orden constitucional.

Partimos de la premisa que toda acción de búsqueda del significado de una norma jurídica debe conectarse con los valores que dimanan de los principios jurídicos constitucionales y demás normas de rango legal y sub-legal. Estos principios no son extraños ni al ciudadano común, ni al poder administrativo o jurisdiccional. Todos captamos los objetivos que se quieren lograr con su juridificación y utilización en la creación, interpretación y aplicación de las normas jurídicas.

No es menos cierto que la acción de interpretación de las normas jurídicas constituye una de las actividades más importantes para los abogados y jueces. Incluso, diríamos que su principal actividad es la búsqueda del sentido y significado del material normativo del cual se sirven para demandar la protección jurisdiccional del Estado, en el caso de los abogados, y para resolver los conflictos particulares de intereses que llegan a los estrados judiciales, en el caso de los jueces. Pero esta actividad de tanta importancia no puede limitarse a la simple lectura de los textos normativos. Es imperativo que el intérprete ahonde en los fines, propósitos y causas de la ley en estricto apego de las normas constitucionales de principio. Su trabajo debe trascender el significado lexicográfico de las palabras para acercarse a los motivos originarios del mandato y a los objetivos sociales que se quieren lograr.¹⁰

La ignorancia de este proceder daría lugar a la aplicación del derecho sobre la base de una pura y simple casuística, incompatible con la esencia del derecho como mecanismo racional de orden social. Además, negaría el carácter práctico de la actividad judicial transformándola en una básica descripción de reglas jurídicas. No habría una verdadera interpretación del derecho. La interpretación del derecho sin considerar los motivos finales de

¹⁰ Cfr. Lon L. Fuller: *La Anatomía del Derecho*. Caracas. Monte Ávila Editores, C.A., 1969, p. 204.

su creación, las condiciones históricas en su aplicación y el contenido de las normas constitucionales de principio, se convertiría en un discurso carente de sentido, desconectado de su esencial función reguladora y privado de su razón de ser.¹¹

1.2. El Estado y el poder de imposición frente al poder de los derechos fundamentales

El Estado se concibe como la sociedad jurídicamente organizada¹². En la medida que las sociedades humanas crecen y se hacen más complejas; la organización económica, política y jurídica del Estado exige mayor complejidad debido al nacimiento de nuevas necesidades, tales como: seguridad, educación, salud, defensa militar, vialidad, infraestructura y cultura, entre otras. Estas necesidades se hacen más complejas en la medida que crece la población y por tanto el Estado. Son concebidas como cargas públicas porque de su satisfacción óptima nos beneficiamos todos los ciudadanos. Por tanto, deben ser satisfechas con el objeto de mantener una estructura óptima del nivel de vida de la sociedad. Se satisfacen mediante la prestación efectiva de servicios públicos. La afectación del Tesoro Nacional para la prestación de estos servicios públicos es lo que conocemos como Gasto Público.

El Estado es la entidad llamada a promover y, de ser el caso, a satisfacer estas necesidades colectivas mediante sistemas de educación, inversiones en investigación y desarrollo tecnológico, sistemas de atención sanitaria y hospitalaria, sistema de seguridad ciudadana, sistemas de defensa militar, sistemas de administración de justicia, entre otros. El Estado es sujeto benefactor de su propia existencia. El Estado redistribuye la riqueza utilizando la tributación como mecanismo de ingreso y el gasto público como mecanismo de inversión. Es decir, junto a un sistema económico de libre

¹¹ Cfr. Gustavo Zagreblesky: *op. cit.*, p. 133.

¹² Cfr. Francesco Carnelutti: *Cómo Nace el Derecho*. Buenos Aires. Ediciones Jurídicas Europa-América, p. 77.

participación de los factores económicos existe un modelo de Estado democrático y social garante de la inversión en bienes públicos.¹³

Por ello, el Estado para atender las necesidades colectivas mediante la prestación de servicios públicos requiere de recursos financieros. Estos recursos bien pueden provenir de la explotación y exportación de recursos naturales, de la producción de otros bienes y servicios, del otorgamiento de préstamos por parte de instituciones financieras multilaterales, del otorgamiento de préstamos de otros países, de la enajenación de bienes muebles o inmuebles, de la emisión de acciones u otros títulos de valor o de mecanismos de cooperación social y financiera entre el Estado y los particulares.

El tributo, del latín *tributum* (aquello que se da), es el esquema de cooperación económica entre los particulares y el Estado con el objeto de financiar los servicios públicos para satisfacer necesidades colectivas. El ser humano desde épocas antiguas concibió el tributo como un deber colectivo de financiamiento para atender la cosa pública. Posteriormente, con el advenimiento del Estado de Derecho y la consagración del derecho positivo para normar la conducta de la sociedad, el tributo se convirtió en institución obligatoria y limitante de la propiedad privada para el beneficio colectivo. Por este mecanismo de financiamiento al particular se le exige, en función de su capacidad económica, entregar parte de su riqueza al Estado para ser reinvertida en bienes públicos.

¹³ La gran discusión en la historia de la ciencia económica ha girado en torno al papel del Estado en el sistema económico. Con ocasión de ello, el pensamiento económico se ha dividido entre aquellos que ven en el individuo el centro del progreso económico colectivo, en el que cada hombre dispone libremente de sus propios recursos para enriquecer a la sociedad como colectivo; y aquellos que apoyan la intervención de las instituciones del Estado para potenciar la demanda agregada; es decir, el poder adquisitivo disponible y empleado para hacerse del producto del sistema económico. Para ampliar el estudio de estos temas recomendamos la lectura de dos maestros del pensamiento económico del siglo XX: (i) Jhon Kenneth Galbraith: *La Sociedad Opulenta*. Barcelona. Editorial Ariel, S.A., 2004, y (ii) Ludwig Von Mises, *La Acción Humana, Tratado de Economía*. Madrid. Novena Edición. Unión Editorial, S.A., 2009.

Por ello se dice que el tributo en sus variadas categorías es el resultado en los tiempos modernos del aumento del gasto público, de la riqueza particular y del esfuerzo de los estados por alcanzar mecanismos justos de contribución particular. En la antigüedad, los gobiernos vivían principalmente del producto de los bienes del dominio público, de donaciones, conquistas, botín de guerra, tributos de los aliados, ayudas voluntarias de los súbditos, y del ejercicio de ciertos derechos y privilegios inherentes al poder real de los señores feudales. Los impuestos o tributos obligatorios sólo se hacían efectivos como un recurso de carácter extraordinario, para necesidades imprevistas, y esto casi siempre en forma de empréstitos forzosos reembolsables por el Estado. Sólo cuando las necesidades públicas, y sobre todo las de los ejércitos permanentes, aumentaron en tal proporción, que ya no fueron bastantes a satisfacer aquellas las primitivas fuentes de recursos, vinieron los tributos obligatorios sobre las personas, sobre los negocios, sobre las propiedades y sobre los consumos.¹⁴

Ahora bien, sobre la legitimidad del tributo como mecanismo de financiamiento de bienes públicos se pronunció Jesús de Nazaret, como lo muestra Mateo 22:21: “Dad a Dios lo que es de Dios, y al César lo que es del César”. Jesús de Nazaret justifica la conducta del Emperador para detraer coactivamente parte de la riqueza privada de los ciudadanos del Imperio Romano con el objeto de atender las necesidades públicas.

Por tanto, los tributos son detracciones económicas sobre el patrimonio de las personas, establecidas en la ley, las cuales se generan una vez se perfecciona por la condición de sujetos pasivos, el hecho imponible. Aun cuando todos estamos obligados a contribuir con el Estado para financiar necesidades colectivas, lo somos en la medida que ejecutemos una actividad que haya sido prevista en alguna norma jurídica como condición

¹⁴ Cfr. Esteban Jaramillo: *Tratado de Ciencia la Hacienda Pública*. Bogotá. Editorial Voluntad LTDA, 1960, p. 141.

para tributar. El hecho imponible es el supuesto de hecho previsto en la norma cuya verificación empírica o realización práctica genera la obligación de contribuir al financiamiento de necesidades colectivas mediante la tributación.

Además, el gravamen que debe soportar el patrimonio particular para contribuir mediante la tributación al sostenimiento de las cargas y necesidades del Estado, se realiza sobre una cantidad delimitada de riqueza y no sobre la totalidad del patrimonio. Esta proporción de riqueza caracteriza la capacidad contributiva del sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria.

La doctrina española ha criticado la asimilación del concepto de tributo al concepto de ingreso público. Tal es la caracterización en la definición del artículo 2.1 de la Ley General Tributaria de 2003. Se sostiene que el tributo es más una prestación como consecuencia de una relación obligacional, antes que una simple entrada de fondos en el patrimonio de un sujeto en particular.¹⁵

De esta manera, la materialidad del tributo genera una relación jurídica entre un sujeto activo (Estado o Fisco Nacional) y un sujeto pasivo (el contribuyente o particular). Esta relación jurídica nace cuando las personas (jurídicas particulares o jurídicas colectivas) realizan algún hecho con efectos tributarios. La relación tributaria se concibe como una relación jurídica en tanto el contribuyente, como el Fisco Nacional, son titulares de derechos y deberes correlativos. En virtud de esta relación jurídica, el Estado puede exigir del contribuyente el pago del tributo y demás deberes tributarios, y, en caso de que el contribuyente se resista a hacerlo, ha de soportar coactivamente las sanciones previstas en el ordenamiento jurídico.

De igual manera, el contribuyente ante el ejercicio ilegítimo y desproporcionado del poder tributario del Estado posee una serie de

¹⁵ Cfr. Cesar García Novoa: *El Concepto de Tributo*. Buenos Aires. Marcial Pons Argentina, S.A., 2012, p. 60.

mecanismos para la protección y restitución de sus derechos. Tanto los derechos y deberes del Estado como los del contribuyente son reconocidos por el ordenamiento jurídico desde su cúspide en la Constitución Nacional. Las normas jurídicas vinculan al contribuyente con el Fisco Nacional en una relación de tipo económico cuyo objeto inmediato es limitar la propiedad privada para financiar los servicios públicos a fin de satisfacer las necesidades colectivas y, mediato, hacer eficaz dentro del sistema económico un aspecto importante de la justicia distributiva.

Por este camino la protección de la propiedad particular frente al poder de imposición deriva de la tutela legal y constitucional que reciben los derechos fundamentales del contribuyente y demás principios de la tributación. Es en este sentido, que los derechos fundamentales del contribuyente deben categorizarse como verdaderas normas constitucionales de principio de aplicación inmediata en el diseño y aplicación de los tributos. No podemos desvincular los principios que asisten al contribuyente como sujeto pasivo del tributo, de los derechos humanos (sociales, culturales, económicos y políticos) y demás garantías jurisdiccionales previstas en el pacto constitucional. Ambos se complementan aportando la imperatividad que les enviste en la creación del tributo y en la integridad de todos los deberes inherentes a la relación jurídico-tributaria.

Ciertamente, no es aventurado afirmar que durante el trajinar de la relación entre el Fisco Nacional y el contribuyente, es posible que el derecho a la libertad de empresa y el derecho a la defensa se violenten por la imposición de sanciones sin permitir al contribuyente la oportunidad para presentar descargos y pruebas durante el procedimiento administrativo de determinación tributaria. También es posible que se irrespete la integridad sustancial del derecho de petición y oportuna respuesta por retrasos injustificados a las solicitudes de devolución de créditos fiscales por retenciones practicadas y no descontadas.

Por lo anterior, es necesario comprender que los derechos humanos del contribuyente también forman parte de los principios constitucionales de la tributación. Son verdaderos criterios racionales de justicia tanto en la confección de los tributos como en su aplicación.¹⁶

Es en este sentido que la tributación supone la eficacia del Estado Social sin menoscabo de los derechos fundamentales de las personas pasivas de tal obligación. No se discute la legitimidad de la facultad del Fisco Nacional para restringir el derecho de propiedad particular mediante los tributos. Esta posibilidad maximiza la eficacia de las normas tributarias. No obstante, tal potestad tributaria debe inspirarse y aplicarse en función tanto del interés público de recaudación, como en la correcta aplicación de las normas sobre reparto de la carga tributaria y respeto de los derechos y garantías de los contribuyentes.¹⁷

La relación jurídico-tributaria si bien nos aproxima a una idea de desequilibrio entre el poder del Estado y el poder del contribuyente, está limitada por normas y principios jurídicos. Es el derecho positivo quien legitima la actuación del Estado para gravar la riqueza privada. Es la ley como instrumento de la voluntad general la que otorga al Estado el poder o la

¹⁶ En este particular veneramos la posición de Zagrebelsky, quien postula a las normas constitucionales sobre derechos como verdaderas normas constitucionales de principio. Señala el jurista italiano lo siguiente: "Si el derecho actual está compuesto de reglas y principios, cabe observar que las normas legislativas son prevalentemente reglas, mientras que las normas constitucionales sobre derechos y sobre la justicia son prevalentemente principios (y aquí interesan en la medida en que son principios). Por ello, distinguir los principios de las reglas significa, a grandes rasgos, distinguir la Constitución de la ley.

Cuando la Ley establece que los trabajadores en huelga deben garantizar en todo caso determinadas prestaciones en los servicios públicos esenciales estamos en presencia de reglas, pero cuando la Constitución dice que la huelga es un derecho estamos ante un principio. Las Constituciones, a su vez, también contienen reglas, además de principios. Cuando se afirma que la detención debe ser confirmada por el juez en el plazo de cuarenta y ocho horas estamos en presencia de una regla, pero cuando se dice que la libertad personal es inviolable estamos ante un principio." (Cfr. Gustavo Zagrebelsky: *op. cit.*, p. 109).

¹⁷ Cfr. Luis Alberto Malvárez Pascual: *Los derechos fundamentales como límites externos al legislador. Visión crítica de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional Español*. Sao Paulo. Asociación Brasileña de Derecho Financiero, XX Jornadas del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, Tema: Derechos Humanos y Tributación, 2000, p. 896.

facultad para exigir el pago de tributos. De este modo, la norma jurídica (constitucional, legal y sub-legal) es el instrumento que garantiza la materialización de valores o principios de justicia en la repartición del financiamiento de las cargas públicas. El orden jurídico vigente es el vocero de la voluntad de la sociedad en la construcción de un sistema de imposición fiscal que atienda principios de justicia. De allí que la tipificación normativa del sistema tributario, siguiendo el procedimiento de creación de las normas jurídicas previsto en la Constitución Nacional, le otorga validez y legitimidad al sistema tributario por cuanto sus principios, elementos y estructura son la expresión de la voluntad general. La voluntad del pueblo por intermedio de sus representantes legitima un sistema que restringe el derecho a la propiedad privada con el objeto de financiar la prestación de bienes públicos.¹⁸

En Venezuela, como en toda democracia constitucional, el ordenamiento jurídico, se crea y se aplica según las normas y principios contenidos en la Constitución Nacional.

La Constitución Nacional es la norma que rige la creación y aplicación de todas las otras normas de rango legal y sub-legal. También rige los procedimientos de adopción y aplicación doméstica de instrumentos jurídicos de carácter internacional. Su carácter normativo obliga a que tanto la creación como la aplicación e interpretación de las reglas jurídicas esté sujeta a su contenido por cuanto es la norma superior del sistema jurídico.

Además, señalar que la Constitución del Estado es la norma suprema del ordenamiento jurídico, implica entre otras cosas, postular el principio de legalidad. Este principio exige que toda regla del ordenamiento jurídico así

¹⁸ Por ello la relación entre el Estado y los particulares con ocasión del pago del tributo está delimitada por el contenido de las normas constitucionales, legales y sub-legales las cuales actúan como prescripciones legitimadoras de una relación de derecho y no de una relación de poder, ante cuya eventualidad el contribuyente se situaría en la condición de súbdito, y no en la condición de cooperador de un mecanismo financiero de impacto colectivo. (Cfr. Cesar García Novoa: *El Concepto de Tributo... op. cit.*, p. 60).

como la actuación de los órganos del Estado y de sus funcionarios deban someterse a las normas y principios constitucionales.¹⁹

En el mismo orden de ideas, el artículo 7 de la Constitución Nacional, establece: “La Constitución es la norma suprema y el fundamento del ordenamiento jurídico. Todas las personas y los órganos que ejercen el Poder Público están sujetos a esta Constitución.”

Todas las normas y actos emanados del Poder Legislativo y demás órganos del Poder Público, bien de carácter general, como la ley que establece un tributo o las normas que rigen las actuaciones de la Administración Tributaria en el control y fiscalización de las obligaciones fiscales; o bien de carácter particular, como las sentencias judiciales, deben adecuarse al contenido y alcance de los principios democráticos previstos constitucionalmente.²⁰

Así las cosas, es en la Constitución Nacional y en los tratados internacionales en materia de Derechos Humanos suscritos y ratificados por la República, donde se sientan los principios que dentro de un modelo de Estado Social Democrático de Derecho y de Justicia, deben regir las relaciones del Estado con los particulares. En tal sentido, la Constitución Nacional establece en su artículo 2: “Venezuela se constituye en un Estado democrático y social de Derecho y de Justicia, que propugna como valores superiores de su ordenamiento jurídico y de su actuación, la vida, la libertad, la justicia, la solidaridad, la democracia, la responsabilidad social y, en

¹⁹ Cfr. Allan Randolph Brewer Carías: *Principios fundamentales del derecho público*. Caracas. Editorial Jurídica Venezolana, 2005, p. 33.

²⁰ Este carácter de norma suprema de la Constitución Nacional ha sido reconocido por la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia en sentencia N° 1347 de 09 de noviembre de 2000 según la cual: “Que la Constitución ostente, junto con el ordenamiento jurídico en su totalidad, un carácter normativo inmanente; esto es, un deber ser axiológico asumido por la comunidad como de obligatorio cumplimiento, contra cuyas infracciones se activen los mecanismos correctivos que el propio ordenamiento ha creado. La Constitución, también, sin que pueda ser de otro modo, impone modelos de conducta encaminados a cumplir pautas de comportamiento en una sociedad determinada.” Consulta electrónica en: <http://www.tsj.gov.ve/decisiones/scon/noviembre/1347-091100-00-1866.HTM>.

general, la preeminencia de los derechos humanos, la ética y el pluralismo político.” (Énfasis añadido).

Por tanto, estos fines y valores (marco axiológico) deben guiar el contenido, la interpretación y aplicación de todas las normas y principios que regulan el sistema tributario de la República. Es el derecho como orden positivo obligatorio quien nos enseña que la sociedad quien ha dictado sus propias normas de conducta, consideró como justos y racionales ciertos principios de aplicación inmediata por estar inspirados en valores como la libertad, la vida, la responsabilidad social y la preeminencia de los derechos humanos.

Es por ello que se postula la concepción del derecho financiero y tributario no sólo a partir de los principios jurídico-tributarios. A ello debe sumarse el poder de los valores que entroncan con la concepción del Estado social y democrático de Derecho, puestos de manifiesto a través de principios como la seguridad jurídica, tipicidad de los hechos imposables, practicabilidad, proporcionalidad o aplicación de los principios del orden penal al Derecho sancionador tributario. La Constitución Nacional y dentro de ella la Constitución Financiera, dota al sistema financiero y tributario de valores de justicia. Esos valores son el apoyo axiológico del nexo ingreso-gasto público que constituyen la razón última de la esencia contributiva del tributo.²¹

Además, se postula a los valores –o a los principios, así equiparados– previstos en el ordenamiento jurídico, como proposiciones jurídicas de *textura abierta*. Constituyen mandatos de optimización del Derecho, aplicables sólo en la medida en que las circunstancias lo permitan y por medio de la ponderación del peso específico o preeminencia de cada uno en el caso concreto. En efecto, los valores ínsitos a los principios, como postulados deónticos de los contenidos axiológicos de aquellos, informan y

²¹ Cfr. Cesar García Novoa: *El Concepto de Tributo... op. cit.*, p. 72.

llenar de contenido al Derecho en cualquiera de sus manifestaciones, constituyéndose en obligada fuente de referencia a la hora de interpretar cualquier norma jurídica, ya no en función de su jerarquía –que normalmente no tendrán atribuida formalmente por el ordenamiento- sino en función de su contenido de justicia, irradiado a todo el sistema jurídico.²²

De todo lo expuesto queda claro que el tributo es un instrumento que vincula al Estado con los particulares en una relación de tipo económico y de derecho público ordenada por las normas del sistema jurídico y limitada por las normas constitucionales de principio.

Las normas jurídicas de la Constitución Nacional, los instrumentos internacionales en materia de Derechos Humanos, el Código Orgánico Tributario, las leyes que crean los distintos tributos, nacionales o estatales, directos o indirectos, los decretos-leyes, resoluciones, providencias administrativas y las decisiones judiciales, forman un sistema jurídico. Este sistema, nace y opera bajo la guía de ciertos principios que se hallan contenidos en la norma suprema y se irradian a otras leyes. Además, su contenido axiológico se corresponde con los valores que inspiran el ordenamiento jurídico como un todo, entre otros: "la preeminencia de los derechos humanos".

En este orden de ideas, encontramos los principios constitucionales de la tributación. Tales principios son valores supremos y fundamentales, interconectados e interdependientes que limitan el poder de crear, fiscalizar, determinar y recaudar tributos."²³

²² Cfr. Carlos Weffe: *Antijuridicidad Material y Derecho Penal Tributario: el caso de los ilícitos formales relativos a la facturación en el Impuesto Al Valor Agregado*. Caracas. Fundación de Estudios de Derecho Administrativo (FUNEDA), Jornadas Internacionales: cuestiones actuales de derecho tributario. 2007, p. 137.

²³ Cfr. Luis Fraga Pitaluga: *Principios Constitucionales de la Tributación*. Caracas. Editorial Jurídica Venezolana, 2012, p. 24.

Como se ha expuesto, los principios constitucionales de la tributación deben comprender al conjunto de derechos y garantías fundamentales del contribuyente en correspondencia con la preeminencia de los derechos humanos como postulado de justicia del sistema tributario. En Venezuela, un breve catálogo marco de los derechos y garantías del contribuyente comprende: el derecho de acceso a datos e informaciones sobre sí mismo (el habeas data), el derecho a que se respete la dignidad de la persona humana, el derecho a la inviolabilidad del domicilio, el derecho a la inviolabilidad de la correspondencia, el derecho a que se respete la vida privada, intimidad, confidencialidad y reputación, el derecho al trabajo, el derecho a la familia, el derecho a dirigir peticiones a cualquier autoridad o funcionario público y a obtener oportuna respuesta, el derecho a la información oportuna y veraz, el derecho a desarrollar la actividad económica de preferencia e iniciativa privada, el derecho a la propiedad privada, la prohibición de tratos confiscatorios, el derecho al debido proceso administrativo y judicial, el derecho a la defensa, el derecho a la asistencia jurídica y a recurrir del fallo, el derecho a la notificación de autos y cargos, el derecho a la presunción de inocencia, la garantía de la audiencia en cualquier proceso, el derecho a ser juzgado por un juez natural, el derecho a la obtención de la identificación del funcionario que ha de juzgar, la garantía de la Defensoría del Pueblo, el derecho de acceso a los archivos y registros administrativos, el derecho a la actividad consultiva ante la Administración Tributaria, el derecho de acceso a la Administración de Justicia, la garantía de la tutela judicial efectiva, la garantía de la legitimidad para accionar, la garantía de la celeridad, gratuidad, eficacia, imparcialidad, equidad procesal, el derecho a ser amparado por los tribunales en el goce y ejercicio de los derechos y garantías constitucionales, el derecho a la indemnización integral por violación a los derechos humanos, la garantía de reparación de la situación jurídica lesionada por error judicial, retardo u omisión injustificada, la garantía de la responsabilidad patrimonial del Estado, la garantía para exigir la

rendición de cuentas y la responsabilidad por el ejercicio de la función pública, el derecho a la aplicación preferente de los tratados suscritos y ratificados por Venezuela en materia de Derechos Humanos, la garantía de la acción de amparo internacional, el principio de legalidad, el principio de la supremacía de la Constitución Nacional, la garantía de reserva legal tributaria, el principio de seguridad jurídica, el principio de generalidad tributaria, el principio de capacidad contributiva, el principio de igualdad y no discriminación, el principio de la recaudación suficiente, el principio de no confiscatoriedad y cualquier otro derecho que siendo inherente a la persona humana no figure expresamente en el ordenamiento jurídico, según lo previsto en el artículo 22 de la Constitución Nacional.²⁴

Las anteriores consideraciones nos permiten afirmar entonces que los principios constitucionales de la tributación son verdaderas limitaciones al poder de imposición. Comprenden una serie de derechos y garantías fundamentales de los contribuyentes los cuales tienen la virtud de ser jurídicamente obligatorios. No son meras expresiones de retórica política. Por el contrario, son normas jurídicamente vinculantes. Se trata de enunciaciones realizables con un significado jurídico pleno. Por tanto, se comportan como reguladores de la fuerza estatal y de la actuación de los poderes públicos en ejercicio del poder de imposición.

Esta imperatividad de los derechos fundamentales ha sido reconocida por la doctrina constitucional italiana. Se afirma que: "los derechos fundamentales de los ciudadanos deben ser tomados en serio. De allí que más allá de una pura significación política debe atenderse a su significación jurídica como principios positivizados por una voluntad general. Esta voluntad

²⁴ Sobre el estatuto constitucional del sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria en Venezuela pueden consultarse las obras de: (i) Roquefélix Arvelo Villamizar: *El Estatuto del Contribuyente en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela de 1999, Los Derechos y Garantías del Ciudadano y del Contribuyente en el rango constitucional conforme al texto publicado en la Gaceta Oficial N° 5.453 Extraordinario, del 24 de marzo del año 2000*. Caracas. Paredes Editores, 2000, y (ii) Carlos Weffe: *Garantismo y Derecho Penal Tributario en Venezuela*. Caracas. Editorial Globe, C.A., 2010.

los hace plenamente vinculantes para el resto del ordenamiento jurídico y para la actuación de los poderes del Estado en tanto operan como reglas de reconocimiento, esto es, operan en el seno de una serie de decisiones, algunas estrictamente políticas (legislativas, administrativas), otras en forma política lata (interpretativas, doctrinales), todas ellas globalmente conexas al desenvolvimiento de la cultura jurídica, ética, social, que, en su conjunto, instituyen una red de vínculos coherentes con las prácticas normativas de los tribunales y en la reproducción de lo más profundo de las convicciones de los ciudadanos. En efecto, la introducción de los derechos fundamentales en la estructura del pacto constitucional y su uso como criterio de enjuiciamiento de las políticas mayoritarias y de las decisiones judiciales ha adquirido la forma aparente de la creación de un área límite, marco insuperable de las decisiones públicas. Una vez más, se acepta la situación si no se reduce el ángulo visual de los derechos como límites al poder. Ciertamente, el poder tiene límites, pero son inherentes a su funcionamiento en el caso particular, a sus imperativos internos. En una cultura liberal-democrática donde la soberanía pertenece al pueblo, los derechos son un bien que esculpe las facciones del soberano, que define el estatus de sus miembros y articula las relaciones de equidad en el interior de los grupos, que permite que se unifiquen el derecho de participación y la autonomía individual, que a su vez está ligada estrechamente a la creación de un pueblo capaz de mantener activos los circuitos de la vida democrática. Contemplados desde esta perspectiva, los derechos fundamentales son maneras distintas de mostrarse el poder o, dicho de otra forma, son su propia gramática. Debida a multitud de razones, los derechos indican que el poder orientado (como es obvio) por su propio establecimiento, ve cómo coincide tal establecimiento con la autonomía deliberativa y el bienestar de los hombres."²⁵

²⁵ Cfr. Gianluigi Palombella: *op. cit.*, p. 42.

Ciertamente, los principios constitucionales de la tributación brindan al sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria la posibilidad de hacer valer su derecho a la tutela jurisdiccional por extralimitación del poder de imposición. Los derechos fundamentales del contribuyente implican obligaciones a cargo del Estado. El Estado es el responsable de respetarlos, garantizarlos y satisfacerlos.

Este poder de los derechos fundamentales del contribuyente como premisa axiológica del modelo de Estado previsto en la Constitución Nacional y, por tanto, del sistema tributario es un producto de convicción soberana y racionalidad colectiva. Estas características consolidaron el ejercicio del poder originario para construir un modelo de sociedad y un sistema de libertades fundamentales en Asamblea Nacional Constituyente.

La Asamblea Nacional Constituyente fue el modelo auténtico de expresión colectiva con el objeto de lograr un consenso racional para la elaboración de un instrumento fundamental de normatividad jurídica, de convivencia futura y que sirviera de modelo para la organización social, política, económica y tributaria. El ejercicio del poder político en Asamblea Nacional Constituyente permitió que el contenido de las normas y principios previstos en la Constitución Nacional, fuera el resultado de un pluralismo nacional, democrático y razonable.²⁶

De este modo, los principios constitucionales de la tributación previstos en la Constitución Nacional son verdaderos imperativos categóricos que, según el caso, se erigen como derechos y garantías de los ciudadanos frente al ejercicio del poder tributario. Estos principios son el marco de las libertades fundamentales del contribuyente frente al poder de imposición. El

²⁶ Esta afirmación se fundamenta en la brillante exposición de Zagrebelsky, sobre los resultados de la deliberación de las Constituciones democráticas actuales en asambleas constituyentes como expresión del pluralismo político para la consecución de un pacto social común que refleje el orden natural histórico concreto de una sociedad (*Cfr. Gustavo Zagreblesky: op. cit., p. 115*).

país los aceptó como medidas normativas de interacción entre el Estado y sus administrados en apremio de la vida, la libertad, la justicia, la solidaridad, la democracia, la responsabilidad social, la preeminencia de los derechos humanos, la ética y el pluralismo político.

Por tener este poder, los derechos fundamentales legitiman el sacrificio sobre la propiedad privada del contribuyente. Es evidente que la limitan para hacer eficaz al tributo como mecanismo financiero de impacto social. No obstante, deslegitiman el poder fiscal del Estado cuando los límites racionales impuestos por los derechos fundamentales, son sobrepasados por un sistema tributario punitivo y de fuerza, más que como un instrumento de cooperación social.²⁷

Se dice entonces que los derechos fundamentales no son meras pretensiones subjetivas fundadas en razonamientos iusnaturalistas o meta-jurídicos inalcanzables al fundamento estatal de validez de todas las normas jurídicas. Son normas que prevén como efectivamente obligatoria la tutela de un bien que, tenido por valioso para la comunidad, sirve de base a un determinado interés, colocando así en una posición de ventaja a los sujetos a quienes ese bien debe referirse (la libertad personal, el derecho de reunión, etc.). Además, su fuerza vinculante alcanza la declaratoria de ilegitimidad de los actos de los órganos del poder público por serles contrarios.²⁸

Así las cosas, el reconocimiento de los derechos fundamentales como normas jurídicas plenas, potencia su carácter axiológico. Tal carácter impregna a todo el ordenamiento jurídico positivo y a la actuación del legislador y de los jueces, cuya nulidad debe declararse cuando sus actos son contrarios a aquellos.

²⁷ Cfr. Matías Cortés Domínguez: *Los principios generales tributarios*. Madrid. XVI semana de estudios de derecho financiero, Editorial de Derecho Financiero, 1969, p. 96, citado en: Gustavo Naveira de Casanova: *El Principio Constitucional de No Confiscatoriedad Tributaria*. Buenos Aires. AbeledoPerrot, S.A., 2012, p. 24.

²⁸ *Ibid.*, p. 37.

Otras posturas reafirman la importancia de los derechos fundamentales como condiciones básicas de convivencia en el seno de un conglomerado social. En este contexto se ubican los principios de justicia, el primero de los cuales es ya la postulación teórica del derecho fundamental a la libertad y sus derivados: “cada persona debe tener un igual derecho al más amplio sistema de libertades que sea compatible con igual sistema de libertades para el resto”.../...En cuanto al segundo principio, el mismo es formulado como sigue: “las desigualdades sociales y económicas han de ser estructuradas de forma tal que se otorgue un mayor beneficio a los menos aventajados”, y de él pueden seguirse los Derechos Fundamentales que integran la que podemos llamar la “segunda generación” de Derechos Humanos (todos los derechos económicos y sociales).²⁹

Pero además, la garantía de los derechos fundamentales del no puede quedar supeditada al regateo político o ver disminuida su eficacia por la superposición fundamentalista de intereses colectivos. Por tanto, en una sociedad que se aprecie de ser justa, debe ponderarse con equilibrio la protección de los derechos fundamentales que garanticen la libertad de la iniciativa del contribuyente, y la protección de los derechos fundamentales del colectivo como demandante de condiciones básicas de vida e intereses sociales.³⁰

Todo lo anterior devela el poder implícito como postulados de justicia de los principios que deben regir la repartición del financiamiento de las cargas públicas mediante la tributación.

Los tributos y las actuaciones de la Administración Tributaria deben ser asignados y realizadas en función de la capacidad cierta de efectuar un sacrificio económico. Esta idea debe ser compatible con la eficacia del

²⁹ Cfr. Andrés Blanco: *Los Derechos Humanos y los Principios Jurídicos Fundamentales de los Tributos*. Sao Paulo. Asociación Brasileña de Derecho Financiero, XX Jornadas del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, Derechos Humanos y Tributación, 2000, p. 1080.

³⁰ Cfr. Jhon Rawls: *Teoría de la justicia*. México. Fondo de Cultura Económica, 1997, p. 39.

estatuto del contribuyente (derechos y garantías fundamentales), y contemplar particularmente la situación de los menos aventajados en el plano material. Los tributos deben reportar a la comunidad una amplia utilidad social, al servir, por un lado, de palancas para el desarrollo económico por la vía de la inversión productiva en bienes públicos; y, por otro, al constituirse en mecanismos por los cuales se pueda consolidar la integridad del respeto a los derechos fundamentales del contribuyente. Así, los tributos además de ser útiles y necesarios deben ser justos y racionales en estricto respeto de los derechos fundamentales.

Lo expuesto nos permite concluir que los principios constitucionales de la tributación son orientaciones para la racionalización del sistema tributario y de la actuación de la Administración Tributaria como verdaderos imperativos de justicia. Racionalizan el accionar del operador tributario en la interpretación y aplicación de la norma jurídica con contenido tributario. Adicionalmente, dan respuesta a las necesidades detectadas por la ciencia económica al servir de guías en la elaboración, interpretación y aplicación de los tipos fiscales requeridos, conforme a las máximas axiológicas que inspiran el ordenamiento jurídico.

Dentro de este marco expositivo postulamos a los principios constitucionales de la tributación como un poder racional de convivencia democrática y potencial benefactor del desarrollo económico del país. También como el fundamento axiológico del sistema tributario venezolano en el marco del modelo de Estado previsto en la Constitución Nacional.

Más específicamente, dentro del estatuto fundamental del contribuyente enunciado *ut supra*, los principios cuya eficacia impregna de justicia, la confección y aplicación del sistema tributario y, por tanto, limitan el poder de imposición del Estado son: el principio de supremacía constitucional, el principio de legalidad, el principio de seguridad jurídica, el principio de generalidad tributaria, el principio de capacidad económica, el

principio de capacidad contributiva, el principio de igualdad y no discriminación, el principio de progresividad, el principio de prohibición de tratos confiscatorios y el principio de la recaudación eficiente.

Estos principios están previstos en el título VI (del sistema socioeconómico), capítulo II, sección segunda (del sistema tributario) de nuestra Constitución Nacional y otras normas de rango legal como el Código Orgánico Tributario.³¹

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

El contenido deontológico (deber ser), teleológico (fines) y axiológico (valores) de esta norma es el de mayor implicación en la configuración y aplicación del sistema tributario venezolano. Allí están contenidos, el principio de progresividad, el principio de capacidad contributiva, el principio de la recaudación suficiente y el principio de igualdad tributaria. Adicionalmente, el artículo 317 constitucional prevé el principio de legalidad tributaria y el principio de prohibición de tratos confiscatorios: "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 confiscatorios". La garantía de reserva legal tributaria, la cual fortalece el principio de legalidad tributaria (artículo 133 constitucional) en función de la seguridad jurídica del contribuyente, está prevista en el artículo 3 del Código Orgánico Tributario: "Sólo a las leyes corresponde regular con sujeción a las normas generales de éste código las siguientes materias: 1.

³¹ *Gaceta Oficial N° 37.305* del 17 de octubre de 2001.

Crear modificar o suprimir tributos, definir el hecho imponible, fijar la alícuota del tributo, la base de su cálculo e indicar los sujetos pasivos del mismo. 2. Otorgar exenciones y rebajas de impuestos. 3. Autorizar al poder ejecutivo para conceder exoneraciones y otros beneficios o incentivos fiscales. 4. Las demás materias que le sean remitidas por este Código (...)."

Todos estos principios se hacen eficaces en el diseño y aplicación de una serie de tipos fiscales de naturaleza, características y elementos propios, tales como: los impuestos, tasas y contribuciones especiales. Algunos con incidencia directa sobre la renta, sobre la propiedad del contribuyente como el impuesto sobre la renta, el impuesto sobre actividades económicas, el impuesto a las transacciones financieras, el impuesto sobre publicidad y propaganda, el impuesto sobre inmuebles urbanos. Otros con incidencia indirecta sobre la riqueza del contribuyente pero con incidencia directa sobre el valor añadido de la producción en las distintas etapas de la circulación económica, como el impuesto al valor agregado.

Dicho cuanto antecede sobre la justificación de la tributación como mecanismo de inversión colectiva para atender la satisfacción de las necesidades públicas y de los poderes que la limitan, pasemos ahora al estudio de la base imponible del impuesto sobre la renta como tipología fiscal en Venezuela. Antes, recordemos que el impuesto como clase de tributo se puede diferenciar de las tasas y de las contribuciones especiales, principalmente, por cuanto la contraprestación que debe recibir el contribuyente, quien paga, no tiene carácter inmediato, ni particularizado. Así, al pagar un impuesto nace para el contribuyente la facultad de exigir al Estado en primer lugar, la correcta administración de los fondos depositados en el Tesoro Nacional, y, en segundo lugar, la eficiente y futura inversión de los fondos en bienes públicos o prestación eficiente de servicios para la satisfacción de necesidades colectivas.

2. El impuesto sobre la renta en Venezuela

2.1. Generalidades sobre el concepto *base imponible*

2.1.1. La necesaria distinción entre los conceptos de *hecho imponible, base imponible y materia imponible*

La caracterización de la base imponible atiende a dos realidades en un orden lógico de creación y aplicación. En primer lugar, supone la positivización del hecho revelador de potencialidad económica en una norma jurídica general y abstracta (hecho imponible). En segundo lugar, supone la cuantificación del hecho previsto como presupuesto hipotético del deber de pagar un tributo y demás deberes de la relación jurídico-tributaria (base imponible)³². Ambas realidades dependen de la entidad susceptible de imposición (materia imponible, objeto imponible o materia gravable).

Una primera aproximación al entendimiento de los elementos de cualquier tributo exige la distinción entre el hecho imponible, la base imponible y la materia imponible.

El hecho imponible y la base imponible son creaciones del derecho. Por su parte, la materia gravable como entidad preexiste al hecho imponible y a la base imponible. La materia gravable es una realidad independiente del mundo jurídico. Puede tener una regulación específica en el mundo jurídico como objeto de contratos o como objeto imponible pero no es una creación del derecho. Incluso, su denominación puede ser creación del derecho o de la norma contable; sin embargo, puede y existe como materia, como entidad, sin que se le incluya como objeto del gravamen regulado por

³² Cfr. Donato Giannini: *Instituciones de Derecho Tributario*. Madrid. Ediciones de Derecho Financiero, 1957, p. 85. Véase también, María Luz Calero García: *La Base Imponible en el Derecho Tributario General*, consultado en: <http://revistas.ucm.es/index.php/CESE/article/viewfile> [fecha de la consulta: 28.4.2014]), el texto resaltado pertenece a Fernando Pérez Royo: *Derecho Financiero y Tributario, Parte General*. Madrid. Editorial Civitas, S.A., 1995, p. 168.

una norma jurídica con contenido tributario. El inmueble, el efectivo, el vehículo, la materia prima, etc., como entidades, no son creaciones del derecho. Son creaciones materiales del hombre, incluso, pudieran ser realidades pertenecientes a un campo normativo distinto al jurídico. Además, son entidades susceptibles de ser objetos de negocios jurídicos cuya realización alcanza a un supuesto de nacimiento de la obligación tributaria.

Adicional a ello, tampoco debe confundirse la base imponible con el hecho imponible por cuanto la primera depende del segundo en su determinación con miras a aplicar una tarifa. Estas dos realidades (hecho imponible y base imponible), se distancian conceptualmente de la materia gravable. La materia gravable los engloba como ente susceptible de imposición y como objeto de medición. Por ello, la existencia de la materia gravable no depende ni de la juridificación de un hecho revelador de potencialidad contributiva, ni de su cuantificación. La materia gravable existe independientemente de la delimitación del presupuesto imponible y de su cuantía. De la materia gravable dependen las dos particularidades anteriores. Si no hay materia que gravar no habrá hecho imponible o base imponible. Si no hay un inmueble, no hay objeto para vender. Por tanto, tampoco habrá un bien para determinar un enriquecimiento neto por la diferencia entre su precio de venta y su costo fiscal.

Es común que se confundan los conceptos de base imponible y materia imponible. No obstante, la materia imponible precede a la base imponible. Esta última es el importe del hecho revelador de capacidad para contribuir. La cuantificación de la obligatoria tributaria no es la materia gravable. La cuantificación de la obligación tributaria actúa sobre la materia gravable por virtud de la Ley.

Estas afirmaciones resultan más evidentes si nos situamos en el plano práctico. En tal sentido, la Ley del Impuesto Sobre Sociedades de

España³³ delimita los elementos de la base imponible y distingue al importe del hecho imponible (base) de la renta (hecho) del período impositivo reconociendo implícitamente la esencia prejurídica del objeto de imposición. No era necesario para el Legislador redundar en la confirmación de una realidad cuya existencia objetiva se supone anterior a la juridificación de un presupuesto de hecho y de la metodología de su cuantificación. Señala el texto legal lo siguiente: “Artículo 10.- la base imponible está constituida por el importe de la renta en el periodo impositivo minorada por la compensación de bases imponibles negativas de periodos impositivos anteriores.”.

Por su parte, en Venezuela, la verificación de la renta neta en el impuesto sobre la renta sería el hecho imponible, la cuantificación de la renta neta sería la base imponible y el activo, objeto, derecho, bien mueble o inmueble, que interviene en la verificación del hecho imponible es la materia gravable.

Pongamos un ejemplo para mayor entendimiento. La percepción del salario normal, regular y permanente del trabajador bajo relación de dependencia sería el hecho imponible, la cuantificación del salario normal sería la base imponible y el bien entregado como percepción laboral sería la materia gravable.

Podría existir materia gravable pero no un hecho imponible. Es el caso de la percepción de un alquiler cobrado por la cesión de un bien mueble como única actividad generadora de enriquecimiento, al cual se le imputan costos y gastos, normales y necesarios, y que determinan una pérdida como resultado del ejercicio fiscal. La cuantificación del alquiler sería la base imponible (medición), la percepción del alquiler sería el hecho

³³ Ministerio de Hacienda: *Real Decreto Legislativo 4/2004* de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto Sobre Sociedades de España.

imponible (verificación) y el objeto de la contraprestación, la materia gravable (entidad, materia, objeto).

Así las cosas, la determinación de la base imponible implica tanto la tipificación como la cuantificación de un hecho revelador de potencialidad económica. Tal cuantificación está delimitada por una cantidad determinada de dinero o de bienes valorados en términos monetarios, sobre la cual debe aplicarse la tasa impositiva correspondiente para liquidar el tributo pagadero al Tesoro Nacional.

Ciertamente, la base imponible es una expresión de valor constituida por una cantidad de dinero o por un bien valorado en términos monetarios. Solo esta posibilidad permite la aplicación de una tarifa con miras a la liquidación de un gravamen fiscal. Sería imposible obtener una cuota dineraria si se aplica una alícuota o porcentaje a una magnitud distinta del dinero o de la magnitud de valor que representa.³⁴

Ahora bien, la base imponible en el impuesto sobre la renta resulta de la aplicación de las normas generales y abstractas de la Ley de impuesto sobre la renta y su reglamento. Su contenido se materializa utilizando un procedimiento de depuración del resultado contable denominado *conciliación fiscal de rentas* en cuya explicación nos detendremos más adelante.

En efecto, la base gravable resulta de la aplicación de las reglas fiscales de disponibilidad de ingresos y causación de costos y gastos propias del impuesto. Ello impide que la carga fiscal grave el capital productivo antes que el incremento neto de patrimonio durante un ejercicio fiscal en apremio de la capacidad contributiva de rango constitucional.

³⁴ Cfr. Fernando Sainz de Bujanda: *Lecciones de Derecho Financiero*. Madrid. Servicios de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, 1985, p. 261.

2.1.2. Base imponible *fáctica* y base imponible *normativa* en el impuesto sobre la renta

Ahora nos aproximaremos a los dos momentos que se realizan en la construcción de la base imponible del impuesto sobre la renta. Consideramos indispensable esta elaboración como paso previo a la explicación de la metodología de cuantificación de la base imponible del tipo impositivo.

La base imponible del impuesto sobre la renta atiende a dos realidades ubicadas en el plano normativo y en el plano fáctico. Por esta vía se explica la creación de la base normativa y la cuantificación de la base fáctica del tipo fiscal. La base normativa constituida por los presupuestos de imposición, incluido el método de cuantificación del hecho imponible. En tanto, la base fáctica, constituida por la verificación de realidades objetivas delimitadas por el método de cuantificación legal con miras a la determinación de un índice de capacidad contributiva.³⁵

De allí que se diga que la determinación de la base imponible tiene dos significados distintos: "en primer lugar, uno relacionado con la elección de aquel atributo o característica del hecho imponible que se adopta como magnitud objeto de medición, es decir, la base imponible normativa, y que se desarrolla en el momento en que el legislador confecciona el tributo. En este sentido, determinar supone la existencia de un procedimiento técnico para fijar la base a partir del objeto del impuesto o materia imponible, que está referido a un elemento de la estructura del impuesto en el que el legislador es relativamente libre para la identificación de aquellos aspectos del hecho imponible cuya ponderación responda mejor a la exigencias derivadas del principio de capacidad económica. Mientras que el producto

³⁵ Cfr. Alberto García Moreno: *la base imponible del impuesto sobre sociedades*. Madrid. Editorial Tecnos, S.A., 1999, p. 31.

de la medición, cifra concreta o resultado cuantitativo de dicho proceso, se denomina base imponible fáctica".³⁶

Así las cosas, la distinción entre base imponible fáctica y base imponible normativa atiende a los dos momentos que informan sobre el procedimiento de determinación de la base imponible del impuesto sobre la renta en Venezuela. El momento de fijación en abstracto del presupuesto hipotético de la obligación tributaria; como al resultado del procedimiento de cuantificación que determina el importe de la renta gravable (función proyectiva o hacia el futuro). No otra cosa es la base imponible normativa sino la juridificación del supuesto de hecho de cuya realización depende la obligación de pago del tributo. Así las cosas, el contribuyente en la determinación del enriquecimiento objeto de imposición debe identificar lo que prevé la Ley como hecho imponible (i.e. renta anual, neta y disponible), como el régimen de determinación de la base fáctica (i.e. ingreso menos costos, menos gastos, más o menos el resultado del ajuste por inflación fiscal). Esta proximidad a las dos realidades que componen la base gravable del impuesto sobre la renta permite al operador tributario transitar desde el contenido de la norma jurídica general y abstracta a la cuantificación de una manifestación cierta de capacidad contributiva.

2.1.3. La necesaria distinción entre los conceptos de costo y gasto

Una de las precisiones teóricas que alimenta el análisis del carácter neto de la base imponible del impuesto sobre la renta es el entendimiento aplicable a los conceptos de costo y gasto. Es muy común su confusión por tratarse ambos de deducciones al ingreso en la determinación de la base

³⁶ Cfr. *Idem*. Estas ideas las desarrolla García Moreno apoyándose en los estudios de: (i) Palao Taboada C.: *Métodos y procedimientos de determinación de las bases imponibles*. Madrid. Hacienda Pública Española, N° 72, 1982, p.13, (ii) Génova Galván A: *Los regímenes de determinación de la base imponible*. Madrid. Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, N° 181, 1986, p. 14, y (iii) Juan Ramallo Massanet: *Hecho imponible y cuantificación de la prestación tributaria*. Madrid. CREDF, N° 20, 1978, p. 617.

imponible. No obstante, se distinguen en su destino sobre la actividad generadora de renta del contribuyente.

El costo es la inversión realizada por el actor económico para producir bienes o prestar servicios o para comercializar lo producido. Está relacionado directamente con el precio de venta del producto o del servicio. Es una erogación que no se corresponde con la gestión operativa de la entidad económica. Sí se corresponde con su rentabilidad bruta en función del ingreso obtenido.

La contabilización del costo difiere entre las empresas manufactureras y las empresas comercializadoras. Las primeras suelen llevar una contabilidad con mayor detalle en la identificación de los rubros y las fechas de adquisición dada la naturaleza de la actividad. En este tipo de empresas, el costo de lo producido se determina en función de lo invertido en los materiales, materia prima, mano de obra directa, mano de obra indirecta y costos indirectos de fabricación. En el caso de las empresas comerciales, el costo de las mercancías vendidas se determina en función del costo de las mercancías compradas, los conceptos que aumentan o disminuyen las compras y la relación del inventario inicial y final en un ejercicio económico.

Por su parte, el gasto no es una inversión sobre lo producido sino una erogación operativa en la actividad del ente económico. Se identifica más con la gestión administrativa y de ventas que con el costo del bien producido, vendido o servicio prestado. El gasto se corresponde con la gestión del capital humano, la distribución del costo de compra de los activos operativos y el pago de las obligaciones fiscales, entre otros.

Se afirma que la diferencia fundamental entre los costos y gastos radica en que los primeros están relacionados de forma directa con la obtención de los ingresos operacionales. Por su parte, los gastos son erogaciones necesarias para que la entidad económica pueda operar, los

cuales son clasificados generalmente en gastos de administración y gastos de ventas.³⁷

Sobre el particular, en la jurisprudencia nacional destaca una decisión de la antigua Junta de Apelaciones del Tribunal de Impuesto Sobre la Renta³⁸, la cual siguiendo el pensamiento del Dr. Manuel Alvarado, se pronunció en torno a la diferencia del concepto de costo y gasto a los fines contables y fiscales. Señala la decisión lo siguiente: "En efecto, contablemente, así como de acuerdo con nuestro ordenamiento positivo fiscal, no cabe la menor duda para diferenciar el costo de la mercancía vendida o el costo de la operación con las deducciones que de manera taxativa permite hacer el legislador a la renta bruta con el objeto de determinar la renta neta o líquida; que el costo comprende aquellas erogaciones que una vez efectuadas quedan incorporadas en el valor de la mercancía producida, elaborada o extraída o que son directamente imputables al servicio prestado, en tanto que las deducciones son realmente gastos, es decir, erogaciones que desaparecen sin quedar representadas en un activo permanente y sin que sean imputables de modo directo a la mercancía vendida.(...)." ³⁹

Resulta destacable la decisión de la antigua Junta de Apelaciones de los Tribunales de impuesto sobre la renta. Lo relevante para los estudios de la imposición a la renta es el criterio de distinción entre los conceptos de costo y gasto allí establecido, esto es, la incorporación y permanencia del costo en el producto o servicio prestado; en tanto, el gasto, no queda reflejado de manera directa en el costo de lo vendido o en un activo permanente generador de renta.

³⁷ Cfr. Fernando Catacora: *Contabilidad, la base para las decisiones gerenciales*. Caracas. McGraw-Hill Interamericana de Venezuela, S.A., 1998, p. 227.

³⁸ Sentencia N° 222 del 16 de abril de 1948.

³⁹ Cfr. Oscar Lazo: *Recopilación de Jurisprudencia y Doctrina Judicial del Impuesto Sobre la Renta en Venezuela*. Buenos Aires/Caracas. Tomo I, 1976, p. 330.

Efectivamente, el gasto supone la operatividad administrativa de la entidad económica y se cargan al resultado del ejercicio contable. El gasto no va contenido en la inversión erogada sobre lo producido o prestado. El gasto, de esta manera, no se incluye como elemento de la utilidad bruta reflejada por la actividad. Acompaña a la utilidad neta contable como medida del resultado financiero. Por su parte, su inclusión en el resultado fiscal atiende a las reglas de causación de la normativa impositiva. Finalmente, el costo es el elemento esencial de la utilidad bruta del producto vendido o servicio prestado y constituye el punto de partida de la utilidad neta contable del ejercicio económico.

2.1.4. El carácter *neto* de la renta gravable y su delimitación frente al resultado contable de la entidad

El monto de la renta neta es la base imponible del impuesto sobre la renta desde 1942,⁴⁰ año en el cual este tipo fiscal fue incorporado al ordenamiento jurídico venezolano como un tributo nacional, directo personal, subjetivo, progresivo y periódico.⁴¹

De tal manera, el monto de la renta neta cuantifica la potencialidad económica del sujeto para contribuir con la satisfacción de los gastos públicos. Además, se presenta como un índice revelador de riqueza en

⁴⁰ La primera Ley de impuesto sobre la renta se publicó en la *Gaceta Oficial N° 20.851* del 17 de julio de 1942. Comenzó a regir a partir del 1° de enero de 1943. El artículo 1 creó el impuesto en los siguientes términos: "Se crea un impuesto que pagará toda persona o comunidad por los enriquecimientos netos y disponibles que obtenga en virtud de actividades económicas realizadas o de bienes situados en Venezuela".

⁴¹ Sobre las notas distintivas del impuesto sobre la renta puede consultarse la Sentencia N° 301 del 27 de febrero de 2007 de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, con ponencia del Magistrado Jesús Eduardo Cabrera Romero, mediante la cual la Sala interpretó el sentido y alcance del artículo 31 de la Ley de Impuesto sobre la Renta. Véase también, el trabajo de Leonardo Palacios: *Las Características de la Imposición a la Renta en Venezuela* en Asociación Venezolana de Derecho Tributario: *60 años de Imposición a la Renta en Venezuela Evolución Histórica y estudios de la Legislación Nacional*. Caracas, 2003.

tanto sea una parcialidad del patrimonio que haya resultado del trabajo del ente económico o de la aplicación del patrimonio como inversión.

La exposición de motivos de la primera Ley de impuesto sobre la renta tomando la definición expuesta por la Comisión Fiscal de la Sociedad de Naciones, definía a la renta susceptible de imposición de la siguiente manera: "Renta es el enriquecimiento que sea neto; producto del capital, del trabajo o de la conjunción del capital y el trabajo; por ende de una fuente susceptible de renovarlo periódicamente. Si falta alguno de estos elementos, la renta deja de ser renta para ser otra cosa. Si el enriquecimiento no es neto, deja de ser enriquecimiento puesto que para producirlo se requiere deducir los gastos exigidos para su obtención. Si no es producto del capital, del trabajo o de ambos en conjunción, podrá ser una ganancia fortuita que no es susceptible de renovarse con periodicidad. Tal sucede con un premio de lotería, con la venta de un activo permanente ya depreciado en su totalidad."⁴²

Ciertamente, la esencialidad de la renta como hecho imponible del impuesto deviene de la aplicación de erogaciones que la producen para configurar un monto neto. Así, el monto neto determina el aumento patrimonial susceptible de gravamen. Adicionalmente, la posibilidad de renovación periódica de la renta implica la materialidad del gravamen sobre un aumento patrimonial efectivo y no sobre el capital que lo produce. El gravamen sobre el capital productivo implica para el contribuyente, el aniquilamiento a cuenta gotas de su actividad generadora de renta y por ende de su capacidad para contribuir. En el marco de lo expuesto es oportuna la mención a la decisión de la antigua Junta de Apelaciones de los Tribunales del Impuesto Sobre la Renta en sentencia N° 222 del 16 de abril de 1948. Allí se definieron las características de la renta como elemento del tipo fiscal, con ocasión del desarrollo teórico sobre el artículo 1 del Proyecto de Ley de impuesto sobre la renta de 1942. Señala la antigua decisión

⁴² Cfr. Oscar Lazo: *op. cit.*, p. 404.

jurisdiccional lo siguiente: “Para precisar el concepto de renta lo más conveniente es enumerar sus elementos constitutivos. *Primero*: La renta es un enriquecimiento. En un sentido estricto este enriquecimiento puede consistir en un dinero, o en especie, que vienen a incorporarse al patrimonio de su titular. En un sentido más amplio la renta abarca el aumento de valor que puede adquirir el patrimonio de su beneficiario. *Segundo*: El enriquecimiento debe ser neto, es decir con deducción de los gastos que se hayan efectuado para obtenerlo. La renta, en otros términos, es un valor que viene a aumentar el patrimonio de quien devenga. *Tercero*: El enriquecimiento debe provenir del patrimonio o de las actividades de su titular o de ambos elementos en conjunción. *Cuarto*: Estrechamente vinculada con la característica anterior, de tal suerte que muchas veces no podría ella, está la de que el enriquecimiento de ser producido por una fuente permanente, capaz por tanto, de repetirlo”.

Ahora bien, preguntémosnos: ¿qué determina el carácter *neto* de la base imponible del impuesto sobre la renta?. La respuesta está indicada en el artículo 4 *ejusdem*: “Son enriquecimientos netos los incrementos de patrimonio que resulten después de restar de los ingresos brutos, los costos y deducciones permitidos en esta Ley, sin perjuicio respecto del enriquecimiento neto de fuente territorial del ajuste por inflación previsto en esta Ley”. Además, la gravabilidad de la renta neta es un imperativo del artículo 1 de la Ley de impuesto sobre la renta de 2007⁴³ cuando señala: “Los enriquecimientos anuales, netos y disponibles, obtenidos en dinero o en especie, causarán impuestos según las normas establecidas en esta Ley”.

Así, el artículo 4 de la Ley de impuesto sobre la renta precisa el procedimiento de cuantificación del hecho del imponible. En tanto, el artículo 1, precisa el supuesto de imposición de cuya verificación se hace

⁴³ *Gaceta Oficial N° 38.628* del 16 de febrero de 2007.

depender la obligación del pago del impuesto sobre la renta. De lo cual resulta que la renta para ser un hecho imponible debe cumplir con los principios de anualidad, carácter neto y disponibilidad.

De esta manera, la renta neta como hecho gravable del impuesto sobre la renta comprende la medida económica resultante de la sustracción de los costos y gastos a los ingresos disponibles generados por la actividad productora de renta. Adicional a ello, la cuantificación del hecho imponible debe incluir la adición o sustracción del resultado del ajuste por inflación fiscal según se trate de utilidad o pérdida fiscal. Por lo cual, la sola referencia "*respecto del enriquecimiento neto de fuente territorial del ajuste por inflación previsto en esta ley.*", como única posibilidad de afectación de la base imponible, carece de la referencia al resultado negativo que puede generar la operatividad de la cuenta de Reajuste por Inflación.⁴⁴

Es decir, para el cálculo del *neto* deben sustraerse todos los costos y gastos necesarios para la obtención, conservación y mantenimiento del enriquecimiento incluido el resultado positivo o negativo del ajuste por inflación fiscal territorial. Este resultado suma o resta en la cuantificación del *neto* gravable determinado sobre la aplicación de los costos y/o gastos necesarios para la obtención del ingreso o enriquecimiento, según se trate

⁴⁴ Artículo 178 de la Ley de impuesto sobre la renta. Al respecto tenemos un comentario adicional. En la contabilidad fiscal, la cuenta de Reajuste por Inflación puede asimilarse a una cuenta nominal de afectación del resultado financiero, por cuanto su operatividad en el sistema de ajuste por inflación fiscal, es análogo. Ciertamente, el Reajuste por Inflación (i) recoge por ficción legal los aumentos o disminuciones netos del patrimonio debido a la afectación de la inflación sobre los activos no monetarios y pasivos no monetarios, y (ii) debe saldarse al final del ejercicio fiscal gravable contra una cuenta de "revalorización del patrimonio" para que al inicio del ejercicio fiscal gravable siguiente su saldo sea cero "0". No obstante, debe tenerse presente que, la cuenta de Reajuste por Inflación no es una cuenta de costo o gasto indispensable para la generación del ingreso como elemento de la utilidad contable sujeta a las reglas fiscales de disponibilidad y causación en aras de la consecución de la renta neta gravable.

de dinero o especie. En estos términos, el principio de la imposición al neto supone que la base gravable se determina como la diferencia entre el ingreso (enriquecimiento) menos los costos y gastos afectados a su generación los cuales deben estar expresamente delimitados en la Ley.

En efecto, si la ley establece que todo enriquecimiento es gravable, salvo las excepciones expresamente consagradas, todo ingreso pasa al campo de la tributación; pero para convertirse en renta neta precisa la deducción de las cantidades representativas de la inversión y de los gastos, las cuales tienen que estar definidas por las normas legales respectivas.⁴⁵

El resultado del ajuste por inflación fiscal complementa la base gravable coadyuvando en la delimitación de su carácter *neto*. No debe generar dudas la literalidad del artículo 178 de la Ley de impuesto sobre la renta, cuando señala que la cuenta de Reajuste por Inflación se tomará en consideración para la determinación de la renta gravable y no de la renta neta gravable.

La sola mención a la *renta gravable* es suficiente para entender que la cuenta de Reajuste por Inflación afecta la cuantificación del hecho imponible del impuesto sobre la renta. En este sentido, el artículo 110 parágrafo segundo del Reglamento de la Ley de impuesto sobre la renta delimita gramaticalmente con mayor precisión la inclusión del Reajuste por Inflación a los efectos de la cuantificación del hecho imponible. Señala la norma reglamentaria que: "el mayor o menor valor que se produzca al reajustar el patrimonio neto al inicio del ejercicio, así como los activos y pasivos no monetarios y los aumentos y disminuciones de patrimonio durante el ejercicio, distintos a las ganancias o las pérdidas del período, serán acumulados en cuenta o partida de conciliación fiscal que se denominará Reajuste por Inflación, la cual se tomará en consideración a los

⁴⁵ Cfr. José Andrés Octavio: *Los Elementos Fundamentales del Impuesto Sobre la Renta en la Ley del 16 de diciembre de 1966*. Caracas. Facultad de Derecho de la Universidad Central de Venezuela, 1971, p. 53.

efectos de la determinación del enriquecimiento neto gravable, en la forma que establezca la Ley y este Reglamento. Al cierre de cada ejercicio tributario el saldo de la cuenta de Reajuste por Inflación se transferirá a la cuenta Actualización del Patrimonio."

Así, el resultado del sistema de ajuste por inflación fiscal supone una ficción de incremento o decremento patrimonial producto de la afectación de la inflación sobre la situación financiera. El resultado debe sumarse o restarse en la cuantificación del resultado fiscal neto de la entidad, determinado según los momentos de disponibilidad y causación de la ley de impuesto sobre la renta y su reglamento.

En complemento de lo anterior, el encabezado del artículo 27 de la Ley de impuesto sobre la renta⁴⁶ conjuntamente con el artículo 4 del mismo texto legal y los artículos 36 y 52 de su reglamento juridifican el principio de imposición al neto que informa al impuesto sobre la renta en Venezuela en cumplimiento del principio de capacidad contributiva. Como lo ha destacado la doctrina más autorizada: "El principio de capacidad contributiva que tutela la Constitución Nacional, exige gravar los rendimientos reales y no aquellos meramente ficticios o nominales (riqueza efectiva), en atención a lo cual se afirma que: (i) el impuesto no debe gravar la capacidad productiva, sino la riqueza obtenida efectivamente; (ii) no cabe establecer presunciones *iuris et de iure* que imputen una riqueza meramente probable al contribuyente; y, (iii) no cabe gravar rendimientos puramente nominales."⁴⁷

La definición del principio de capacidad contributiva ha sido una fuente inagotable de elaboraciones teóricas. No obstante, algunos afirman⁴⁸ que la

⁴⁶ "Artículo 27.- Para obtener el enriquecimiento neto 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".

⁴⁷ Cfr. Humberto Romero-Muci: *La Racionalidad del Sistema de Corrección Monetaria Fiscal*. Caracas. Editorial Jurídica Venezolana, 2005, p. 83.

⁴⁸ Cfr. Luis Fraga Pitaluga: *op. cit.*, p. 76.

definición más acabada y aprehensible del principio de capacidad contributiva la ofrece Alberto Tarsitano⁴⁹, al señalar que la capacidad contributiva es: "...aptitud del contribuyente para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias, aptitud que viene establecida por la presencia de hechos reveladores de riqueza (capacidad económica) que, luego de ser sometidos a la valorización del legislador y conciliados con los fines de naturaleza política, social y económica, son elevados al rango de categoría imponible."⁵⁰

Siguiendo con la discusión en torno a la caracterización de la base imponible del impuesto sobre la renta, diremos que, distinto a la esencialidad del neto del enriquecimiento, la imposición al ingreso bruto comportaría el gravamen de una capacidad económica distorsionada y distinta a la configuración de una aptitud medida tanto en función de lo obtenido; como en función de la posibilidad de deducir las erogaciones realizadas para obtener el ingreso.

Ciertamente, la delimitación del enriquecimiento neto como base del gravamen a la renta y no el enriquecimiento bruto es el verdadero incremento patrimonial. Está representando por la cantidad que le queda al contribuyente después de rebajar del ingreso percibido, todos los gastos que ha hecho para obtener ese ingreso. Esa diferencia es lo verdaderamente líquido y neto y es lo que constituye la base fiscal gravable.

Existen opiniones destacables en los estudios del sistema de imposición a la renta en Venezuela, tanto por abarcar a los elementos de los cuales deriva el neto de la materia susceptible de imposición, como lo son los costos y gastos, precaviendo el gravamen de la fuente en lugar del producto

⁴⁹ Cfr. Alberto Tarsitano: *El Principio Constitucional de Capacidad Contributiva*, en Belsunce Garcia, y otros, *Estudios de Derecho Constitucional Tributario en homenaje al Prof. Dr. Juan Carlos Luqui*. Buenos Aires. Ediciones Depalma, 1994, p. 307.

⁵⁰ Sobre el principio de capacidad contributiva y el agravio del que ha sido objeto en Venezuela por parte de la Administración Tributaria y los tribunales de la República, véase, Burt Hevia: *Capacidad Contributiva y Relativismo Axiológico*. Caracas. Ámbito Jurídico, Legis Editores, marzo, 2012.

sino se aplican tales conceptos. También, por la inclusión de la pertinencia del principio constitucional de capacidad contributiva y de justicia tributaria en la delimitación de la base gravable. Sobre el particular se ha señalado: "El primer problema fundamental a resolver en la elaboración de un sistema justo de impuesto sobre la renta es la determinación de la materia gravable. La generalidad de los autores que tratan la materia coinciden en afirmar que el impuesto debe gravar la renta global del contribuyente, o sea, la simple suma algebraica de sus rentas, que se obtiene sumando los ingresos y restando los egresos. El gravamen debe recaer sobre la renta neta y no sobre los ingresos totales a la renta bruta. El contribuyente debe poder deducir todos los gastos hechos para producir la renta. Además, el impuesto debe gravar solamente la renta y nunca el capital que la produce. Es un tributo que recae sobre el producto, pero sin menoscabar la fuente. La renta viene a ser, pues, la cantidad neta que aumenta efectivamente la capacidad tributaria del contribuyente. Como es natural, la renta, que no viene a ser más que un flujo de riqueza, para los fines fiscales, tiene que ser referida a una unidad de tiempo determinada. Los sistemas fiscales modernos toman como periodo para medir la renta al año gravable, o sea, a periodos sucesivos de doce meses, que pueden coincidir o no con el año civil o de calendario."⁵¹

Adicionalmente, el carácter neto del enriquecimiento como base gravable del impuesto sobre la renta debe diferenciarse del neto que precisa al resultado neto financiero de la actividad económica del contribuyente en aplicación de las normas contables de aceptación general en Venezuela.⁵²

⁵¹ Cfr. Pedro Tinoco (h): *Comentarios a la Ley de Impuesto Sobre la Renta de Venezuela*. Madrid. Tomo Primero, Editor Halar, 1955, p. 18.

⁵² Los principios de contabilidad de contabilidad de aceptación general en Venezuela (VEN-NIF), están indicados en el Boletín de Aplicación de los VEN-NIF N° 8, emitido por el Directorio Nacional Ampliado del Comité Permanente de Principios de Contabilidad de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela de Mérida el 23 y 24 de noviembre de 2013.

Si bien en ambas cuantificaciones de base aplican los costos y las erogaciones necesarias para producir el ingreso bruto; los costos y gastos aplicables para cuantificar la base fiscal gravable atiende a prescripciones legales obligatorias; en tanto la determinación de la base contable atiende a reglas técnico contables cuya virtualidad jurídica es ampliamente cuestionada.⁵³

En síntesis, sólo los costos y gastos delimitados en la ley fiscal y su reglamento aplican sobre el ingreso bruto disponible para determinar la base susceptible de imposición con el impuesto sobre la renta. De allí que, para la consecución de la base líquida gravable con el impuesto sobre la renta se tome como punto de partida el resultado financiero susceptible de ser repartido a los accionistas resultante de aplicar a los ingresos brutos, los costos para determinar la utilidad o pérdida bruta financiera; luego, los gastos operativos para determinar la utilidad o pérdida neta financiera, todos registrados en función de los principios de realización y devengo contable. Posteriormente, tal resultado contable es sujeto a un procedimiento de depuración por instrucciones de la Ley de impuesto sobre la renta y su reglamento denominado *conciliación fiscal de rentas*.

⁵³ Hemos expuesto sobre las notas distintivas de las normas técnico-contables y las normas jurídicas desde la perspectiva de la validez y coacción de las segundas, (Cfr. Burt Hevia: *Aproximación a las normas técnicas sobre corrección monetaria financiera. Análisis de la corrección monetaria fiscal de las obras inmobiliarias en proceso*. Caracas. Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Revista de Derecho Tributario N° 139, Legis Editores, C.A., 2013, p. 9). No obstante, si bien el origen de las reglas contables no está supeditado a la fuente formal de creación del derecho, tampoco su incumplimiento puede ser perseguido por la potestad jurisdiccional del Estado, sí creemos que las realidades que proyectan tales normas actúan como cánones de validez sustancial sobre el proceso de creación y aplicación de las normas jurídicas con contenido tributario. Son fuentes informativas con una profunda significación económica, seguidas por el legislador y por el juez como criterios normativos internos para incorporar e interpretar la significación económica que se aprecia contenida en los supuestos con incidencia tributaria y en cuya aplicación aparece imperativa. De ser así, la implícita utilización de las normas técnico contables en la construcción y aplicación de las normas jurídicas con contenido tributario no anula su carácter de derecho como autoridad para guiar los comportamientos que se tejen en torno a la relación jurídico tributaria. Por el contrario, potencia su carácter como norma obligatoria al nutrir su eficacia sobre la compleja realidad económica que la norma tributaria tiene que regular.

2.1.5. El carácter *disponible* del ingreso como elemento de la renta neta gravable

La Ley de impuesto sobre la renta prescribe que el enriquecimiento como hecho imponible y elemento de la base gravable del tipo fiscal, debe estar *disponible*: “Los enriquecimientos anuales, netos y disponibles, obtenidos en dinero o en especie, causarán impuestos según las normas establecidas en esta Ley”. En este sentido, la disponibilidad precisa ser uno de los elementos configuradores del hecho imponible y de la base gravable. Si el enriquecimiento no está fiscalmente disponible, no habrá hecho imponible y base de cuantificación para aplicar la alícuota respectiva en función del impuesto pagadero al Tesoro Nacional.

La disponibilidad como elemento característico del enriquecimiento incluido en la base imponible del impuesto sobre la renta, abarca por derivación a la renta neta definida en el artículo 4 de la Ley restando a los ingresos brutos, los costos y gastos permitidos legalmente.

No obstante lo anterior, es obligatorio un análisis del destino de la disponibilidad para que una medida de cuantificación pueda influir en la determinación de la base gravable del impuesto sobre la renta.⁵⁴

Si nos detenemos en el análisis literal y gramatical del mandato del artículo 1 de la Ley de impuesto sobre la renta en correspondencia con el artículo 4 *ejusdem*, es de lógica consecuencia señalar que la disponibilidad del enriquecimiento como elemento de la base gravable es una previsión jurídica que obliga a incluir a los ingresos brutos y a cualquier otra fuente de enriquecimiento sobre la cual el contribuyente tenga plena disposición jurídica y económica. Es decir, cualquier realidad susceptible de incrementar

⁵⁴ El análisis que sigue ha sido precedido por trabajos meritorios de amplio reconocimiento. Al respecto véase, Jorge Jraige: *Distorsiones en la Interpretación del concepto de disponibilidad de la renta: el abono en cuenta y las ganancias cambiarias*. Caracas. Asociación Venezolana de Derecho Tributario. 70 años del Impuesto Sobre la Renta en Venezuela, Memorias de las XII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario, Tomo I, 2013, p. 213.

de manera efectiva el caudal patrimonial del contribuyente luego de la sustracción de los costos y gastos incurridos para generar tal enriquecimiento.

Por lo anterior, el enriquecimiento o ingreso solo puede ser un elemento de la renta gravable en tanto: (i) implique la posibilidad del contribuyente de su afectación en la actividad económica generadora de renta, y (ii) haya sido desincorporado del patrimonio de otro sujeto interviniente en la actividad económica de aquél.

Debe precisarse que el desprendimiento patrimonial no implica exclusivamente la desincorporación de un activo o la eliminación de un pasivo de la estructura financiera de la entidad (disposición económica). Existen casos en los cuales tal desprendimiento está determinado por la realización del valor de activos por el sólo vencimiento de los plazos para su cobro o pago (disposición jurídica). Es un ejemplo, la disponibilidad de las ganancias por la tenencia de cuentas por cobrar contraídas en moneda extranjera como consecuencia de variaciones en el tipo de cambio aplicable a la moneda de pago.⁵⁵

Ahora bien, en correspondencia con lo anterior, construiremos dos argumentos que nos ayudarán a precisar el entendimiento aplicable a la disponibilidad del enriquecimiento en el impuesto sobre la renta en Venezuela.

Por un lado, la disponibilidad es una particularidad obligatoria del ingreso bruto y cualquier otra fuente de riqueza incorporada en la determinación de la base gravable del impuesto sobre la renta. Cuando la Ley de impuesto sobre la renta en su artículo 1 señala que el enriquecimiento tiene que estar disponible para calificar como hecho imponible, prescribe la obligatoria disponibilidad del ingreso como elemento de la cuantificación del tipo impositivo.

⁵⁵ Artículo 188 de la Ley de impuesto sobre la renta.

La disponibilidad no puede entenderse como una propiedad directamente atribuida a la totalidad de la renta neta gravable. Salvo en los supuestos en los que la base gravable es el ingreso bruto; esto es, en los que el neto no admite la sustracción de costos y gastos; en todos los demás casos, la base imponible como medida de cuantificación incluye otros conceptos cuya demarcación atiende a la causación y no a la disposición jurídica y económica como fuente de riqueza patrimonial. Es el caso de los costos y gastos permitidos legalmente los cuales deben restarse de la fuente de riqueza para llegar al neto gravable con el impuesto, atendiendo a su causación. Pero aun en los casos en los que la base imponible neta es el ingreso o enriquecimiento, nuestras conclusiones siguen siendo válidas. En efecto, el importe neto sin la intervención de los costos y gastos solo será una fuente de riqueza gravable en tanto se haya incorporado efectivamente al patrimonio del sujeto pasivo fiscal; o, al menos, se tenga la posibilidad plena de exigir su entrega o restitución.

Adicional a ello, la disponibilidad del enriquecimiento o ingreso puede verificarse tanto cuando se trata de efectivo o especie. Siempre es posible liquidar el importe del enriquecimiento bien que se trate de dinero, aumento del valor de un activo exigible o la realización de un activo por un valor mayor a su costo fiscal.

Por otro lado, la disponibilidad supone tres realidades. En primer lugar, el ingreso efectivo de valores monetarios o susceptibles de valoración monetaria en la contabilidad del contribuyente. En segundo lugar, la disposición jurídica y económica del ingreso. En tercer lugar, el desprendimiento jurídico y económico del ingreso del patrimonio del sujeto que interactúa con el contribuyente en su actividad generadora de renta.

De esta forma, prácticas como el sólo reconocimiento contable de las cuentas por cobrar por la venta de bienes muebles o bienes inmuebles a crédito y el registro contable de los pasivos por la contraparte no pueden

derivar en la disponibilidad fiscal de un enriquecimiento. El sólo registro contable de las acreencias y de los pasivos producto de las actividades económicas no supone la disposición fiscal de un enriquecimiento que se traduzca en un aumento patrimonial derivado de las operaciones. Tampoco en la disminución patrimonial producto de un gasto causado o de un pasivo legal obligatorio. Ambas cuantificaciones contables sólo atienden a la eficacia técnica del principio de realización de las operaciones en su registro contable.

En este particular nuestras afirmaciones no son absolutas. La realidad es que cada día la base contable está más próxima a la base fiscal sujeta a gravamen. Existen excepciones sobre la disminuida eficacia de los principios de realización y devengo contable como presupuestos materiales de incrementos o decrementos patrimoniales relevantes en la base imponible del impuesto sobre la renta. Es el caso de los activos y pasivos contraídos en moneda extranjera sujetos a variaciones en el valor de su moneda de pago y de las provisiones contables obligatorias legalmente. Otro ejemplo son los enriquecimientos provenientes de préstamos o de alquileres cuya disponibilidad está supeditada al principio del devengo.

Es por ello, que la Ley de impuesto sobre la renta incluye a la realización de las operaciones y al devengo de las acreencias y correspondientes obligaciones, junto al pago o cobro, como momentos de disponibilidad⁵⁶. El ingreso disponible en el momento del pago es lo que se conoce como ingreso disponible sobre la base de efectivo. El ingreso disponible en el momento del devengo es el ingreso que se produce simplemente por el transcurso del tiempo, sin tomar en consideración que sean pagados o no, o que se haya realizado o no la operación que los produce. Mientras que, el ingreso disponible en el momento en que se realizan las operaciones que los producen es el ingreso disponible sobre la base acumulativa.

⁵⁶ Artículo 5 de la Ley de impuesto sobre la renta.

Sin embargo, la interpretación de las prescripciones del artículo 5 de la Ley de impuesto sobre la renta debe hacerse atendiendo a la naturaleza del sistema de imposición a la renta como gravamen sobre los aumentos patrimoniales efectivos y no de los simples registros contables de las operaciones realizadas o de la exigibilidad de activos o pasivos que no representen alteraciones patrimoniales efectivas.

En definitiva, la disponibilidad del enriquecimiento como elemento de la base fiscal gravable implica que el ingreso no sólo se haya realizado, sino que su titular pueda usarlo, gozarlo y disponerlo para el fin que más convenga. Es decir, que no exista ningún impedimento jurídico o material para su uso y disposición. Esto no es óbice, para rechazar la realización de las operaciones como momento de disponibilidad. Lo cierto es que cada vez más la disponibilidad del ingreso fiscal atiende a su realización contable.⁵⁷

Es por lo anterior, que el abono en cuenta desde el punto de vista fiscal debe ser definido en el sentido de la disponibilidad del ingreso como fuente de enriquecimiento. Entender al abono en cuenta sólo como el registro contable del pasivo correspondiente desdibuja a la disponibilidad jurídica y económica del ingreso en la base imponible del impuesto sobre la renta⁵⁸. Otra cosa distinta aproximaría la significación del abono en cuenta fiscal más a la simple realización de las operaciones o exigibilidad de las acreencias u obligaciones, sin considerar la verdadera naturaleza del hecho imponible y la base gravable del impuesto sobre la renta.

⁵⁷ Cfr. Pedro Tinoco (h): *op. cit.*, p. 128.

⁵⁸ La sentencia nº 00025 del Tribunal Supremo de Justicia - Sala Político Administrativa de 14 de Enero de 2003, con ponencia del Magistrado Levis Ignacio Zerpa, caso Sural, C.A vs. República, estableció que: "(...) toca a esta Sala interpretar lo qué debe entenderse por abono en cuenta, y a tal efecto, estima que consiste 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. Así se declara." (Subrayado nuestro), consultada en: <http://www.tsj.gov.ve/decisiones/spa/Enero/00025-140103-2000-0712.html>.

Además, la eficacia del supuesto de disponibilidad en el impuesto sobre la renta supone la materialidad de la libre utilización del ingreso tanto por su puesta a disposición en el patrimonio del contribuyente como por la desincorporación del mismo del patrimonio del pagador.⁵⁹

Indiscutiblemente, para que haya un abono en cuenta desde el punto de vista fiscal no debe existir impedimento alguno para que el acreedor pueda disponer jurídica o económicamente de su derecho de crédito. El acreedor goza de su derecho subjetivo a exigir el crédito y gozar de libertad de administración de su patrimonio individual mediante la libre disposición del ingreso. Como contrapartida, el deudor debe afectar la cuenta de pasivo debitándola, y la correspondiente cuenta de activo acreditándola, de tal forma que la operación se constituya en una real afección patrimonial para quien paga o funge obligado y un aumento patrimonial para la contraparte.

En Venezuela se ha rechazado la equiparación -pura y simple- de la figura del asiento contable a la del abono en cuenta. Se destaca que esta equiparación desconoce un elemento determinante que consiste en que el abono en cuenta asimilable al pago es aquel registro contable que tiene un efecto liberatorio o extintivo de una obligación, y que tiene su efecto correlativo en el acreedor que ve satisfecho su crédito.⁶⁰

⁵⁹ A este respecto, la sentencia n° 02388 del Tribunal Supremo de Justicia - Sala Político Administrativa de fecha 25 de octubre de 2001, con ponencia del Magistrado Levis Ignacio Zerpa, caso Empresa de Construcciones Benvenuto Barsanti, S.A. vs. República, señaló lo siguiente: “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.” (Subrayado nuestro), consultada en: <http://www.tsj.gov.ve/decisiones/spa/Octubre/02388-301001-11185.html>.

⁶⁰ Cfr. Félix Hernández Richards: *La disponibilidad de la renta en Venezuela*, en Asociación Venezolana de Derecho Tributario: *60 años de Imposición a la Renta en Venezuela*. Caracas. 2003, p. 290.

Por todo ello debe diferenciarse de manera radical al registro contable que constituye el abono en cuenta del pago como modo de extinción de obligaciones. Debe negarse al abono en cuenta la posibilidad de extinguir obligaciones o al menos que suponga algún tipo de disponibilidad jurídica o económica que se incorpore como enriquecimiento al patrimonio del contribuyente.⁶¹

Para concluir la discusión en torno a la disponibilidad del ingreso o enriquecimiento en la base imponible del impuesto sobre la renta, traemos a colación una decisión de la antigua Corte Suprema de Justicia⁶² del 22 de octubre de 1959 con ocasión de los momentos de disponibilidad del enriquecimiento regulados en el Reglamento de la Ley de impuesto sobre la renta de febrero de 1943 y septiembre de 1944. Tal decisión enarbola una notable discusión en torno a la relación de la autonomía del derecho fiscal, la realidad económica y la disponibilidad como principio rector en la determinación de la base imponible del impuesto sobre la renta. Destaca la decisión judicial lo siguiente: "Quedó así referida la noción fiscal de disponibilidad de la renta gravable, al cumplimiento de ciertos hechos y situaciones concretas fácilmente verificables, como son la realización de operaciones y el pago que originan la obligación del impuesto, según que se tratara de una u otra categoría de cédulas. Las innumerables dificultades de orden práctico que se presentan al seguirse el desarrollo causal de los fenómenos económicos en todos sus variados momentos, para gravarlos en la oportunidad de cerrarse su ciclo evolutivo integral, sin distingo en la naturaleza de las actividades económicas de ninguna especie, traían consigo dilaciones en la determinación y cobro del tributo, posibilidades de fraude y un excesivo y minucioso trabajo por parte de los servicios fiscales,

⁶¹ Cfr. Pedro Tinoco, (hijo): *op. cit.*, p. 131, en Moisés Vallenilla Tolosa: *El abono en cuenta en materia tributaria y su evolución jurisprudencial en Asociación Venezolana de Derecho Tributario: Revista de Derecho Tributario No. 106*. Caracas. Legis Editores, p. 68.

⁶² Cfr. Sentencia de la Corte Suprema de Justicia del 22 de Octubre de 1959, Gaceta Forense N° 26, 2E, p. 27, citada en Oscar Lazo: *Recopilación de Jurisprudencia y Doctrina Judicial del Impuesto Sobre la Renta en Venezuela*. Buenos Aires/Caracas. 1976, Tomo IV, p. 37.

en desmedro de una de las principales fuentes de ingreso del erario público. Para eliminar todos estos inconvenientes y conseguir al propio tiempo una mayor seguridad y fijeza en los distintos momentos del proceso impositivo, el derecho fiscal se separa muchas veces de los principios, calificaciones y consecuencias jurídicas que se aplicarían o resultarían al enjuiciarse los fenómenos económicos con los criterios normativos que informan al derecho común. La técnica fiscal para lograr sus fines prácticos, ocurre a variados expedientes como son las presunciones legales, las definiciones, las ficciones y la promulgación de normas cuya finalidad es desarrollar y fijar el sentido y alcance específico que en el sistema fiscal tienen ciertas locuciones o palabras empleadas en los textos legales. De ahí que frente al sistema normativo general o común del ordenamiento jurídico privado, el fiscal presente el particularísimo (sic) normativo propio de un derecho especial que dados los fines de interés público eminente que persigue el legislador con sus preceptos, se informa en criterios distintos y a veces contrarios de aquellos que inspiran al derecho común. Esta técnica permite al legislador tomar en cuenta para la regulación jurídica momentos o datos reales del fenómeno económico distintos de aquellos acogidos por el derecho común, por considerar que tales datos así admitidos y contruidos por la técnica se consideran más adecuados para el logro de los fines pragmáticos perseguidos por la política fiscal, sustituyendo elementos cualitativos por cuantitativos, o aquellos en los cuales predomina el arbitrio y la apreciación subjetiva, por otros de fácil y precisa determinación en virtud de su naturaleza objetiva."

El contenido de esta antigua decisión merece un amplio reconocimiento. Trata de una postura sobre la relación de la autonomía del derecho fiscal, la significación económica de la realidad que impregna la construcción y aplicación de las normas tributarias y la disponibilidad como principio rector en la determinación de la base imponible del impuesto sobre la renta.

Pues bien, resalta del derecho tributario la posibilidad de separarse de los principios, calificaciones y consecuencias en el derecho común de las instituciones concebidas como hechos imponibles para alcanzar cometidos fundamentales del orden tributario, tal como la tributación atendiendo a la real capacidad contributiva. Es un ejemplo de ello, la incursión de la norma jurídica con contenido tributario en el expediente de las presunciones legales para conceptualizar al abono en cuenta como presupuesto de disponibilidad del ingreso en la base sujeta a imposición sin desmedro del patrimonio generador de renta.⁶³

En esto radica la riqueza del derecho tributario. La posibilidad de incluir conceptos construidos en otras ramas del derecho, o en otras ramas del conocimiento, con el objetivo de perfeccionar sus propias instituciones a la luz de los cometidos fundamentales de la tributación.

2.1.6. La depuración de la renta neta contable como procedimiento de cuantificación de la base fiscal gravable

La renta, ganancia, resultado o utilidad contable según el glosario de términos de las Normas Internacionales de Información Financiera emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB, por sus siglas en inglés), es: "el importe residual que queda tras haber deducido de los ingresos los gastos (incluyendo, en su caso, los correspondientes ajustes para mantenimiento del capital). Si los gastos superan a los ingresos, el importe residual es una pérdida. Toda cantidad de capital por encima de la requerida para mantener el capital del principio del periodo es ganancia."⁶⁴

⁶³ El artículo 5 de la Ley de impuesto sobre la renta establece una presunción legal. Tal presunción regula la definición del abono en cuenta en la verificación de los distintos momentos de disponibilidad: "En todos los casos a los que se refiere este artículo, los abonos en cuenta se considerarán como pagos, salvo prueba en contrario."

⁶⁴ Cfr. International Accounting Standard Committee Foundation: *Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)*, International Accounting Standards Committee Foundation, Londres, 2005, p. 1.488.

Así, la ganancia contable es un resultado producto de la aplicación del método contable y de las reglas técnicas de la contabilidad en el registro de los ingresos, costos y gastos de la entidad. Se obtiene sustrayendo a los ingresos netos, el costo de venta y los gastos operativos.

Luego, para llegar a la base gravable debe aplicarse a la ganancia neta contable el procedimiento de depuración fiscal también llamado conciliación fiscal de rentas, el cual: "consiste en un procedimiento mediante el cual se determina el enriquecimiento neto sujeto a la aplicación de las tarifas de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, a partir de la utilidad o pérdida del ejercicio contable según los libros legales del contribuyente."⁶⁵

Más que una *conciliación* de rentas, costos y gastos, la delimitación de la base líquida gravable o cuantificación del hecho imponible es un procedimiento de *depuración* del resultado contable por aplicación de los criterios de disponibilidad de ingresos y causación de costos y gastos de la Ley de impuesto sobre la renta y su reglamento. Estos criterios en algunos casos difieren de los principios contable de realización y de devengo en el registro de los hechos económicos de la entidad.

En términos prácticos, el esquema de la conciliación fiscal de rentas, costos y gastos o depuración del resultado contable es el siguiente⁶⁶:

Utilidad o pérdida del ejercicio contable

Más: Ingresos gravables no contabilizados

Costos no imputables y gastos no deducibles, contabilizados

Utilidad del ajuste por Inflación

Menos: Ingresos no gravables, contabilizados

Costos imputables y gastos deducibles, no contabilizados

Rentas sujetas a impuestos proporcionales

Pérdida del ajuste por inflación

⁶⁵ Cfr. Alirio Peña: *Conciliación Fiscal de Rentas*. Mérida. Departamento de Publicaciones de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad de los Andes, 2006, p. 5.

⁶⁶ Cfr. Alirio Peña: *op. cit.*, p. 5.

= **Enriquecimiento neto o pérdida fiscal**

Situaciones de ingresos que podrían no haberse registrado contablemente los cuales deben sumarse a la base fiscal líquida gravable, pueden ser: (i) los realizados en la contabilidad en ejercicios económicos anteriores, pero que fiscalmente son disponibles con base en lo cobrado⁶⁷, (ii) los provenientes de ajustes a las declaraciones de precios de transferencias⁶⁸, (iii) los provenientes de contratos de construcción terminados pero cuyo pago de la contraprestación ha sido fiscalmente diferido para el ejercicio fiscal en que termina la obra⁶⁹, (iv) los gastos acumulados por pagar deducidos en el ejercicio fiscal anterior, no pagados al cierre del ejercicio fiscal que se declara⁷⁰, (v) la recuperación de cuentas por cobrar dadas por pérdidas en ejercicios fiscales anteriores⁷¹, (vi) el exceso en factura del valor presente de mercado del costo de los bienes vendidos⁷², y (vii) el exceso de los ingresos fiscales sobre los ingresos contables por ajustes en la contraprestación de los contratos de construcción.⁷³

Parte de los costos que no deben imputarse al enriquecimiento fiscal pero que podrían haber sido registrados en la contabilidad, los cuales deben sumarse en la base imponible, son: (i) los provenientes de contratos de construcción terminados, cuando fiscalmente el costo se reconoce en el ejercicio fiscal en que termina la obra⁷⁴, (ii) la depreciación o amortización de activos fijos o activos intangibles revalorizados⁷⁵, (iii) los que proporcionalmente correspondan con la porción no cobrada de ingresos

⁶⁷ Artículo 5 de la Ley de impuesto sobre la renta.

⁶⁸ Artículo 113 *ejusdem*.

⁶⁹ Artículo 19, *ejusdem*.

⁷⁰ Artículo 32, párrafo único, *ejusdem*.

⁷¹ Artículo 34, del Reglamento de la Ley de impuesto sobre la renta publicado en la *Gaceta Oficial N° 5.662* del 24 de septiembre de 2003.

⁷² Artículo 23 de la Ley de impuesto sobre la renta.

⁷³ Artículo 19, *ejusdem*.

⁷⁴ Artículo 23, párrafo quinto *ejusdem* y artículo 38, párrafo cuarto del Reglamento de la Ley de impuesto sobre la renta.

⁷⁵ Artículo 28 de la Ley de impuesto sobre la renta.

disponibles cuando efectivamente se cobran⁷⁶, (iv) el costo atribuido en la enajenación de acciones adquiridas a título de dividendos⁷⁷, (v) costos sin soporte o soportados con documentos que no satisfacen las normas legales y sublegales que regulan la emisión de facturas y otros documentos tales como notas de crédito, notas de débito o guías de despacho⁷⁸, (vi) pérdida por deterioro de los inventarios y otros activos de producción, y (vii) el exceso de valor razonable sobre el costo para los activos biológicos y productos agrícolas.⁷⁹

Entre los gastos no deducibles en la determinación de la base fiscal gravable pero que podrían haber sido contabilizados, los cuales deben ser sumados en la depuración de la renta neta contable, encontramos: (i) lo pagado por gastos asociados a enriquecimientos que a los fines del impuesto sobre la renta se gravan cuando se pagan⁸⁰, (ii) los gastos asociados a rentas exentas, exoneradas o no sujetas, (iii) pérdidas por deterioro del valor de los activos no vinculados al proceso productivo, (iv) los gastos que no satisfacen la racionalidad de los requisitos de normalidad y necesidad, (v) los gastos que corresponden a enriquecimientos sujetos a impuestos proporcionales⁸¹, (vi) aquellos deducibles fiscalmente cuando se pagan⁸², (vii) los gastos sin ningún tipo de soporte o soportados en documentos que no satisfacen los requerimientos establecidos en las normas de rango legal y sublegal relativas a las facturas, notas de crédito, notas de débito y guías de despacho, (viii) los excesos de gastos sobre el máximo fiscalmente deducible⁸³, (ix) gastos que tengan su origen provisiones y reservas que no sean legalmente obligatorias, (x) asistencia técnica y servicios tecnológicos

⁷⁶ Artículo 5, *ejusdem*.

⁷⁷ Artículo 23, parágrafo cuarto *ejusdem*.

⁷⁸ Artículo 91, *ejusdem*.

⁷⁹ Artículo 23, parágrafo primero, *ejusdem*.

⁸⁰ Artículo 32, *ejusdem*.

⁸¹ Artículo 16, parágrafo cuarto *ejusdem*.

⁸² Artículo 27, numeral 3 *ejusdem* y artículo 77 del Reglamento de la Ley de impuesto sobre la renta.

⁸³ Artículo 27, parágrafo decimotercero

pagados en el extranjero pero que pudieron ser contratados en Venezuela⁸⁴, (xi) reparaciones ordinarias realizadas en el extranjero que pudieron realizarse en Venezuela⁸⁵, (xii) el interés efectivo de los capitales tomados en préstamo que no sean invertidos en la producción de la renta⁸⁶, (xiii) los gastos de depreciación o amortización de las propiedades de inversión que no sean invertidos en la producción de la renta o que no sean dados en arrendamiento a los trabajadores de la empresa⁸⁷, y (xiv) gastos de representación y de viáticos no soportados individualmente por los comprobantes respectivos y no sean realizados en beneficio de la empresa pagadora.⁸⁸

Otra categoría susceptible de ser incluida en la depuración del resultado contable son los ingresos no gravables, que podrían haber sido incluidos en la contabilidad. Estos conceptos deben restarse al resultado contable en su proceso de depuración según las normas de la Ley de impuesto sobre la renta y su reglamento. Entre tales ingresos encontramos: (i) los provenientes de enriquecimientos exentos, exonerados o no sujetos, (ii) los no cobrados, cuando el pago del obligado determina la gravabilidad con el impuesto sobre la renta, (iii) los ingresos que están sujetos a impuestos proporcionales, (iv) los ingresos provenientes de la contraprestación de contratos de construcción cuando fiscalmente se difieren para el período en que se termina la obra, (v) exceso de ingresos contables sobre ingresos fiscales en contratos de construcción⁸⁹, o (vi) ganancias por revalorización de activos.

Adicionalmente, también se restarían del resultado contable los costos que pudiesen no haberse registrado en la contabilidad pero que fiscalmente

⁸⁴ Artículo 27, párrafo décimo cuarto *ejusdem*.

⁸⁵ Artículo 29, párrafo único *ejusdem*.

⁸⁶ Artículo 27, numeral 2 *ejusdem*.

⁸⁷ Artículo 27, párrafo noveno *ejusdem* y 56 del Reglamento de la Ley de impuesto sobre la renta.

⁸⁸ Artículo 27, numeral 21 de la Ley de impuesto sobre la renta y 53 de su reglamento.

⁸⁹ Artículo 19 de la Ley de impuesto sobre la renta.

son imputables al enriquecimiento gravable. Algunos de tales costos podrían ser: (i) de contratos de construcción, cuando fiscalmente los ingresos asociados se reconozcan en el año en que se termina la obra, (ii) los imputables a la porción cobrada de ingresos reconocidos en años anteriores fiscalmente gravables cuando se cobran, y (iii) el exceso del importe por depreciación histórica sobre la depreciación de activos registrados a su importe recuperable.⁹⁰

Finalmente, una categoría adicional que debe restarse en la depuración del resultado contable para adecuarlo a la base fiscal gravable de acuerdo con la Ley de impuesto sobre la renta y su reglamento, son los gastos deducibles fiscalmente pero que podrían no haber sido contabilizados. Entre tales erogaciones encontramos: (i) los asociados a ingresos que son gravables cuando se pagan. Es decir, cuando el ingreso se cobra en el ejercicio fiscal que se declara, (ii) pérdidas por acreencias incobrables que satisfagan los requisitos para su deducción⁹¹, (iii) lo pagado en el ejercicio fiscal que se declara, por gastos previamente deducidos en la base imponible pero que posteriormente fueron llevados como ingresos⁹², (iv) el exceso del importe por depreciación histórica sobre el gasto por depreciación de activos registrados al importe recuperable, y (v) los gastos que sólo son deducibles cuando se pagan.

En relación con lo anterior, la antigua Junta de Apelaciones de los Tribunales del Impuesto Sobre la Renta en sentencia n° 240 del 3 de agosto de 1948 con apoyo del prolijo pensamiento del Maestro Manuel Alvarado, uno de los mentores y primeros intérpretes del sistema de imposición a la renta venezolano, estableció la distinción entre la base fiscal (renta líquida fiscal) y la base contable (renta líquida comercial), expuesta con gran acierto teórico por la consideración de los elementos fundamentales de

⁹⁰ Artículo 27, numeral 5 *ejusdem*.

⁹¹ Artículo 27 numeral 8 *ejusdem*.

⁹² Artículo 32, parágrafo único *ejusdem*.

determinación del resultado contable de la entidad económica y de la base imponible del impuesto sobre la renta. El contenido relevante de la sentencia es el siguiente: “La renta líquida puede ser considerada desde el punto de vista comercial y desde el punto de vista fiscal. La renta líquida comercial está constituida por la diferencia entre los ingresos brutos y los gastos económicos hechos para producirla, con inclusión de los de administración, financieros y de venta y una provisión razonable para atender a las pérdidas y a la amortización del capital invertido en edificios, equipos y maquinarias, mejoras permanentes, deudas dudosas y otras inversiones. Puede decirse en otros términos, que la renta líquida comercial no comprende todas las utilidades sino únicamente las que puede distribuirse sin menoscabo de la seguridad del capital y de una política más o menos cautelosa de ahorro. De ahí que esa renta se suela castigar no solamente con las reservas estrictamente legales, sino con las que a su talante quiera y desee hacer el comerciante con los fines últimamente expresados. Pero la renta líquida como fuente y base del impuesto es más bien un concepto legal, que difiere del comercial en ciertos aspectos. La renta líquida fiscal está constituida por la renta bruta menos las deducciones permitidas por la Ley. Es decir, que así como la ley enumera limitativamente la materia gravable, o sea, lo que constituye renta para los fines impositivos, limita también las deducciones asimilables, para formar la renta líquida gravable. Quiere decir esto que la renta líquida para fines del impuesto puede no coincidir y seguramente no coincide en algunos casos con la renta líquida comercial. Depende esto de que, aunque por regla general las disposiciones fiscales deben informarse en un criterio comercial, el legislador, teniendo en cuenta que el comerciante se mueve en un campo de libertad irrestricta, para evitar que pueda eludir el tributo mediante una determinación demasiado previsora o también arbitraria de ciertos pasivos, los somete a normas claras y precisas, como ocurre por ejemplo con las partidas correspondientes a depreciación, a castigo de deudas y a reservas en general.../.. En síntesis, la renta líquida gravable no

es, pues, la renta líquida comercial sino la renta líquida fiscal determinada o fijada de acuerdo con las normas de la ley impositiva y de su reglamento.⁹³

La exposición del criterio del Maestro Manuel Alvarado en la sentencia parcialmente transcrita aun cuando integral en el análisis de los elementos que distinguen la base contable como resultado de la administración financiera de la entidad, de la base gravable con el impuesto sobre la renta, genera confusión respecto del manejo de ciertos conceptos contable. En efecto, la base gravable del impuesto sobre la renta no es "*la renta bruta menos las deducciones permitidas por la Ley*". Es la renta neta contable y no bruta después de aplicar la conciliación fiscal de rentas con ocasión de la disponibilidad fiscal de los ingresos pagados o devengados y la causación, normalidad y necesidad de los costos y gastos permitidos en la Ley y su reglamento.

A menos que se quiera aludir a la renta bruta como sinónimo de ingreso bruto, es preciso aclarar que la denominación que desde la primera Ley de impuesto sobre la renta se ha establecido como sinónimo de ingreso bruto es la de *enriquecimiento* y no la de *renta*.

Como ya se explicó, la renta bruta o neta deviene en la cuantificación de un resultado producto de la imputación de costos y gastos a un enriquecimiento. No puede ser confundida con el ingreso como elemento de la base gravable en la determinación del neto, salvo en los casos excepcionales de gravabilidad del ingreso bruto sin permitirse la imputación de costos y la deducibilidad de gastos.

Aunado a ello, la afectación del enriquecimiento neto gravable con ocasión de la constitución de pasivos, reservas y provisiones contables solo puede resultar cuando la partida contable estimada atienda variables obligatorias establecidas en ley. En los demás casos, solos los costos y gastos, normales y necesarios, previsto en la Ley de impuesto sobre la renta

⁹³ Cfr. Oscar Lazo: *op. cit.*, p. 376.

y su reglamento, son sustraibles del ingreso bruto global del contribuyente para liquidar el enriquecimiento neto sujeto a la tarifa correspondiente.

Ciertamente, la aplicación de la conciliación fiscal de rentas para depurar la base contable en busca de la base fiscal gravable con el tipo impositivo, no desdice, ni compromete la conexión formal y documental que existe entre el enriquecimiento neto gravable (declaración del impuesto sobre la renta) y el resultado contable (estado de ganancias y/o pérdidas).

Siempre la renta fiscal gravable supone la existencia de un resultado financiero sobre la actividad económica de la entidad. Es en este sentido, que la base fiscal gravable en atención a los distintos momentos de disponibilidad del ingreso y del entendimiento aplicable a la causación de los gastos y costos, desaplica los principios contables de realización y de devengo como únicos criterios de cuantificación del hecho imponible.

Por ello se dice que existe una conexión formal entre autoliquidación y estados financieros. Tal conexión tiene como consecuencia el surgimiento de una relación de dependencia entre la base fiscal gravable y la base contable calculada según los estándares financieros-mercantiles. No obstante, la conexión a la que hacemos mención debe ser moderada, pues no se acepta ésta *in extenso*, sino que se verá sometidas a modificaciones realizadas por las normas tributarias.⁹⁴

Un comentario adicional. Debe tenerse presente que la base imponible del impuesto sobre la renta en Venezuela no siempre se determina como la diferencia entre el ingreso bruto menos los costos y gastos incurridos para generarlos, incluida la ganancia o pérdida por exposición a la inflación. Existen supuestos donde la base imponible es la medida económica del ingreso bruto sin admitir la sustracción de costos ni

⁹⁴ Cfr. Alberto García Moreno: *op. cit.*, p. 35.

deducciones⁹⁵. Además, en el caso de la prestación de algunos servicios la base imponible es el ingreso bruto menos ciertas erogaciones operativas que no se corresponden con costos.

Asimismo, la base imponible no siempre se refiere a la obtención de un ingreso en moneda de curso legal (efectivo). El ingreso también puede referirse a la realización de activos permanentes, bien por su entrega material como contraprestación (i.e. permuta, dación en pago)⁹⁶ o bien como producto del aumento de valor mercantil de la entidad (i.e. plusvalía o goodwill).⁹⁷

Existen discusiones sobre la disponibilidad fiscal de los enriquecimientos producto de la revalorización de activos o de la valuación del crédito mercantil de la entidad económica. Por ejemplo, se señala que, en los casos de plusvalías sobre activos tangibles o de intangibles, la posibilidad de incluir en la base imponible del impuesto sobre la renta algún tipo de enriquecimiento está supeditada a la separación de la plusvalía del activo que la contiene. Esto es, el enriquecimiento sólo se hace disponible cuando se separa del bien que lo produce y se transforma en un valor de cambio, como ingreso pleno recibido por el contribuyente para su propio uso, beneficio y disposición.⁹⁸

Finalmente, a la delimitación de la base imponible del impuesto sobre la renta como el producto resultante de los ingresos, costos y gastos fiscales debe adicionarse o restarse el resultado de la aplicación del sistema de ajuste por inflación fiscal previsto en la Ley de impuesto sobre la renta y su reglamento.

⁹⁵ Es el caso de las remuneraciones por la prestación de servicios bajo relación de dependencia de conformidad con el artículo 31 de la Ley de impuesto sobre la renta y de los enriquecimientos sujetos al régimen de rentas presuntas.

⁹⁶ Artículo 23, parágrafo primero del Reglamento de la Ley de impuesto sobre la renta.

⁹⁷ Cfr. Jorge Enrique Meneses Corona: *Diez Temas Sobre Derecho Financiero y Tributario*. Caracas. Editorial Jurídica Venezolana, 1991, p. 37.

⁹⁸ Cfr. Pedro Tinoco (h): *op. cit.*, p. 134.

Particularmente el efecto de la inflación en la determinación del enriquecimiento neto gravable resulta vital para la tutela del principio de capacidad contributiva. Así lo ha destacado la jurisprudencia de la Sala Político-Administrativa al señalar que: "La finalidad del ajuste por inflación es lograr que los contribuyentes paguen el impuesto en referencia sobre una ganancia real y no ficticia, pues de no tomarse en cuenta los efectos de la inflación, se podría caer en el absurdo de gravar el propio capital del contribuyente y, en otros casos, permitir que quienes se beneficien por esos efectos inflacionarios, resulten favorecidos, al no pagar el impuesto sobre un monto de enriquecimiento que no refleja su verdadera capacidad económica."⁹⁹

El propósito del sistema de corrección monetaria fiscal supone que quien se beneficie por exposición a la misma, pague impuesto sobre ese beneficio y que, contrariamente, el que se perjudique pueda reconocer su pérdida fiscal en la base imponible del impuesto sobre la renta.

Así lo preceptúa el artículo 4 de la Ley de impuesto sobre la renta, el cual faculta al contribuyente para incluir en la determinación de la base imponible de tal impuesto, después de haber delimitado el neto impositivo, la ganancia o pérdida fiscal derivada del ajuste por inflación de los activos no monetarios, pasivos no monetarios y del patrimonio neto.

Todo lo expuesto nos permite afirmar que la caracterización de la base imponible del impuesto sobre la renta en Venezuela, se alinea con las corrientes doctrinarias partidarias de la teoría de la renta neta como "Rédito-Incremento Patrimonial" o "Rédito Ingreso.". Estas corrientes exponen: "Rédito es todo ingreso neto en bienes materiales, inmateriales o servicios valubles en dinero, periódico, transitorio o accidental, de carácter oneroso o gratuito, que importe un incremento neto del patrimonio de un

⁹⁹ Sentencia n° 00564 de fecha 07 de mayo de 2008, con ponencia de la Magistrada Yolanda Jaimes Guerrero, recaída en el caso: Industrias Ruansa de Venezuela, C.A. vs. República, consultada en: <http://www.tsj.gov.ve/decisiones/spa/Mayo/00564-7508-2008-2007-0136.html>.

individuo en un período determinado de tiempo, esté acumulado o haya sido consumido y que se exprese en términos monetarios."¹⁰⁰

En definitiva, el contribuyente está facultado para restar de los ingresos brutos disponibles generados en su actividad económica, los costos y gastos, territoriales, normales y necesarios, no imputados al costo. Posteriormente, adicionar o restar el resultado del sistema de ajuste por inflación fiscal para liquidar la base sujeta a la alícuota respectiva.

Ahora bien, la racionalidad de la normalidad y necesidad como característica de los gastos deducibles, además del análisis superfluo y acomodaticio en la Doctrina de la Administración Tributaria, como en los pronunciamientos de los Tribunales Tributarios y del Tribunal Supremo de Justicia, son conceptos altamente influenciados por la naturaleza de las operaciones y la realidad económica de cada contribuyente.

Continuemos con el estudio de la racionalidad que, en nuestro criterio, debe presidir a la normalidad y necesidad del gasto como requisito para su aplicación en la determinación de la base imponible del impuesto sobre la renta.

2.1.7. La racionalidad de la *normalidad* y *necesidad* del gasto deducible en el impuesto sobre la renta

La normalidad y la necesidad son características integrantes del concepto¹⁰¹ "gasto" para que se le considere como deducible en la determinación de la base imponible del impuesto sobre la renta. Es decir, cualifican y cuantifican el gasto a la hora de restar su monto del ingreso bruto disponible producto de la actividad económica.

¹⁰⁰ Cfr. Horacio García Belsunce: *El Concepto de Rédito en la Doctrina y en el Derecho Tributario*. Buenos Aires. Ediciones DePalma, 1967, p. 186.

¹⁰¹ Sobre la metodología de construcción de los conceptos jurídicos véase, Francesco Carnelutti: *Metodología del Derecho*. México. Unión Tipográfica Editorial Suramericana, 1962, p. 58.

De allí que, la normalidad y necesidad no escapan al juicio de racionalidad que informan al mundo del derecho¹⁰² y al sistema de imposición a la renta¹⁰³. Descartar esta pretensión supondría la inexistencia del elemento de normalidad y necesidad como condicionantes del concepto de gasto deducible en la renta.¹⁰⁴

Ahora bien, la pregunta que surge del análisis práctico de juristas, catedráticos, abogados, jueces y Administración Tributaria es: ¿qué supone la racionalidad de la necesidad y normalidad del gasto deducible en el impuesto sobre la renta?.

Sin duda, la respuesta no se agota en un análisis teórico ligero. Esta es la realidad que se ha impuesto en el análisis de los elementos integrantes del gasto deducible; degenerando por esta vía en la fijación de un criterio superficial según el cual, la normalidad, se relaciona con la cuantía del gasto y, la necesidad, con la relación directa entre el gasto y la actividad generadora de la renta gravable.

Amplíemos lo expuesto. La tesis predominante sobre la normalidad supone la calidad y proporcionalidad del gasto derivada de una sana administración de los recursos económicos de un contribuyente y con miras a la producción de su renta. El gasto es normal cuando no es excesivo. Por tanto, debe determinarse con fundamento en el análisis de cada caso concreto vinculándolo con sus semejantes a fin de verificar si la cuantía del mismo resulta proporcional con la naturaleza de la erogación. Mientras que,

¹⁰² Cfr. Alejandro Nieto: *Crítica de la Razón Jurídica*. Madrid. Editorial Trotta, S.A., 2007, p. 212.

¹⁰³ De hecho, el propio artículo 83 del Reglamento de la Ley de impuesto sobre la renta incorpora los conceptos de racionalidad y razonabilidad como parte del análisis teórico-práctico que debe seguirse para determinar el quantum deducible como gasto general de dirección y administración del establecimiento permanente o base fija en Venezuela.

¹⁰⁴ En palabras de Weber: "Todo aquello que no es posible construir de un modo racional carece de relevancia para el Derecho", (Cfr. Max Weber: *Economía y Sociedad*. México. Fondo de Cultura Económica, 1964, p. 511).

el gasto es necesario, cuando la finalidad económica directa perseguida con esa erogación es la producción de un enriquecimiento.¹⁰⁵

No obstante lo anterior, aún sigue en el aire la respuesta sobre la racionalidad que en nuestro criterio debe presidir cualquier aproximación al análisis de la normalidad y necesidad del gasto en el impuesto sobre la renta.

La racionalidad que aquí predicamos para aproximarnos al concepto de gasto deducible y a los elementos de normalidad y necesidad es la racionalidad conceptual o teórica¹⁰⁶. Por esta vía, nos obligamos a fijar pautas o límites derivados de la realidad económica que nos permitan: (i) potenciar la explicación del lenguaje expresado en las palabras "normalidad" y "necesidad", y (ii) contrarrestar el irracionalismo decisorio plagado por la subjetividad y el voluntarismo de los jueces y de la Administración Tributaria con miras al rechazo de gastos causados y/o pagados en la base imponible del impuesto sobre la renta.

En Venezuela son pocos los estudios que han profundizado en la racionalidad conceptual del elemento de normalidad y necesidad del gasto deducible en el impuesto sobre la renta.

En nuestro criterio, la tesis más autorizada es aquella según la cual la normalidad de un gasto debe ser determinada en función de criterios de: (i) autenticidad, (ii) licitud, y (iii) la relación de la cuantía con el volumen de

¹⁰⁵ Este es el criterio pacífico y reiterado en las decisiones de la Sala Político Administrativa de la antigua Corte Suprema de Justicia y del actual Tribunal Supremo de Justicia. Entre otras consideramos las más relevantes las siguientes: sentencias Nos. 307, 222 y 867, de fechas 30-07-1992, 30-04-1997 y 19-12-1996, casos: Exxon Services Venezuela Inc, vs. República, Lagoven, S.A. vs. República y Bariven, S.A vs. República, respectivamente, sentencia n° 01631 del 30 de septiembre de 2011, caso: Distribuidora Andimar, C.A. vs. República; sentencia n° 00538 del 20 de abril de 2009, caso: Maraven, S.A. vs. República, sentencia n° 01798 del 20 de noviembre de 2003, caso: Santa Fe Drilling Company of Venezuela, C.A., vs. República, sentencia n° 02472 del 9 de noviembre de 2006, caso Petróleos de Venezuela, S.A vs. República, sentencia n° 00022 del 10 de enero de 2008, caso: Inverworld Sociedad de Corretaje, C.A. vs. República.

¹⁰⁶ Cfr. Mario Bunge: *Racionalismo y Realismo*. Madrid. Editorial Alianza Universidad, 1985, p. 114, en Roberto Vernengo: *La Racionalidad en el Derecho*. Madrid. Revista Sistema 107-Marzo, 1992, p. 96.

los negocios del contribuyente. Se señala que el gasto es auténtico atendiendo a la expresa manifestación o voluntad del legislador y del poder reglamentario. Por su parte, la licitud está determinada por cuanto la erogación se corresponde con una circunstancia lícita, esto es, no contraria a la Ley. Con relación a la cuantía y el volumen de los negocios como variable determinante en la definición de la normalidad del gasto deducible, se afirma que es un tema muy relativo dado que un gasto normal por su cuantía para un contribuyente, puede resultar excesivo para otro.¹⁰⁷

En definitiva, un gasto es normal, que llena el requisito de normalidad, cuando referido al giro ordinario del negocio del contribuyente se amolda a éste y puede establecerse entre la cuantía del gasto y el volumen del negocio o empresa una razonable relación. No obstante, siempre deberá tomarse en cuenta la naturaleza de la operación que motivó el gasto y su finalidad en orden a la producción de la renta, ya que en función de la necesidad económica de dicho gasto, una erogación a primera vista excesiva, puede y debe considerarse normal, siempre que otro u otros comerciantes o industriales, en las mismas condiciones efectúen tal egreso.¹⁰⁸

Tres elementos que se consideran en el párrafo precedente sirven de punto de partida para el análisis de cualquier supuesto factico tendiente a la posible inclusión de un gasto en la base imponible del impuesto sobre la renta: (i) razonabilidad, (ii) naturaleza de las operaciones, y (iii) finalidad económica.

Sí creemos que existen otras realidades que nutren a la racionalidad conceptual del elemento de normalidad en franca superación del criterio

¹⁰⁷ Cfr. Carlos Padrón Amaré: *Algunas Ideas Fundamentales Acerca de los Conceptos de "Normalidad" y "Necesidad" del Gasto en la Ley de Impuesto Sobre la Renta*. Caracas. Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Revista de Derecho Tributario N° 3. Legis Editores, Caracas, 1964, p. 10.

¹⁰⁸ Cfr. *Idem*.

tradicional de cuantía y su relación con el volumen de negocios del contribuyente.

Por ejemplo, la afectación de los valores de mercado sobre el valor nominal real de los créditos fiscales por retenciones soportadas y no descontadas o por pagos en exceso, la periodicidad técnica y su relación con el volumen de producto, la obligatoriedad derivada de variables legales preestablecidas, la correspondencia con el bienestar de los empleados y el cumplimiento de contratos colectivos, los niveles de protección y seguridad de los trabajadores en la ejecución de las operaciones, el mantenimiento de inventarios de partes y repuestos en almacenes, son pautas de la realidad económica que deben considerarse en el análisis de la normalidad de un gasto.

El análisis de la periodicidad técnica del gasto y su relación con el producto en períodos preestablecidos de tiempo resulta eficaz en las empresas manufactureras con volúmenes de producción previsible. De allí que corresponda al operador tributario indagar en los períodos de tiempo técnicamente establecidos para producir "x" números de unidades. Un recorte significativo de los períodos técnicos sobre el mismo volumen de producción para aumentar la cuantía del gasto durante un ejercicio fiscal, es una alarma que podría activar el rechazo de su deducibilidad.

Por su parte, la obligatoriedad legal de las variables de determinación de ciertas provisiones contables (i.e. provisiones por riesgos de crédito bancario¹⁰⁹, provisiones por prestaciones sociales¹¹⁰), resulta una

¹⁰⁹ La Ley de Instituciones del Sector Bancario, publicada en la *Gaceta Oficial No. 39.627* del 2 de marzo de 2011, establece la exigencia legal de cobertura del riesgo de incobrabilidad de los activos crediticios de las entidades financieras, que impone el deber de constitución de provisiones genéricas y específicas respecto de dichos activos con el objeto de representar fielmente el valor de los mismos y del patrimonio de la entidad financiera respectiva.

¹¹⁰ La Ley Orgánica de los Trabajadores y Trabajadoras, publicada en la *Gaceta Oficial No. 6.076* Extraordinario del 7 de mayo de 2012, establece que los empleadores deben estimar un pasivo cierto y definitivo por prestaciones sociales con base en las variables de tiempo de antigüedad de la relación

pauta clara para descifrar su normalidad como gasto deducible en el impuesto sobre la renta.

En sintonía con las modernas tendencias de gestión del capital humano en el mundo de los negocios y del trabajo como hecho social, el gasto que se corresponde con el bienestar de los empleados en el marco del mejoramiento razonable de los beneficios legales o contractuales, siempre debe ser un gasto normal en la base imponible del impuesto sobre la renta.

En aquellas empresas manufactureras con procesos productivos complejos quienes mantienen grandes inventarios de partes, piezas y repuestos aplicables a los activos fijos de cada unidad operativa, el gasto de mantenimiento de tales inventarios dado el deterioro por el transcurso del tiempo en almacén, debe considerarse como un gasto normal aun cuando los activos no se hayan incorporado a la generación de la renta gravable.

Por tanto, la normalidad del gasto deducible debe precaver una apreciación de la pertinencia del mismo en la actividad generadora de renta. Su proporcionalidad puede sobrepasar en mayor medida el promedio de las demás erogaciones sin que por tal suerte se le califique como excesivo y por tanto se pretenda su rechazo en la base imponible. Incluso, puede comportarse como gasto operativo único sobre un proceso productivo complejo cuando las operaciones estén paralizadas o las unidades de trabajo estén siendo objeto de mantenimiento y/o reparaciones.

Por otra parte, la racionalidad de la necesidad del gasto se ha limitado a la consideración de la relación directa con la actividad productora de la renta gravable. Por esta vía, se han excluido de la delimitación otras

de trabajo, los intereses devengados y el último salario del trabajador a la fecha de cierre del ejercicio fiscal gravable.

variables más próximas al propósito teleológico de la deducibilidad del gasto en la determinación de la base imponible.

Un imperativo ineludible es que no puede privar de manera absoluta la intuición del contribuyente en la delimitación conceptual de la necesidad como característica del gasto deducible. No obstante, tampoco la necesidad puede ser entendida sólo como la relación directa del gasto con la actividad productora de renta. La sustracción del gasto en la base imponible como derivación lógica debe partir del análisis de pautas condicionantes tomadas de la realidad económica, financiera y operativa del contribuyente¹¹¹. Por esta vía, es imperativo un estudio de la pertinencia del gasto en las actividades medulares del negocio. Debe analizarse la pertinencia económica del gasto en función de la totalidad del proceso administrativo y operativo del contribuyente.¹¹²

Otra pauta es la práctica o costumbre comercial, relativa a la incursión del gasto por parte otros contribuyentes con procesos productivos similares en función de los bienes o servicios producidos¹¹³. En efecto, la consideración de la práctica comercial para delimitar la necesidad del gasto deducible en la base imponible del impuesto sobre la renta atiende al elemento de reciprocidad que acompaña a la actividad económica entre dos o múltiples actores. Es fácil inferir que todas las relaciones comerciales que se despliegan en un sistema económico tienen por fundamento un conjunto de usos y expectativas comunes a otros comerciantes dedicados a negocios similares. Un fabricante de zapatos con una producción mensual previsible incurre en costos y gastos similares que otros fabricantes de zapatos de la misma marca y volumen productivo. Un prestador de servicios

¹¹¹ Cfr. Carlos Padrón Amaré: *op. cit.*, p. 11.

¹¹² Padrón Amaré, señala que no se trata de una rigurosa relación de causalidad, sino de una "razonable" relación de causalidad. Tal concepción más acorde con la realidad del mundo comercial y la actividad económica en general, puede perfectamente servir de base a los efectos de la determinación del requisito cuestionado." (Cfr. *Idem: op. cit.*, p. 14).

¹¹³ Cfr. Alejandro Cardona Ramírez: *Derecho Sustancial Tributario*. Bogotá. Segunda Edición. Editorial Temis Librería, 1982, p. 230).

de telefonía incurre en gastos comunes a las demás operadoras que prestan la misma clase de servicios en un territorio dado. Por consiguiente, en caso de presentarse a un juez superior tributario la posibilidad de decidir algún litigio sobre la caracterización de la necesidad de un gasto en la base imponible del impuesto sobre la renta, deberá sentenciar señalando que el contribuyente incorporó una erogación que se corresponde con los dictados de la práctica comercial vigente al momento de causación de la misma.¹¹⁴

En este orden de ideas, la Antigua Junta de Apelaciones de los Tribunales del Impuesto Sobre la Renta en la sentencia n° 148 del 9 de enero de 1948, se pronunció sobre la obligatoria conducta que debe seguir el funcionario fiscal en la apreciación razonada de las operaciones del negocio y del giro normal de la entidad a los fines de determinar con mayor precisión la renta imponible, so pena de gravar una capacidad contributiva alejada de la realidad económica ante la ausencia de tal apreciación. A continuación el contenido parcial de la decisión judicial comentada: “El primer concepto podemos decir que consiste en la apreciación razonada que debe hacer el Fiscal de la importancia del negocio que estima, y para esto debe atender, por ser elementos esenciales de su constitución, a la clase del negocio, su situación en la localidad, el personal empleado y las compras y ventas realizadas. Para el correcto cumplimiento de esta primera parte del conjunto de normas que fija la ley, no debe limitarse el funcionario fiscal a indicar simplemente que el negocio vende tal y cual artículo, que está ubicado en cierta dirección y el número de empleados que a él prestan sus servicios, sino que deben ampliarse dichos datos con una información lo más completa sobre la forma como opera el negocio, es decir, situación financiera que presenta, modo como acostumbra a efectuar sus compras y

¹¹⁴ Al respecto, la antigua Junta de Apelaciones de Impuesto sobre le Renta, en sentencia No. 287 del 2 de febrero de 1950, sostuvo: "son gastos normales aquellos que la mayoría de los comerciantes o industriales están acostumbrados a hacer en determinada región o lugar." (Cfr. Ministerio de Hacienda, Administración General del Impuesto Sobre la Renta: *Jurisprudencia de Impuesto Sobre la Renta 1943-1965*. Caracas. 1966, Tomo I, p. 352).

sus ventas en relación con la cuantía, a fin de aprovechar descuentos y ofrecerlos; su cliente, reputación de que goza, negocios similares existentes en la localidad con cuya renta podría relacionarse la del contribuyente que se investiga, indicación del sueldo y calidad de todo el personal que interviene en las diferentes operaciones que ejecuta el establecimiento y, en general, cualesquiera elementos que se crean de interés en el sentido de que ayuden a dar la idea más exacta del giro del negocio y de que contribuyan a la más justa graduación del porcentaje de utilidad que pueda aplicarse sobre la ventas o compras del comerciante para calcular su renta gravable, sin que tampoco sea imprescindible la determinación exacta de dichas compras y ventas. Para el cálculo de estos como de cualesquiera otros factores que no puedan determinarse con precisión, debe apelarse en caso necesario, pero en forma lógica y que tienda a su mejor esclarecimiento, a comparaciones con los que presenten otros negocios de similares actividades, complementadas con datos e informaciones de que pueda disponer la respectiva Administración Seccional que actúe en el caso.”¹¹⁵

En síntesis, la precisión de la normalidad y necesidad del gasto deducible para la determinación de la base imponible del impuesto sobre la renta, debe atender a un análisis de la realidad económica como presupuesto de aplicación de la norma jurídica con contenido tributario. No basta asimilar la realidad económica de cada contribuyente a criterios judiciales petrificados sobre lo que debe entenderse por normalidad y necesidad del gasto. Es necesario descender desde las normas jurídicas particulares creadas en las decisiones judiciales y la norma jurídica general y abstracta de la Ley de impuesto sobre la renta a la realidad práctica que obliga al acaecimiento de erogaciones aplicables en la renta neta gravable con el impuesto.

¹¹⁵ Cfr. Oscar Lazo: *op. cit.*, p. 176.

Con estas líneas relativas a las generalidades de los elementos de la base imponible del impuesto sobre la renta, su carácter neto y la disponibilidad del ingreso como elemento de la base imponible, guiamos la intención intelectual de las siguientes páginas.

Creemos que la consecución del objetivo general de esta investigación no puede lograrse sin examinar el proceso de indagación del significado de la Ley tributaria y los métodos de los cuales puede valerse el intérprete para adentrarse en tal significado. Además, acusada la relación de la génesis del derecho tributario con la realidad económica que existe al momento de su diseño y aplicación, es imperativo estudiar cómo esta realidad trabaja e importa al operador jurídico en la interpretación del contenido de las normas jurídicas que crean y permiten aplicar los tributos.

3. La Interpretación de la norma jurídica con contenido tributario¹¹⁶

3.1. La acción de interpretar

Interpretar es definir el sentido y significado del mundo material (percibido) e incluso del mundo inmaterial (supuesto). El sujeto al interpretar delimita el entendimiento aplicable a las características del objeto interpretado. Se puede interpretar cualquier cosa, objeto o realidad aprehensible e incluso imaginada. Se interpretan los conocimientos, las palabras, las normas jurídicas, una melodía e incluso la idea de un ser trascendental. Se interpreta el pasado y lo previsible. El hombre permanentemente está definiendo, idealizando, clasificando realidades, es decir, interpretando. Su razón lo guía indefectiblemente en la interpretación del mundo físico y metafísico en busca de su propio conocimiento. El hombre al interpretar se acerca al conocimiento y genera conocimiento. Le es obligatorio aplicar el intelecto en el otorgamiento de sentido al mundo que lo

¹¹⁶ La expresión: "norma jurídica con contenido tributario" designa a todas aquellas normas de rango legal o sublegal pertenecientes al ordenamiento jurídico, que regulen un tributo o cualquiera de sus elementos.

rodea. De allí la importancia de la interpretación como acción de voluntad que opera por medio de la inteligencia humana.¹¹⁷

En torno a la acción de interpretar se ha opinado ampliamente.

Hay quienes explican que una aproximación a tan importante actividad debe partir de su etimología. En tal sentido, interpretar no es más que transmitir o hacer conocer el pensamiento entre dos seres. Se llama intérprete, al que traduce y asimila nuestras expresiones para comunicárselas a otros.¹¹⁸

Por su parte, hay quienes sostienen que la acción de interpretar implica de un modo general la exteriorización del significado de cualquier realidad susceptible de tener sentido en el mundo. En efecto, cualquier expresión con significación, es decir, con sentido, puede y debe ser interpretada. Así, todo gesto, actitud, señal o escrito, puede ser examinado en orden a la determinación de la significación que encierra.¹¹⁹

Otros asimilan la interpretación a la explicación del significado de un objeto susceptible de significación sobre la base de su entendimiento del término "significado". Se considera que sólo aquellos objetos que son capaces de tener un significado son objetos posibles de interpretación. Estos son, de manera típica, aunque no necesariamente, actos o productos de la comunicación, como las emisiones, los textos, las obras de arte, etc. También parece que las formas de conducta, las prácticas sociales, los ritos e incluso quizás los sueños pueden tener significado, debido a que también

¹¹⁷ Cfr. Mayda Hocesvar González y José Antonio Ramos Pascua: *Teoría del Derecho. Una Introducción a la Filosofía del Derecho*. Mérida. Universidad de los Andes, Consejo de Publicaciones, Consejo de Desarrollo de Pregrado, 2013, p. 183.

¹¹⁸ Cfr. Lino Rodríguez Arias-Bustamante: *Ciencia y Filosofía del Derecho. (Filosofía, Derecho y Revolución)*. Buenos Aires. Ediciones Jurídicas Europa- América, 1961, p. 621.

¹¹⁹ Cfr. Oswaldo Padrón Amare y Carlos Padrón Amare: *La Interpretación de la Ley Tributaria*. Caracas. Editorial Jurídica Venezolana, Colección Monografías Jurídicas N° 2, 1976, p. 16.

son mencionados (y quizá correctamente) como posibles objetos de interpretación.¹²⁰

Finalmente, la tesis que expresa con mayor amplitud la trascendencia de la acción de interpretar es aquella que la caracteriza como mecanismo de comunicación, y como atribución de sentido y significado por parte del hombre en su acción de voluntad e intelectual. Partiendo de estas dos premisas, se concluye que la interpretación es sobre todo atribución de sentido o de significado. Opera sobre la realidad, sobre los fenómenos, sobre los sucesos, sobre las sensaciones y sobre una comunicación significativa ya producida.¹²¹

Ahora bien, como realidad susceptible de contener un significado, la norma jurídica para ser aplicada en la solución de un conflicto intersubjetivo de intereses, en el otorgamiento de una licencia o en la respuesta a una consulta por parte del órgano legitimado por el orden jurídico, es decir, para resultar eficaz, debe ser objeto de un proceso de interpretación.

Hablamos entonces de la interpretación jurídica como proceso intelectual y volitivo dirigido a reconocer y reconstruir el significado que ha de atribuirse a la norma jurídica en el contexto de sus palabras, el momento histórico de creación y aplicación, de los principios y normas que informan y componen al sistema jurídico.

A continuación una aproximación a la noción de la interpretación en el mundo jurídico.

3.2. La interpretación Jurídica

Por perfectas que supongamos sean las normas jurídicas, es imposible que de un modo decisivo y terminante tales prescripciones normativas comprendan la solución a todos los casos que la variedad y

¹²⁰ Cfr. Andrei Marmor: *Interpretación y Teoría del Derecho*. Barcelona. Editorial Gedisa, 2001, p. 28.

¹²¹ Cfr. Luis Díez Picazo: *Experiencias Jurídicas y Teoría del Derecho*. Barcelona. Editorial Ariel, 1973, p. 225.

complejidad de las transacciones entre los hombres, y la multiplicidad y extensión de sus intereses, promueven a cada momento.

Circunscritas a establecer ordenes, prohibiciones, principios, definiciones, permisos, consecuencias aplicables a la mayor parte de los casos, las normas jurídicas por sí solas no pueden descender a la solución de los casos, -algunos de compleja solución-, sin pasar por un proceso lógico de interpretación.

En tal sentido, a la par del desarrollo de las normas jurídicas, es necesaria la existencia de un proceso intelectual dirigido a la precisión de su significado. Este proceso es la interpretación jurídica que mediante reglas, métodos y deducciones lógicas alivia la incertidumbre en el contenido de los textos legales y por tanto en la solución de los conflictos intersubjetivos de intereses que dan lugar a los procesos judiciales y administrativos.

Asimismo, la interpretación de las normas jurídicas por los estudiosos del derecho coadyuva en el establecimiento de una práctica constante o doctrina científica que aclara lo dudoso de las normas jurídicas de rango constitucional, legal y sub-legal. Además, suple los conceptos omitidos y a la vista de los jueces y los abogados litigantes forma un depósito de conocimientos que ilustra su aplicación.

Adicional a los resultados de la interpretación jurídica, suman las razones que justifican tal actividad por parte de los operadores de las normas jurídicas.

La necesidad del proceso interpretativo en el mundo del derecho atiende a la eficacia de la ley jurídica en un mundo de relaciones entre individuos por ser una regla abstracta que atiende al juicio del "deber ser". Pertenece al mundo de la cultura dirigida a regular la conducta humana. Sus presupuestos son variables; es decir, no tienen el carácter indefectible de las normas de la naturaleza. Por ello, se distingue de la eficacia de la ley natural,

la cual deriva de la propia existencia del mundo y sus razones físicas y que atiende al juicio del "ser." Así, la posibilidad de la ley jurídica de lograr sus cometidos es mediante un proceso previo de atribución de sentido y significado. Por el contrario, la eficacia de la ley natural se verifica con su sola aplicación. No necesita de interpretaciones producto de la voluntad e inteligencia del hombre.¹²²

Así las cosas, la delimitación conceptual de la interpretación jurídica contiene dos ideas esenciales. Por un lado, la presencia de la conocida ambigüedad proceso-producto: con él se alude tanto, a una actividad, la acción interpretativa, como al resultado de esa actividad. De tal manera, la interpretación jurídica comprende tanto a la actividad dirigida a la precisión del significado o sentido del lenguaje jurídico, como al resultado producto de esa actividad. Por otro lado, en cuanto a la pertinencia temporal de la interpretación jurídica, se afirma que no es constante y unívoco. Sólo es empleado para referirse a la determinación del significado de una formulación normativa en caso de duda o controversia en cuanto a su campo de aplicación. A diferencia, la interpretación es empleada en la atribución de significado de cualquier formulación normativa, con independencia de toda duda o controversia en cuanto a su campo de aplicación.¹²³

Lo anterior nos conduce a uno de los temas centrales de la interpretación jurídica. Si bien podemos concluir sobre las nociones, resultados y justificación del proceso interpretativo en el mundo del derecho, consideramos relevante exponer sobre su alcance.

En tal sentido, el producto de la interpretación jurídica no se constituye en un depósito de conocimientos con carácter universal y definitivo. Se dice que la interpretación jurídica sólo puede determinar el marco que expone el

¹²² Cfr. Oswaldo Padrón Amare y Carlos Padrón Amare: *La Interpretación de la Ley Tributaria...op. cit.*, p. 15.

¹²³ Cfr. Daniel Mendonca: *Las Claves del Derecho*. Primera edición. Barcelona. Editorial Gedisa, 2000, p. 151.

derecho por interpretar, y, por lo tanto, el reconocimiento de varias posibilidades dadas dentro de ese marco. Por lo tanto, la interpretación de una ley no conduce necesariamente a una decisión única, como si se tratara de la única correcta, sino posiblemente a varias, todas las cuales -en tanto son cotejadas solamente con la ley que haya de aplicarse- tienen el mismo valor, aunque solo una de ellas se convertirá en derecho positivo en el acto del órgano de aplicación del derecho, en especial, en el acto del tribunal.¹²⁴

En los párrafos anteriores nos aproximamos a la acción de interpretación y a la interpretación jurídica como proceso lógico de atribución de sentido y significado.

Consideramos oportuno el momento para aproximarnos a la realidad sobre la que actúa la interpretación jurídica, esto es, sobre su objeto. Así lograremos la consecución del punto medular de esta monografía. Ciertamente, la posibilidad del estudio del arrendamiento financiero en el sistema de imposición a la renta venezolano parte de la interpretación del artículo 27 numeral 12 de la Ley de impuesto sobre la renta.

Repasemos brevemente el entendimiento aplicable al concepto de norma jurídica como objeto de la interpretación jurídica.

Una norma jurídica es un mandato, una orden. Como tal, prescribe en la persona jurídica de tipo individual o colectivo, la realización de una determinada conducta. El incumplimiento de la conducta predeterminada activa su carácter coactivo. La coactividad de la norma jurídica la distingue de otros tipos de normas como la norma moral o la norma religiosa. La diferencia deviene de la posibilidad de ejecutar las consecuencias de su incumplimiento de manera obligatoria por un órgano institucionalizado representativo de la voluntad social (Estado). Por lo cual, existen los tribunales para sustanciar los conflictos que surgen entre los particulares por el desacato al orden jurídico y las cárceles para ejecutar la sanción (pena)

¹²⁴ Cfr. Hans Kelsen: *Teoría Pura del Derecho*. México. Editorial Porrúa, 2000, p. 351.

que decida imponer el órgano jurisdiccional en casos de delitos graves contra la persona humana.¹²⁵

Así las cosas, el proceso intelectual de interpretación jurídica se vale de (i) un objeto conocido que debe ser interpretado (la norma jurídica) la cual determina su ámbito objetivo, y (ii) un sujeto intérprete (ámbito subjetivo), tanto en el proceso de indagación del significado, como en el proceso de aplicación del mandato.

De hecho, cualquier tipo de norma jurídica puede ser interpretada aun cuando resalte por la claridad y precisión en su texto. Inclusive las normas jurídicas que sólo establecen definiciones, cuantifican sanciones, desarrollan la estructura organizacional de entes gubernamentales, pueden ser objeto de interpretación.

En todo caso, lo relevante al momento de poner en práctica la interpretación de un texto normativo es precisar la naturaleza de lo que se interpreta¹²⁶. Cada tipo de norma atiende a supuestos distintos con mayor o menor implicación en la vida de la sociedad. Por ello, las herramientas de interpretación de una norma moral distan de los métodos aplicados en el mundo jurídico. Se busca que el resultado de la interpretación de la norma jurídica atienda a cometidos de justicia cuyo efecto implique una ordenación de una parcela de la realidad con pretensiones de generalidad. No sucede así en la interpretación de una norma moral o costumbre cuyo origen no es la actividad legislativa del Estado. El resultado y las intenciones de la interpretación del mandato moral afectan la esfera individual del intérprete. Le hará sentir bien o mal dependiendo de la mayor o menor correspondencia de la proposición lograda con su creencias y valores morales.

¹²⁵ Cfr. Arthur Kauffman: *Filosofía del Derecho*. Bogotá. Universidad Externado de Colombia, 1999, p. 206.

¹²⁶ Cfr. Francisco Delgado: *Introducción al Análisis Jurídico*. Caracas. Universidad Central de Venezuela, Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas, Escuela de Derecho, 2005, p. 89.

No podemos concluir el estudio de la interpretación en el mundo del derecho sin hacer mención a su ámbito subjetivo. Se habla entonces de los posibles intérpretes del derecho.

Hay quienes distinguen claramente a la interpretación jurídica auténtica de la no auténtica como derivación intelectual en la delimitación subjetiva de los posibles intérpretes del derecho. La primera realizada por los órganos jurídicos al momento de aplicar la ley y crear una norma jurídica individual, al momento de interpretar la constitución cuando por ejemplo se crea una ley siguiendo el procedimiento legislativo, o al momento de aplicar los tratados internacionales o las normas del derecho general consuetudinario. La segunda es realizada por entes que no son órganos jurídicos, tales como los particulares cuando asimilan el contenido de las normas jurídicas vigentes en función de la mejor relación con los demás particulares y el Estado institucionalizado. También la interpretación no auténtica es realizada por la llamada ciencia del derecho no vinculante, pero que ilustra la interpretación y aplicación del derecho por el órgano jurídico en la sentencia judicial con ocasión de la interpretación auténtica.¹²⁷

Así las cosas, debe comprenderse que el sujeto titular de la razón en el proceso de interpretación jurídica alcanza no sólo a los operadores jurídicos formales, tales como los jueces y funcionarios de la Administración Pública. Los particulares también pueden ser sujetos activos de la interpretación jurídica al aprehender el contenido del orden jurídico vigente. También en la interpretación y aplicación de las cláusulas de los negocios jurídicos que celebran para otorgarle certeza jurídica y límites normativos a sus relaciones contractuales. Si los particulares no son capaces de resolver por sí solos el conflicto derivado de sus relaciones contractuales y el asunto llega al conocimiento de un tribunal, será éste quien fije el alcance de la

¹²⁷ Cfr. Hans Kelsen: *Teoría Pura del Derecho...* op. cit., p. 349.

cláusula discutida; la que lleve a cabo el juez será la interpretación oficial y válida.¹²⁸

Los estudiosos del derecho que componen la doctrina científica del derecho también son sujetos de la interpretación jurídica en tanto ahondan con criterios técnicos y lógicos en el significado de las proposiciones jurídicas. El resultado de su trabajo interpretativo conforma un cuerpo de doctrina que ilustra la aplicación del derecho por parte de los operadores jurídicos institucionalizados.

Por ello, la interpretación jurídica no es un proceso totalmente objetivo. Depende en gran medida de los valores, intereses personales, ideologías, presiones, imperantes en la realidad social y política de la jurisdicción donde se despliega la labor interpretativa.

Incluso, los mismos jueces nunca terminan de desprenderse de todas las predisposiciones que lo influyen a la hora de decidir un conflicto, por la sencilla razón de que ni siquiera tiene conciencia de todas ellas. Estas predisposiciones se alimentan, en el mejor de los casos, con valores, experiencias y formación profesional, pero también de prejuicios, hábitos psicológicos e ideologías, que hacen que si bien el juez es neutral respecto de las partes, no puede negarse a sí mismo.¹²⁹

La racionalidad de la tarea de interpretar una norma jurídica para ser aplicada en la solución de un caso concreto, parte de entender que tal prescripción es una parte minúscula de realidad social normativizada. Potenciar este análisis en el proceso interpretativo del derecho deviene en mayor rigor y objetividad de sus resultados. De esta manera, el intérprete en el proceso interpretativo no se verá compelido a la aprehensión cognoscitiva

¹²⁸ Cfr. *Ibid.*, p. 91.

¹²⁹ Cfr. Alberto Tarsitano: *Teoría de la Interpretación Tributaria*, en: *El Tributo y su aplicación. Perspectivas para el siglo XXI*. Tomo I. Madrid, Barcelona, Buenos Aires. 2008, p. 854.

de entidades metafísicas como la voluntad del legislador, ideologías, valores familiares, preferencias personales o alguna creencia religiosa.

Existen elementos a considerar en la búsqueda de la mayor racionalidad del proceso interpretativo en el mundo jurídico. La interpretación como proceso de precisión de significado debe captar la esencia del objeto interpretado tal y como es en realidad, lo cual significa: (i) deslastrar el resultado del proceso interpretativo del crisol personal de lentes coloreados de color rosa, (ii) recuperar las intenciones verdaderas, históricas de sus autores, y (iii) no imponer los valores del intérprete sobre aquello que los autores han creado.¹³⁰

Adicionalmente, la interpretación que hagamos de la norma jurídica no es definitiva, también es cambiante. La racionalidad del resultado de la interpretación de una norma está determinada por la aceptación de los límites que imponen la realidad social que la norma regula, los valores imperantes y el propio ordenamiento jurídico al que pertenece.¹³¹

De allí que el proceso de interpretación que consideramos razonablemente más objetivo es la interpretación jurídica según la realidad económica. Este proceso implica estudio, investigación y razonamiento de la realidad económica de donde nace y en donde va a ser aplicada la norma tributaria. Entendiéndose que esta realidad es tanto las macro-circunstancias económicas, políticas, sociales, culturales de una jurisdicción; como las micro-circunstancias que se suceden sobre la operatividad productiva de cada sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria incluyendo su realidad técnica, financiera y administrativa.

Es en este sentido que realidad económica se estima como un presupuesto de validez práctica de las normas jurídicas con contenido tributario en franca superación de la pura validez material. Más allá del

¹³⁰ Cfr. Ronald Dworkin: *El Imperio de la Justicia*. Barcelona. Editorial Gedisa, S.A., 2008, p. 50.

¹³¹ Cfr. Francisco Delgado: *op. cit.*, p.102.

cumplimiento de las normas jurídicas que regulan su producción e incorporación al orden jurídico existe un presupuesto de validez práctica. Más allá del significado abstracto del precepto existe una realidad que implica su significado en concreto. Más allá del texto de la Ley existe un derecho viviente demarcado por las condiciones reales de su funcionamiento.¹³²

Esta postura metodológica libera, en parte, la labor hermenéutica de cánones abstractos y subjetivos que pudieran justificar cualquier resultado interpretativo, incluso contrarios a los postulados fundamentales del orden jurídico tributario como la capacidad contributiva y la no confiscatoriedad.¹³³

3.2.1. Interpretación de la norma jurídica con contenido tributario: especial referencia a la *significación económica*

A. Generalidades

Desde un punto de vista sistémico, la función normativa esencial de la norma jurídica con contenido tributario es imponer al ciudadano la obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones especiales. Este mandato está limitado materialmente por los principios constitucionales de la tributación, los cuales deben presidir cualquier análisis factico tendiente a la construcción de una ley tributaria, a la inclusión de un tipo impositivo en el orden jurídico tributario o en la determinación de la exacción pagadera al Tesoro Nacional.¹³⁴

La norma jurídica con contenido tributario es una prescripción normativa estatalmente obligatoria tal como las demás normas que integran el orden jurídico. Es un mandato que ordena o prohíbe una conducta

¹³² Cfr. Gustavo Zagreblesky: *op. cit.*, p. 122.

¹³³ Cfr. Hocevar González Mayda y Ramos Pascua José Antonio: *op. cit.*, p. 199.

¹³⁴ Cfr. Horacio García Belsunce y otros: *Estudios de Derecho Constitucional Tributario: en homenaje al Prof. Dr. Juan Carlos Luqui*. Buenos Aires. Ediciones Depalma, 1994.

humana, de carácter externo, cuyo cumplimiento está sujeto a la coacción del Estado en caso de renuencia por parte del administrado.

Si bien la mayoría de las normas jurídicas que integran el orden jurídico tributario no tienen la estructura de la norma primaria propuesta por Kelsen¹³⁵ (supuesto de hecho y consecuencia jurídica)¹³⁶; su contenido y posibilidad de ser aplicada de manera coactiva por los órganos del Estado le otorga la virtud de ser parte de todo un sistema jerarquizado de normas que tiene en su cúspide a la Constitución Nacional¹³⁷. No todas amenazan con un castigo en caso de incumplimiento del supuesto de hecho que instituyen. Tampoco todas obligan a la imposición de una sanción. Es decir, el contenido de la mayor parte de las normas tributarias –algunas de gran complejidad técnica- no están estructuradas según la hipótesis condicionante, si es “A”, debe ser “B”.

En el orden jurídico tributario existen muchas normas permisivas y normas cuyo contenido se limita a establecer definiciones. Así, entran en la categoría de normas jurídicas que permiten aclarar el significado de otras normas del sistema. Tales normas aclaratorias con contenido tributario, dado que no poseen la estructura típica de los juicios hipotéticos (hipótesis-supuesto de hecho) y (solución-consecuencia jurídica), deben ser interpretadas conjuntamente con otras normas del sistema.

Pongamos un ejemplo para ilustrar lo anterior. En el caso del impuesto al valor agregado, el artículo 4 numeral 7 de la Ley que lo regula¹³⁸, establece la categorización de las exportaciones de servicios. No señala expresamente cuándo un servicio de telecomunicaciones se considera usado

¹³⁵ Cfr. Hans Kelsen: *Teoría General del Derecho y del Estado*. Quinta reimpresión. México. Universidad Nacional Autónoma de México. 1995, p. 71.

¹³⁶ Cfr. Mauricio Rodríguez Ferrara: *Comprendiendo el Derecho*. Segunda Edición. Caracas. Editorial Livrosca, 2009, p. 28.

¹³⁷ Cfr. José Andrés Octavio: *La Realidad Económica en el Derecho Tributario. Colección de Estudios Jurídicos N° 73*. Caracas. Editorial Jurídica Venezolana, 2000, p. 15.

¹³⁸ *Gaceta Oficial N° 38.632* del 26 de febrero de 2007.

o aprovechado en el extranjero a los fines de considerarlos como un servicio exportado desde Venezuela. Sin embargo, la Ley orgánica del poder público municipal¹³⁹, establece que a los fines de la localización del hecho imponible en el impuesto de actividades económicas cuando se trate de la prestación del servicio de telecomunicaciones, para determinar su uso o aprovechamiento se debe atender al domicilio o residencia del beneficiario. Por ello, cualquier intento de clasificación de un supuesto de exportación de servicios en el impuesto al valor agregado debe ir acompañado de lo dispuesto al respecto en la Ley orgánica del poder público municipal, no como posibilidad de aplicación analógica, sí como posibilidad de interpretación sistemática.

Así las cosas, el quehacer práctico del operador de la norma jurídica con contenido tributario permanentemente se limita a su interpretación y aplicación. El resultado puede ser la construcción de opiniones sobre el contenido de los textos legales en el caso de los estudiosos del derecho o la creación de normas jurídicas particulares en el caso de los jueces. En esta tarea se valen del manejo del significado del lenguaje, el análisis de la finalidad de las normas, de la realidad económica en que fue dictada y está siendo o deber ser aplicada, de la voluntad del legislador y del contenido de las demás normas pertenecientes al orden jurídico. Es decir, el operador jurídico desarrolla a diario la tarea de precisar el significado de las normas jurídicas con contenido tributario valiéndose de métodos de interpretación, consciente de la abstracción y mutabilidad de los conceptos a los cuales se va a enfrentar.

Pero la tarea no termina aquí. Habiendo precisado el significado de la norma tributaria, el operador jurídico debe realizar una nueva actividad intelectual consistente en la subsunción del caso que tiene en sus manos al significado que ha precisado de la norma jurídica.

¹³⁹ *Gaceta Oficial* N° 6.015 del 28 de diciembre de 2012.

En esto consiste la laboriosa tarea de interpretar la norma jurídica con contenido tributario.

Sin pretender fundar algún determinismo absoluto, opinamos que el proceso intelectual de interpretación de la norma tributaria es en gran parte el manejo (i) del lenguaje y de los conceptos incorporados en los textos legales (contexto teórico)¹⁴⁰, y (ii) de la realidad económica de donde parten los supuestos delimitados normativamente y en donde se aplicará el mandato jurídico (contexto práctico).

Por este camino la interpretación de las normas tributarias no se corresponde sólo con el análisis lingüístico. También abarca el análisis de la realidad de los actos, hechos y negocios que hacen posible el lenguaje, esto es, el discurso expresado en el texto legal.¹⁴¹

Ciertamente, el proceso intelectual de interpretación de la norma jurídica con contenido tributario presenta sus dificultades. Tales dificultades derivan tanto del análisis del discurso legal y las circunstancias económicas, sociales y políticas que determinan el contenido del lenguaje; como de la incorporación de instituciones pertenecientes al campo del derecho privado en el diseño de los hechos imponibles.

En este punto se asoma una de las causas del perenne conflicto que surge de la importancia de la realidad económica en la interpretación teleológica de la institución de derecho privado incorporada a la norma tributaria conforme a los principios que informan el diseño y operatividad del sistema tributario, principalmente el de capacidad contributiva; y el entendimiento en el derecho común de la institución correspondiente.

¹⁴⁰ Sobre la trascendencia del lenguaje en la construcción de la cotidianidad del hombre y del derecho, se expresa magistralmente Arthur Kauffman: *op. cit.*, p. 226.

¹⁴¹ *Cfr.* Marina, J.A.: *La selva del lenguaje. Introducción a un diccionario de los sentimientos*, citado en Xacobe Bastida: *El derecho como creencia: Una concepción de la filosofía del derecho*. Bogotá. Serie de Teoría Jurídica y Filosofía del Derecho, Universidad del Externado de Colombia, 2000, p. 39.

Quienes optan por priorizar la pertinencia de la realidad económica subyacente a la incorporación de la institución de derecho privado en la norma tributaria, serán partidarios de la trascendencia de tal realidad en la interpretación de la norma jurídica.

Por su parte, quienes optan por priorizar en la interpretación de la norma tributaria la pureza del entendimiento aplicable a la institución privada en el derecho común, negarán la pertinencia del análisis de las circunstancias económicas subyacentes al momento de creación y aplicación de los tributos, fundando su opinión en las restricciones que prescribe el principio de legalidad tributaria.¹⁴²

Ahora bien, la problemática de cómo deben interpretarse los conceptos jurídicos de derecho privado incorporados a la norma jurídicas con contenido tributario, nos aproxima a otra derivación del proceso intelectual de investigación del significado de lo que la norma tributaria dispone. Esta derivación es la calificación de los hechos, negocios y actos jurídicos realizados por el contribuyente en el desarrollo de su actividad económica y en la aplicación de las normas tributarias, con el fin de precisar la existencia de una economía de opción o de fraude a la ley tributaria. Más adelante volveremos sobre este tema. Llegado ese momento, ampliaremos nuestra exposición en torno al análisis de la norma de calificación de los hechos imponibles según el Código Orgánico Tributario.¹⁴³

B. Sobre la *norma de interpretación* y los métodos admitidos para la interpretación de la norma jurídica con contenido tributario

En correspondencia con todo el análisis teórico desarrollado hasta el momento sobre la interpretación de la norma jurídica y la interpretación de la

¹⁴² Cfr. Violeta Ruiz Almendral: *El fraude a la ley tributaria a examen: los problemas de la aplicación práctica de la norma general anti-fraude del artículo 15 de la LGT a los ámbitos nacional y comunitario*. Primera edición. Navarra. Editorial Aranzadi, S.A., 2006, p. 28.

¹⁴³ *Gaceta Oficial* N° 37.305 del 17 de octubre de 2001.

norma jurídica con contenido tributario, plantearemos una nueva interrogante: ¿Cuáles son los métodos permitidos por el Código Orgánico Tributario para la interpretación de las normas jurídicas con contenido tributario.

El artículo 5 del Código Orgánico Tributario establece cómo deben interpretarse las normas jurídicas con contenido tributario.

Artículo 5.- Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a todos los métodos admitidos en derecho, atendiendo a su fin y a su significación económica, pudiéndose llegar a resultados restrictivos o extensivos de los términos en las normas tributarias.

Las exenciones, exoneraciones, rebajas, desgravámenes y demás beneficios o incentivos fiscales se interpretarán en forma restrictiva.

La redacción de la norma de interpretación venezolana parece indicar la vieja discusión sobre la autonomía dogmática de las normas tributarias. De allí que su interpretación si bien atiende a pautas hermenéuticas del derecho común; debe su eficacia al contenido económico de la realidad que alimenta los presupuestos imponibles, tanto en su juridificación, como en su aplicación.

Señala la norma que la interpretación de la norma tributaria ha de efectuarse: “con arreglo a todos los métodos admitidos en derecho, atendiendo a su fin y a su significación económica”. Así, la prescripción parcial mencionada es un mandato dirigido al intérprete para que se consideren en la precisión del significado de la norma tributaria tanto los métodos de interpretación jurídica previstos en el artículo 4 del Código Civil Venezolano¹⁴⁴, como la importancia de la significación económica de los hechos juridificados como presupuestos de la relación jurídico-tributaria.

¹⁴⁴ *Gaceta Oficial* N° 2.990 del 26 de julio de 1982.

A pesar de la referencia implícita hecha por la norma orgánica tributaria en materia de interpretación jurídica a la norma de interpretación del derecho común; lo cierto es que su contenido otorgó también importancia a la interpretación bajo criterios de significación económica.

Con todo esto, creemos que el espíritu y propósito que preside a ambas normas de interpretación -la norma orgánica tributaria y la norma orgánica del derecho común- es llamar la atención sobre la importancia de los criterios de consideración de la realidad social y económica, es decir del elemento teleológico en la búsqueda del significado de una prescripción jurídico normativa.

Así las cosas, resulta fortalecida la postura según la cual la interpretación de las normas tributarias además de considerar el elemento literal, gramatical, histórico y sistemático debe priorizar el análisis de la significación económica en cuanto elemento decisivo para determinar la finalidad de la norma, en estricta observación del principio constitucional de capacidad contributiva. Significación económica entendida como las circunstancias de orden económico, social y político que sirvieron de caldo de cultivo a la delimitación de los supuestos incorporados por el legislador, y al momento de aplicación de la norma general y abstracta por el juez.¹⁴⁵

Obligatoriamente, la significación económica como criterio interpretativo de la norma jurídica con contenido tributario en cuanto alcanza al elemento teleológico de su creación y aplicación, debe distinguirse del análisis de la realidad económica subyacente a los actos, hechos y situaciones realizados por los contribuyentes que pudieran ser calificados como hechos de incidencia tributaria.

¹⁴⁵ Cfr. Francisco Paz Yanastacio: *Las Economías de Opción como instrumentos de control de riesgo fiscal*. Colección Monografías 92. Caracas. Universidad Central de Venezuela. Consejo de Desarrollo Científico y Humanístico, 2007, p. 69.

Esta realidad supone la calificación de los hechos económicos con relevancia para la tributación con el objeto de evitar la evasión o elusión de la carga tributaria, pero no así para el estudio del propósito último del legislador en la regulación de un supuesto de hecho que se conecta con una realidad al momento de su creación y aplicación.

Así las cosas, la labor interpretativa del operador de la norma jurídica con contenido tributario si bien posee reglas orientadoras en el artículo 4 del Código Civil, su trabajo debe ejecutarse siempre en el plano tributario en función de la capacidad económica recogida por el legislador en el supuesto de incidencia tributaria de cuya realización se sostiene la relación jurídica tributaria. El camino que le acerca a la capacidad económica no es otro que el análisis de la realidad económica de donde nace y en donde va a ser aplicada la norma jurídica. Recorriendo estos trazos, el intérprete tributario perfila los motivos últimos que justifican la incorporación de un supuesto de hecho en una norma jurídica. Esta práctica le permite encarar con mayor rigor y objetividad el proceso de interpretación tributaria en atención de los límites axiológicos de la imposición.

En definitiva, si bien la interpretación de la ley tributaria sigue los cánones de la hermenéutica general, esto no da pie al desdibujamiento de aquellos rasgos hermenéuticos propios nacidos al amparo de la autonomía dogmática del derecho tributario, tales como, el papel de la doctrina de la interpretación frente a la elusión, el principio de la legalidad y el principio de la capacidad contributiva.¹⁴⁶

Una precisión adicional. En Venezuela, el intérprete de las normas jurídicas con contenido tributario puede valerse de todos los métodos admitidos por la ciencia jurídica.¹⁴⁷

¹⁴⁶ Cfr. Alberto Tarsitano: *Teoría de la interpretación tributaria...* op. cit., p. 853.

¹⁴⁷ Cfr. José Andrés Octavio: *La Interpretación de las Normas Tributarias. Estudios sobre la Reforma del Código Orgánico Tributario*. Caracas. Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Editorial Livrosca, C.A., 2002, p. 226.

Sin embargo, en la interpretación de la norma jurídica con contenido tributario, adicional a la relevancia de la significación económica por su cercanía al propósito teleológico que la reviste; los métodos o técnicas tradicionales así como aquellos conceptualmente desarrollados al amparo del contenido netamente económico del hecho imponible, no son excluyentes entre sí. Los mismos se complementan en un proceso intelectual continuo desbordando los límites lógicos impuestos por la metodología que a cada uno preside.

Así, por ejemplo, la interpretación de los conceptos atendiendo al significado literal de las palabras necesita del análisis del contexto histórico en que las ideas sobre algo concreto es incorporado en la norma jurídica. Suma a lo anterior el hecho que, la interpretación de una norma jurídica a la luz de lo establecido por otras normas del sistema jurídico necesita tanto de la correspondencia fáctica como también lingüística y gramatical.¹⁴⁸

Finalmente, por cuanto la laboriosa tarea de interpretar la norma jurídica con contenido tributario no debe abandonar la aplicación de los métodos¹⁴⁹ admitidos en la hermenéutica jurídica general, creemos indispensable apuntar unas ideas generales sobre su operatividad.

El *método gramatical*, precisa el significado y sentido de una norma jurídica en función de la conexión, significado y sentido de las palabras que la componen¹⁵⁰. Por su parte, el *método teleológico*, orienta al intérprete a

¹⁴⁸ Francisco Delgado: *op. cit.*, p. 117.

¹⁴⁹ “Cuando hablamos de *método* nos referimos a los caminos, los procedimientos, o las reglas que nos conducen a la obtención de un resultado, que explica una realidad que constituye el objeto del conocimiento. La palabra proviene del vocablo griego *odós*, que significa precisamente *camino*. El método es considerado *científico* cuando es capaz de formular una regla general de aceptabilidad universal en un momento histórico determinado. El método se contrapone a la suerte y al azar, pues el método es ante todo un orden manifestado en conjunto de reglas.” (Cfr. José Ferrater Mora: *Diccionario de Filosofía*. Barcelona. Editorial Ariel, 1999, citado en: Alberto Tarsitano: *Teoría de la interpretación tributaria... op. cit.*, p. 853).

¹⁵⁰ Cfr. Francisco, Delgado: *op.cit.*, p. 119. En este punto es importante comentar que varias leyes tributarias en Venezuela han juridificado una serie de conceptos contables cuyo sentido y significado debe ser precisado a la luz de lo que dispongan tanto las normas contables como las normas jurídicas. Es decir, no basta analizar el significado de tales conceptos en función de lo que literalmente establece

precisar el significado y sentido de la norma jurídica investigando la voluntad e intención del legislador. Dicha voluntad e intención podrá ser revelada en la exposición de motivos de cada una de las normas tanto de rango constitucional, legal o sub-legal incorporadas al ordenamiento jurídico. También en el análisis de las circunstancias económicas, sociales y políticas imperantes al momento de creación y aplicación de la ley tributaria¹⁵¹. Finalmente, el *método sistemático*, indica al intérprete que el sentido y significado de la norma jurídica debe ser precisado mediante un análisis del contexto normativo del texto de la ley y de las demás normas del orden jurídico en el que ha sido incorporada.¹⁵²

C. Sobre la *norma de integración* de la norma jurídica con contenido tributario

El Código Orgánico Tributario admite la aplicación de la analogía en el ámbito tributario, no como método de interpretación de la norma, sí como un mecanismo de integración de la misma a la totalidad del ordenamiento jurídico y su correspondiente aplicación al supuesto de hecho correspondiente. El artículo 6 del mencionado texto jurídico señala que: “la analogía es admisible para colmar los vacíos legales, pero en virtud de ella no pueden crearse tributos, exenciones, exoneraciones ni otros beneficios, tampoco tipificar ilícitos ni establecer sanciones.”

la norma tributaria. Es necesario recurrir al conocimiento del orden técnico contable para desentrañar la voluntad del legislador al incorporar un concepto contable en la norma tributaria. (Cfr. Humberto Romero-Muci: *El Derecho y el Revés de la Contabilidad*. Caracas. Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Serie Estudios 94, p. 84).

¹⁵¹ Cfr. Alberto Tarsitano: *Teoría de la interpretación tributaria... op. cit.*, p. 861.

¹⁵² Cfr. *Ibid.*, p. 862. La antigua Junta de Apelaciones de los Tribunales de Impuesto Sobre la Renta en sentencia n° 222 del 16 de abril de 1948, sentó su opinión sobre la trascendencia de la interpretación sistemática de la ley: “Toda ley es la sistematización de un conjunto de normas destinadas a producir determinados efectos jurídicos, y en consecuencia la exégesis más acertada que pueda hacerse de un sistema positivo es la que descansa en la armoniosa trabazón de sus preceptos y no aquella que se funde casi exclusivamente en una norma aislada así tenga ésta el carácter de una disposición enunciativa de principios básicos, puesto que la norma fundamental no debe ser interpretada en desvinculación con las restantes del sistema de que forma parte” (Cfr. Ministerio de Hacienda, Administración General del Impuesto Sobre la Renta: *Jurisprudencia de Impuesto Sobre la Renta 1943-1965...op cit.*, p. 273).

Afirmar que la analogía permite integrar a la norma jurídica con contenido tributario al orden jurídico y por tanto potencia su eficacia en la creación de una norma jurídica particular, implica que puede ampliarse el ámbito de aplicación de la norma contentiva del supuesto general y abstracto regulado, a supuestos generales o particulares no regulados expresamente pero que sí se identifican con el espíritu y propósito de aquella.

Es decir, en la analogía debe darse por entendido el fin de la norma aplicable para que resulte eficaz el proceso de subsunción del supuesto no regulado al supuesto regulado. A la inversa, el operador jurídico tributario debe darse por entendido de las circunstancias materiales que rodean al supuesto no regulado. Esto potencia la eficacia del razonamiento lógico que implica extender las consecuencias jurídicas de un supuesto de hecho juridificado a un supuesto de hecho carente de regulación jurídica.

Lo expuesto no es óbice para dejar de mencionar que existen partidarios de la analogía como técnica de interpretación de las normas jurídicas con contenido tributario más que como método de integración.¹⁵³

Fundamentan la aplicación de la analogía como método de interpretación en la afinidad o igualdad jurídica esencial de los supuestos de hechos que las normas jurídicas regulan a otro u otros que las normas no regulan. Además, por la extensión del supuesto previsto al supuesto no previsto pero esencialmente igual, entre los que pueda señalarse concordancia sin que exista una norma que remita a otra que a su vez autorice su aplicación al caso analizado.¹⁵⁴

En rigor, si bien la analogía es un medio para colmar los vacíos legales, bien como método de integración o como método de interpretación, su eficacia debe realizarse dentro de los límites que impone el principio de

¹⁵³ Cfr. Fernando Sainz de Urquiza: *La Interpretación de las Leyes Tributarias*. Buenos Aires. Editorial Abeledo-Perrot, 1990, p. 58.

¹⁵⁴ Cfr. José Paniagua: *Ley, Derecho, Interpretación e Integración de la Ley*. Madrid. Editorial Tecnos, 1976, p. 117, en: Fernando Sainz de Urquiza: *op cit.*, p. 59.

legalidad tributaria por lo cual no pueden crearse tributos, ni exenciones, infracciones y sanciones con su aplicación.¹⁵⁵

Un ejemplo práctico de integración analógica de una norma de rango sub-legal de contenido tributario lo encontramos en la aplicación al cálculo de la percepción del IVA de manera anticipada en el caso de las compañías fabricantes de fósforos de la Providencia n° 278¹⁵⁶ del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), por medio del cual el SENIAT designó como agentes de percepción del IVA a los industriales de cigarrillos y manufacturas de tabaco.

La Providencia n° 279 del SENIAT, publicada en la misma Gaceta Oficial, designó como agentes de percepción del IVA a los fabricantes o productores de fósforos. De acuerdo con dicha Providencia, los productores de fósforos son responsables del IVA correspondiente a los márgenes de comercialización de las operaciones posteriores de ventas de fósforos hasta llegar al consumidor final. Aunque la Providencia n° 279 no establece expresamente el cálculo de la percepción del IVA de manera anticipada, las compañías fabricantes de fósforos y el SENIAT aplican de manera analógica la Providencia del SENIAT n° 278, la cual estableció como agentes de percepción del IVA a los industriales de cigarrillos y manufacturas de tabaco. Ello así, por cuanto (i) la Providencia n° 278 es el único instrumento legal que establece cómo se debe calcular la percepción anticipada del IVA, y (ii) el mecanismo de ventas de cigarrillos es similar en el cálculo del IVA, al mecanismo de la establecido para los industriales de fósforos. Es decir, existe identidad en el motivo de creación y aplicación del régimen de percepción anticipada del IVA en el supuesto de la producción y comercialización de cigarrillos y en el caso de los fósforos. Por lo anterior, se cumple con el principal fundamento para la integración analógica de la Providencia N° 278.

¹⁵⁵ Cfr. Alejandro Cardona Ramirez: *op.cit.*, p. 79.

¹⁵⁶ *Gaceta Oficial N° 36.840* de fecha 30 de noviembre de 1999.

Incluso, somos de la opinión que la omisión de la Providencia n° 279 sobre la indicación expresa del régimen de percepción anticipada de IVA en el caso de los fósforos, es una derivación implícita de la intención del legislador dirigida a aplicar analógicamente la misma forma de determinación del IVA anticipado en el caso de los cigarrillos al caso de los fósforos.¹⁵⁷

Así las cosas, la principal discusión en torno a la analogía como método de integración de la norma jurídica con contenido tributario está referida a la prohibición que le impone el principio de reserva legal para convertirse en fuente de derecho.

Quienes rechazan la integración analógica de la norma tributaria señalan que en nada difiere la fuerza obligatoria de la norma que contiene el supuesto regulado, creada mediante el proceso legislativo correspondiente, a la fuerza obligatoria de la norma jurídica particular creada mediante aplicación analógica de un supuesto regulado a uno no regulado en razón de su semejanza.

Esta discusión ha sido parcialmente zanjada señalándose que, la admisibilidad o no de la interpretación analógica dependería únicamente de la estructura de la norma legal que contiene la regla a aplicarse al supuesto no regulado en virtud de la razón de semejanza. Si bien dicha estructura admite la extensión de su consecuencia jurídica no cabría oponer a su eficacia el principio de reserva legal tributaria, ya que en su formulación se encontraría implícito el espíritu del legislador acerca de la conveniencia o inconveniencia de su integración analógica.¹⁵⁸

¹⁵⁷ Cfr. Burt Hevia: *Análisis del régimen jurídico de percepción anticipada del Impuesto al Valor Agregado, caso: industriales de fósforos*. Caracas. Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Revista de Derecho Tributario N° 134, abril, mayor, junio 2012, p. 55.

¹⁵⁸ Cfr. Violeta Ruiz Almendral: *op.cit.*, p. 62.

D. Sobre la *norma de calificación* de los hechos económicos con contenido tributario

El artículo 16 del Código Orgánico Tributario es *la norma de calificación* de los hechos con contenido tributario en el ordenamiento jurídico venezolano:

Artículo 16.- Cuando la norma relativa al hecho imponible se refiera a situaciones definidas por otras ramas jurídicas, sin remitirse o apartarse expresamente de ellas, el intérprete puede asignarle el significado que más se adapte a la realidad considerada por la ley al crear el tributo.

Al calificar los actos o situaciones que configuren los hechos imposables, la Administración Tributaria, conforme al procedimiento de fiscalización y determinación previsto en este Código, podrá desconocer la constitución de sociedades, la celebración de contratos y, en general, la adopción de formas y procedimientos jurídicos, cuando éstos sean manifiestamente inapropiados a la realidad económica perseguida por los contribuyentes, y ello se traduzca en una disminución de la cuantía de las obligaciones tributarias.

Parágrafo Único: Las decisiones que la Administración Tributaria adopte conforme a esta disposición, sólo tendrán implicaciones tributarias y en nada afectarán las relaciones jurídico-privadas de las partes intervinientes o de terceros distintos del Fisco.

El Código Orgánico Tributario incluye una norma relativa a la calificación de los hechos económicos con incidencia tributaria en refuerzo de la norma de interpretación del artículo 5 antes analizado.

La primera del artículo 16 está dirigida de manera genérica al operador jurídico de la norma tributaria obligándole a calificar la naturaleza del supuesto verificado atendiendo a su significación económica antes que al ropaje jurídico formal de la institución en otras ramas del derecho.

De allí parte la distinción fundamental entre la interpretación de la norma tributaria y la calificación de los hechos con contenido económico susceptibles de incidencia fiscal.

La interpretación debe hacerse sobre la significación del supuesto normativizado en atención a su fin, literalidad, sintaxis y conjunción con otras normas del sistema jurídico. Es decir, el intérprete trabaja sobre una cuestión de derecho.

Por su parte, la calificación de los hechos susceptibles de incidencia fiscal opera sobre una cuestión de hecho que se presta como insumo material del proceso lógico racional de asimilación del supuesto verificado al supuesto normativizado, con el objeto de confirmar la existencia o no de la obligación de pago de un tributo.¹⁵⁹

La norma orgánica señala que, en la calificación del hecho imponible debe privar la significación económica de la realidad juridificada aun cuando se trate de una institución perteneciente a otras ramas jurídicas. Es decir, obliga al intérprete de la norma jurídica con contenido tributario a analizar la realidad objetiva de las circunstancias incorporadas como presupuesto hipotético de la relación jurídico-tributaria. La verificación de esta conducta por el intérprete maximiza el mandato de la interpretación teleológica. Puede lograr el objetivo de que un acto, hecho o negocio jurídico realizado por los contribuyentes se califique o recalifique en un sentido distinto al que las partes le han dado, y ello sirva, de forma directa o colateral, para mitigar un supuesto efecto elusorio o fraudulento de la Ley tributaria.

Esta posibilidad no es sólo consecuencia de la labor interpretativa. Dicha labor debe ir de la mano con el análisis previo del contexto de los

¹⁵⁹ Para García Novoa, no debe establecerse una distinción radical entre la calificación jurídica referida a la cuestión de hecho y la interpretación jurídica referida a la cuestión de derecho, ambas se complementan en el proceso lógico racional de subsunción del supuesto real al supuesto normativizado en aras de la delimitación de las consecuencias fiscales de una determinada conducta. (Cfr. Cesar García Novoa: *La Cláusula Antielusiva en la Nueva Ley General Tributaria*. Madrid, Barcelona. Marcial Pons, ediciones jurídicas y sociales, S.A., 2004, p. 216).

actos, hechos o negocios calificables o recalificables. La labor interpretadora no se hace en abstracto sino en relación con un caso concreto, el cual habrá sido apreciado o tenido en cuenta en una fase anterior a la indagación del sentido de la ley.¹⁶⁰

De allí que el intérprete deba ahondar en la consideración económica de los hechos, actos, negocios para calificar su pertinencia como presupuesto de un tributo, antes que ahondar en las consideraciones jurídicos formales de otras ramas del derecho o de la forma o denominación otorgada por los particulares.

La segunda parte del artículo 16 del Código Orgánico Tributario está dirigida a la Administración Tributaria. Le faculta para que, de manera excepcional, califique los hechos, actos, negocios del contribuyente en la búsqueda de conductas abusivas de las formas jurídicas con el objeto de burlar la incidencia de la norma tributaria.

Esta parte de la norma está destinada a impedir el abuso de las formas jurídicas con el propósito de eludir o evadir las obligaciones derivadas de la relación jurídico-tributaria. De acuerdo con ello, aquellas operaciones enmarcadas en el campo del derecho privado o derecho público carentes de sustancia económica cuya única utilidad sea la simple elusión o evasión del impuesto pueden ser rechazadas por la Administración Tributaria y, de ser necesario, determinar los correspondientes reparos a cargo del contribuyente.

Adicionalmente, los efectos y la validez de los actos y negocios jurídicos en el marco de las normas jurídicas de derecho privado o de otras ramas del derecho, no afecta la realización del hecho imponible y nacimiento de la relación jurídico-tributaria.

¹⁶⁰ *Ibid.*, p. 216.

Por ejemplo, es posible que las partes hayan contratado la compra-venta de un bien mueble o la prestación de un servicio con vicios en el consentimiento por error, dolo o violencia. No obstante, si bien se trata de los vicios del consentimiento que en el campo del derecho civil permiten invalidar un contrato; en el campo del derecho tributario, si la compra venta se perfeccionó o la prestación de servicios se ejecutó, se materializó el hecho imponible del impuesto al valor agregado. Consecuentemente, el vendedor tendrá que desglosar un impuesto al valor agregado sobre el precio de venta y reportarlo al final del período impositivo como un débito fiscal en su libro fiscal de ventas y declaración definitiva. Por su parte, el comprador lo reportará como un crédito fiscal. Ambos en la consecución de la cuota tributaria pagadera al Tesoro Nacional.

No obstante lo anterior, debe tenerse presente que el contribuyente está en su legítimo derecho de formar parte de operaciones contractuales aunque resulten en una disminución de la carga fiscal. En este sentido, la labor de la Administración Tributaria estará dirigida a determinar la verdadera intención de las partes en la celebración de sus negocios. Sin embargo, el análisis de la forma contractual, societaria o procedimental no sólo debe considerar la disminución de la carga fiscal para parcializar el análisis. Es necesario entender el complejo de circunstancias y relaciones comerciales que envuelven el caso para apreciar la verdadera intención de las partes.

De allí que la apreciación del propósito económico de las operaciones que realizan los contribuyentes deba ahondar en la apreciación de los motivos económicos y financieros de los contratos, hechos y actos con contenido jurídico, la naturaleza de las actividad económica de los contribuyentes, y la realidad económica, política, social, cultural de la jurisdicción en la cual se están perfeccionando y ejecutando los contratos y demás negocios y actos con contenido tributario.

Por ello el poder calificador de la Administración Tributaria no se traduce en una potestad discrecional. No le está permitido a la Administración Tributaria desconocer de forma caprichosa cualquier modelo o estructura de negocios adoptado por el contribuyente, por el simple hecho de que ello represente una minoración en la recaudación de los ingresos tributarios. Dicha potestad se encuentra limitada por la verificación de una serie de condiciones para poder fundamentar la tesis de que el contribuyente ha recurrido al expediente del abuso de las formas jurídicas con el único objeto de procurarse un beneficio impositivo.

Las condiciones que delimitan la facultad de la Administración Tributaria respecto a la calificación de los hechos con contenido económico para precisar la existencia del abuso de formas jurídicas, son las siguientes: (i) las formas utilizadas deben ser “*manifiestamente inapropiadas a la realidad económica*”, es decir, no ajustadas al sustrato económico del negocio jurídico que dicha forma pretende regular. Por otra parte, la forma adoptada debe ser manifiestamente inapropiada, esto es, notoriamente contraria al fin procurado por el contribuyente, resultando evidente la disconformidad de la forma con el verdadero objeto perseguido, (ii) el empleo de la forma debe traducirse “*en una disminución de la cuantía de las obligaciones tributarias*”, lo cual viene derivado de la misma impertinencia de la forma a la cual se recurrió, y (iii) por último, la Administración Tributaria sólo puede desconocer un negocio o acto jurídico en atención al principio de la sustancia sobre la forma en el transcurso de un procedimiento oficioso de determinación tributaria. Es decir, debe ser iniciado el procedimiento de fiscalización o verificación establecido en el Código Orgánico Tributario a fin de que en la oportunidad correspondiente el contribuyente pueda ejercer su derecho a la defensa, reconocido constitucionalmente.

Adicional a lo anterior, el desconocimiento por parte de la Administración Tributaria de los contratos que supongan (i) una voluntad

negocial contraria a la realidad económica inherente al contrato, y (ii) que se traduzca en una disminución de la obligación tributaria, no debe confundirse con la interpretación y calificación de la forma contractual.

La interpretación y calificación es anterior al desconocimiento del contrato por sus efectos contrarios a los intereses legítimos del Fisco Nacional. Se trata de un proceso de clasificación previo con base en los tipos contractuales regulados en el derecho común. La interpretación y calificación del contrato documentado en los archivos del contribuyente, y la interpretación y calificación de la intención contractual son pasos previos al desconocimiento de la autoridad fiscal por afectación de su crédito fiscal.

La Administración Tributaria inicia su trabajo sobre los elementos incorporados al procedimiento de determinación tributaria lo cual permite la confirmación de la realidad económica inherente al contrato. A esta clasificación sigue un juicio de intencionalidad sobre los efectos que el contribuyente le ha otorgado al tipo negocial con el consecuente desconocimiento o reclasificación del tipo contractual. Esta última fase es lo relevante a efectos fiscales. La confirmación de un tipo contractual no afecta la integridad de la obligación tributaria. La confirmación que la Administración Tributaria haga sobre el tipo de contrato no implica un análisis de la intención contractual.

Así, por ejemplo, la Administración Tributaria puede encontrarse con un contrato de compra-venta documentado en los archivos del contribuyente; luego desconocerlo y calificarlo como un contrato de donación. Esta fase de calificación es lo relevante a efectos fiscales. No obstante, no es arbitraria ni discrecional. Se fundamenta en el examen previo de una serie de circunstancias objetivas seguidas por la conducta del contribuyente las cuales potencian la existencia de una voluntad de negocios distinta al contrato documentado.

Si volvemos al contrato de compra-venta, pudiera suceder que la Administración Tributaria confirme la entrega definitiva de una cosa, la voluntad de la entrega de la cosa a título gratuito, la inexistencia de contraprestación alguna recibida por quien entrega la cosa, la voluntad de quien entrega la cosa de procurar un beneficio a quien la recibe a título gratuito, la inexistencia de relaciones obligatorias previas entre las partes cuyo precio sea convenido con la entrega presente, la aceptación de la entrega gratuita de la cosa por el beneficiario, la existencia del título que pruebe el derecho real de propiedad de quien la entrega sin recibir contraprestación alguna y el cumplimiento de las formalidades de publicidad o registro establecidas en la ley, de ser el caso.

En este caso, existirían elementos suficientes para que la Administración Tributaria desconozca el contrato de compra-venta. Además, estaría facultada para calificar la voluntad contractual de las partes como un contrato de donación. En consecuencia, determine la obligación tributaria del tipo fiscal correspondiente.

En definitiva, la interpretación y calificación de la intención negocial es un proceso intelectual de clasificación el cual desemboca en la subsunción de los hechos confirmados y analizados en los supuestos de los tipos contractuales normados.

Por ello se dice que la interpretación de un contrato no es más que un juicio sobre los hechos verificados y llevados a la Administración Tributaria o al órgano jurisdiccional decisor como insumo para la posterior calificación de la relación convenida.

De esta forma, la primera tarea de la Administración Tributaria en la interpretación y calificación de un contrato durante el procedimiento de determinación tributaria es el establecimiento y análisis de los hechos verificados en la realidad (juicio de facticidad).

Se trata de llegar a la convicción de que las relaciones económicas pudieran llegar a calificarse como un tipo de negocio jurídico regulado en el ordenamiento jurídico (juicio de intencionalidad).

En la fase preliminar de toda interpretación hay una investigación dirigida a determinar el concreto modo de ser de la autoregulación de intereses que las partes han programado, momento puramente fáctico, previo a toda constatación de la compatibilidad o no de tal intento práctico con los principios del ordenamiento. La reconstrucción en la conciencia del juez de lo ocurrido en la conciencia y en la voluntad de las partes comporta una investigación de hechos y se comprende que ella sea incensurable en casación a menos que haya habido violación de las reglas legales para valorar el mérito de las pruebas o inadecuada motivación en la reconstrucción del *iter* lógico seguido por el juez para efectuar tal reconstrucción.¹⁶¹

Así las cosas, en una primera fase debe desplegarse una actividad investigativa sobre los hechos en caso de que la Administración Tributaria pretenda el desconocimiento de un contrato.

Posterior a la confirmación y análisis de los hechos descritos es que opera la calificación del tipo contractual. Así, la calificación es una etapa posterior a la certeza del acaecimiento de los hechos susceptibles de configurar el concreto intento negocial de las partes. Obsérvese que el juicio previo de facticidad, debe ser realizado sobre el entendimiento de un estado de situaciones para luego recurrir al supuesto contenido en la norma jurídica como tipo contractual.¹⁶²

En Venezuela la regla máxima de interpretación contractual está prevista en el artículo 12 del Código de Procedimiento Civil¹⁶³:

¹⁶¹ Cfr. José Melich Orsini: *Doctrina General del Contrato*. Caracas. Editorial Jurídica Venezolana, Colección Estudios Jurídicos N° 27, 1993, p. 336.

¹⁶² Cfr. *Ibid.*, p. 337.

¹⁶³ *Gaceta Oficial N° 4.209 Extraordinaria* del 18 de septiembre de 1990.

Artículo 12.-Los jueces tendrán por norte de sus actos la verdad, que procurarán conocer en los límites de su oficio. En sus decisiones el Juez debe atenerse a las normas del derecho a menos que la Ley lo faculte para decidir con arreglo a la equidad. Debe atenerse a lo alegado y probado en autos, sin poder sacar elementos de convicción fuera de éstos ni suplir excepciones o argumentos de hecho no alegados ni probados. El Juez puede fundar su decisión en los conocimientos de hecho que se encuentren comprendidos en la experiencia común o máximas de experiencia. En la interpretación de contratos o actos que presenten oscuridad, ambigüedad o deficiencia, los Jueces se atenderán al propósito y a la intención de las partes o de los otorgantes, teniendo en mira las exigencias de la ley, de la verdad y de la buena fe.

La regla interpretativa busca asegurar la integridad de los tipos contractuales establecidos en el ordenamiento jurídico frente a la libertad contractual de las partes, su voluntad interpretativa y la potestad de calificación de la Administración Tributaria o del órgano jurisdiccional.

Es decir, limita la valoración fáctica y la correspondiente subsunción normativa que lo conduce a la calificación del negocio jurídico. Por ello se ha dicho que el artículo 12 no otorga plena libertad al órgano administrativo o jurisdiccional para fijar el significado del contrato ejecutado. Le es obligatorio ceñirse a la intención de las partes, las exigencias legales, la verdad y la buena fe.¹⁶⁴

Ahora bien, una de las decisiones que ilustra con mayor rigor la posición de los Tribunales de la República con relación a la calificación de los negocios del contribuyentes con miras al desconocimiento de los mismos por

¹⁶⁴ Cfr. Melich, Orsini: *op. cit.*, p. 347.

abuso de las formas jurídicas, es la sentencia en el caso: Hidrocarburos y Derivados, C.A. (HIDECA).¹⁶⁵

Anterior al dictamen de tal decisión, uno de los dogmas de la práctica impositiva venezolana era que, tanto la Administración Tributaria, como los Tribunales Tributarios, debían aplicar la ley a los hechos en circunstancias en las cuales la forma de los hechos prevalecía sobre el análisis de la sustancia económica de las instituciones de derecho privado.

La decisión en el caso Hideca contradice en su totalidad la práctica tradicional. Se sostiene que la Administración Tributaria puede desestimar la personalidad jurídica de las entidades corporativas y hacer caso omiso de las formas contractuales a fin de determinar la sustancia económica de la negociación. No obstante, tal posibilidad de la autoridad tributaria está supeditada a la verificación de supuestos de manipulación de las formas contractuales con el único fin de eludir, evadir o reducir el pago de un tributo.

Más recientemente, el Tribunal Supremo de Justicia de Venezuela ha reconocido que los contribuyentes recurren a determinadas formas jurídicas con el propósito fundamental de evadir o eludir la carga tributaria. Indica además las consecuencias que tendrían que enfrentar. En estas situaciones es posible que la Administración Tributaria aplique figuras como el denominado "abuso de las formas", y el desconocimiento del uso de formas atípicas a fin de proteger los intereses del Fisco Nacional y cuidar la efectiva y correcta aplicación de las normas tributarias.¹⁶⁶

¹⁶⁵ Corte Suprema de Justicia, Sala Político Administrativa, Especial Tributaria, Sentencia N° 78 del 3 de febrero de 1999, caso: Hidrocarburos y Derivados, C.A. (HIDECA), consultada en: Jurisprudencia Ramirez & Garay, Caracas, Tomo CLI; febrero 1999, p. 491.

¹⁶⁶ Sentencia de la Sala Político Administrativa N° 00957 de fecha 16 de julio de 2002, caso: *Organización Sarela, C.A. vs. República*, con ponencia del Magistrado Hadel Mostafá Paolini, consultada en: <http://www.tsj.gov.ve/decisiones/spa/Julio/00957-160702-0739.htm>. El criterio de esta sentencia fue ratificado en los fallos Nros. 01486 del 14 de agosto de 2007, 00919 del 6 de agosto de 2008 y 01539 del 28 de octubre de 2009, casos: *Publitol 994 Servicios de Publicidad, S.A., Policlínica La Arboleda, C.A. y Agencia Operadora La Ceiba, S.A.*, respectivamente.

No obstante, tal como lo señaláramos anteriormente, la Administración Tributaria debe probar contundentemente el abuso de la forma jurídica. Esto es, debe probar que el contribuyente ha tenido el propósito fundamental de eludir la carga tributaria al emplear una forma jurídica determinada, o que la utilizada por él es manifiestamente inadecuada frente a la realidad económica subyacente.

Finalmente, el máximo Tribunal de la República en apremio de los derechos constitucionales del contribuyente y del principio de igualdad ante la Ley de la relación jurídico tributaria, exige que el procedimiento de determinación previsto en el Código Orgánico Tributario, es el medio que debe utilizar la Administración Tributaria a los efectos de considerar que las partes de un contrato han adoptado determinada forma jurídica con la intención de evadir, eludir o reducir la carga impositiva.¹⁶⁷

3.2.2. A modo de conclusión: la pertinencia de la *significación económica* en la interpretación y aplicación de las normas jurídicas con contenido tributario y en la calificación de los hechos con incidencia tributaria.

A. Generalidades

Después de los pasajes teóricos sobre la norma de interpretación, integración y calificación en el orden tributario venezolano, desarrollaremos la pertinencia que, en nuestro criterio, preside a la significación económica como presupuesto finalista, de aplicación de la norma jurídica con contenido tributario y de calificación de los hechos con incidencia tributaria.

El Código Orgánico Tributario¹⁶⁸ prescribe que las normas jurídicas con contenido tributario deberán interpretarse de acuerdo a todos los

¹⁶⁷ Sentencia de la Sala Político Administrativa N° 01071 del 15 de julio de 2009, caso: *Proagro, C.A. vs. República*, con ponencia del Magistrado Emiro García Rosas, consultada en: <http://www.tsj.gov.ve/decisiones/spa/Julio/01071-15709-2009-2001-0799.html>.

¹⁶⁸ Artículo 5.

métodos admitidos en derecho, atendiendo a su fin y a su *significación económica*.

También ordena que la calificación de la Administración Tributaria de los actos, hechos y negocios puede derivar en el desconocimiento de los mismos cuando estos son manifiestamente inapropiados a la *realidad económica* perseguida por los contribuyentes.¹⁶⁹

Ambos mandatos constituyen órdenes a los jueces y a la Administración Tributaria en la interpretación de las normas tributarias y en la calificación de los hechos con incidencia tributaria con miras a la activación del supuesto imponible.

Los jueces y la Administración Tributaria, como principales operadores de la norma tributaria, en su interpretación, no solo deben ahondar en el significado del lenguaje, en la sintaxis y semántica de sus palabras y en la intención del legislador en la construcción de la norma. También se les ha impuesto la obligación de revisar (i) la significación económica de la realidad durante el proceso legislativo de creación y al momento de su aplicación, y (ii) la significación económica de las conductas particulares de los sujetos en la realización de actos con incidencia fiscal.

Las normas jurídicas no pueden sufrir de petrificación en el tiempo producto del desconocimiento o falta de consideración de la significación económica por parte del operador jurídico. Su poder normativo debe proyectarse desde la realidad de la cual surgió hacia la realidad sobre los nuevos hechos y circunstancias en que van a ser aplicadas. Desde este punto de vista, tales prescripciones obligatorias, conjugadas con las viejas y nuevas realidades económicas, siempre en renovación, tienen una dimensión dinámica. Son criterios reguladores de los tributos cuyas

¹⁶⁹ Artículo 16.

circunstancias materiales una y otra vez constantemente varían a lo largo del tiempo.¹⁷⁰

Otra realidad distinta en el proceso interpretativo de la norma jurídica con contenido tributario es el análisis de la significación económica de los hechos, actos, negocios jurídicos con contenido tributario realizado por el contribuyente en aplicación de aquella.

Si bien la significación económica de la realidad material que alimenta la construcción y aplicación de la norma jurídica con contenido tributario; y la significación económica de la realidad de los contratos, hechos y negocios del contribuyente son pertinentes en el proceso de interpretación jurídica de la norma tributaria, aparecen en momentos distintos del proceso lógico racional de búsqueda de significado de una prescripción legal.

El análisis de la realidad que subyace a la decisión del legislador de juridificar un hecho revelador de capacidad económica convirtiéndolo en un tributo o en parte de los elementos de un tributo, es un paso previo a la calificación de los hechos, actos, negocios jurídicos realizados por el contribuyente, en la búsqueda de conductas abusivas de las formas jurídicas que pudieran disminuir total o parcialmente la carga tributaria.

La significación económica sobre la construcción y aplicación de las normas tributarias actúa sobre las intenciones comunicativas del legislador; por su parte, la significación económica sobre la calificación de los actos con incidencia fiscal actúa sobre las intenciones de los particulares en la realización de actos con efectos en la activación del hecho imponible.

Esta es la gran tarea del intérprete jurídico tributario. Debe superar la ambigüedad por la cual se confunde a la interpretación como proceso de

¹⁷⁰ Cfr. Gianluigi Palombella: *op.cit.*, p. 114.

atribución de sentido y significado con la calificación jurídica de los hechos económicos con contenido tributario realizados por el contribuyente.¹⁷¹

La interpretación va de la norma jurídica a la realidad que le sirve de contenido; la calificación parte de la realidad con incidencia fiscal y se dirige al mandato general y abstracto.¹⁷²

Efectivamente, la significación económica del presupuesto de hecho de la norma con contenido tributario en atención a la realidad vigente para el momento de su juridificación y realización material, preexiste a la calificación jurídica de los hechos económicos con incidencia tributaria.

De allí la trascendental distinción legislativa entre una norma de interpretación (artículo 5 del Código Orgánico Tributario) y una norma de calificación (artículo 16 ejusdem).¹⁷³

La confusión entre la interpretación de la realidad que sirve de sustrato material al legislador para la consagración de una circunstancia reveladora de capacidad económica y la realidad económica que permite la calificación de las operaciones, hechos, actos y negocios jurídicos realizados por los contribuyentes, ha sido la causa de la poca importancia que se le ha dado en nuestro país al estudio de la interpretación jurídica de las normas jurídicas con contenido tributario atendiendo a la relevancia de la significación económica.

La única semejanza entre la significación económica como presupuesto material de juridificación, aplicación y calificación, es su implicación empírica.

¹⁷¹ Cfr. Carlos Palao Taboada: *Notas a la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria (II)*. RCEF, núm. 155, 1996, p. 6, en Violeta Almendral: *op. cit.*, 56.

¹⁷² Cfr. *Ibid.*, p. 56.

¹⁷³ Cfr. Rafael Bermúdez: *Interpretación Jurídica y Calificación de los Hechos Según el Código Orgánico Tributario de Venezuela promulgado en el año 2011*. Revista Latinoamericana de Derecho Tributario, N° 02. Caracas. Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario. Ediciones Tributarias Latinoamericanas, 2006, p. 80.

En los tres momentos mencionados, la significación económica supone un fondo contextual real que permite delinear la intención de lo que quiere comunicar el legislador en la norma jurídica y de las intenciones particulares en la realización de actos con incidencia tributaria.

Así entendida, la significación económica es el contexto de fondo que preconditiona el significado literal de las normas tributarias y permite descubrir la intención negocial con efectos fiscales de los particulares.

Con todo esto no pretendemos fundar una posición en beneficio de la existencia de un método de interpretación autónomo de la norma jurídica con contenido tributario con énfasis en la significación económica de la realidad. La interpretación siempre es jurídica. Atiende a los cánones de la hermenéutica jurídica general por cuanto el objeto de interpretación es el mismo (la norma jurídica). La relevancia de la interpretación de la norma tributaria y la calificación de los actos realizados por el contribuyente atiende a la significación económica que les reviste.

Si bien otras ramas del derecho como el derecho cambiario, el derecho bancario tienen un acentuado aspecto económico, su naturaleza y contenido más allá de la regulación de un sector económico especial, no alcanza al fin último de la norma tributaria; esto es, detraer parte del parte del particular para el sostenimiento de la colectividad en la medida que su accionar este previsto como un hecho con incidencia fiscal.¹⁷⁴

¹⁷⁴ Nuestra postura sigue las enseñanzas del maestro Dino Jarach, quien a pesar de las críticas recibidas, es quien en Latinoamérica explica con mayor pureza la verdadera pertinencia de la significación económica en la interpretación de las normas jurídicas con contenido tributario. Además, poco se le ha reconocido al pensamiento del maestro Argentino la magistral distinción entre la interpretación jurídica de la norma tributaria haciendo especial énfasis en la significación económica de los hechos considerados por el legislador como manifestaciones de riqueza y la calificación de los hechos, actos, negocios realizados por los contribuyentes atendiendo al propósito empírico perseguido más que a su aspecto jurídico formal. Ambas ideas de su pensamiento están recogidas en los artículos 5 y 16 del Código Orgánico Tributario venezolano. La obra en la que Jarach expone con mayor rigor su pensamiento sobre el principio de la consideración económica es en su *Curso de Derecho Tributario*. Tercera Edición. Buenos Aires. Ediciones CIMA, 1994, p. 217.

B. La significación económica como presupuesto teleológico

El Diccionario de la Real Academia Española¹⁷⁵ define a la teleología como: “*Doctrina de las causas finales*”. Si nos ubicamos en el plano de las causas finales de las normas jurídicas con contenido tributario, nos aproximaremos en la búsqueda de su sentido y significado, a la génesis de las circunstancias concretas que sirvieron como presupuesto material de la realidad normativizada.

Por este camino, a la significación económica como causa final de la norma tributaria le es atribuida una función especial en su proceso de construcción e incorporación al orden jurídico. Esta función debe ser investigada por el intérprete; de lo contrario, tal como sucede muy a menudo, la aplicación de la norma tributaria por los Tribunales Tributarios y el Tribunal Supremo de Justicia sumará a los males del sistema jurídico a pesar de las buenas y razonables intenciones del contribuyente y la Administración Tributaria.

Un razonamiento análogo lo encontramos en la explicación de la influencia del contexto cultural del legislador sobre el lenguaje escogido para la construcción de una norma jurídica: “Es obvio que cuando un legislador hace uso del lenguaje, pretende reflejar la significación específica que le atribuye su propia cultura. El mismo participa de ese contexto cultural y sus palabras reflejan el sentido que sus conciudadanos le dan, y no la significación precisa que le atribuye el diccionario.”¹⁷⁶

Ahora bien, la realidad cuya significación económica debe analizarse en el proceso de interpretación de la norma jurídica con contenido tributario parte de la naturaleza del hecho imponible: “De allí que la consideración o

¹⁷⁵ Cfr. <http://lema.rae.es/drae/>

¹⁷⁶ Cfr. Lon L. Fuller: *op. cit.*, p. 105.

punto de vista económico en la interpretación de las normas tributarias no es más que una modalidad de interpretación teleológica”.¹⁷⁷

En efecto, el hecho imponible es un hecho económico juridificado. El hecho económico logra su virtualidad jurídica cuando es incorporado como presupuesto de hecho de una norma jurídica. Su naturaleza deviene de la realidad económica valorada por el legislador para convertirlo en supuesto hipotético de una norma general y abstracta.

Esta realidad puede ser un hecho, acto, negocio con o sin regulación en el campo de derecho privado. Ahora bien, cuando el hecho imponible es una institución del derecho privado se dice que la norma tributaria utilizó el ámbito jurídico privado del ordenamiento para construir hechos imponibles que reflejen la capacidad económica, asumiendo así el éxito o resultado económico de estas operaciones, utilizando su regulación existente, que precede a la propia tributaria, de manera instrumental.¹⁷⁸

Así las cosas, el hecho económico pasa a ser un hecho jurídico por voluntad del legislador. El hecho económico juridificado se convierte en el índice de capacidad económica de los ciudadanos para contribuir con los gastos de la sociedad jurídicamente organizada mediante el pago de tributos.

El legislador luego de un análisis de la realidad económica imperante recoge determinados hechos que manifiestan capacidad de riqueza en los ciudadanos y los incorpora en las normas jurídicas para que quienes los realicen contribuyan con el pago de los gastos que demanda la vida en sociedad.

Una vez incorporado a la norma jurídica, el hecho económico pasa a ser categorizado como un hecho jurídico cuya realización genera el nacimiento de una relación de derecho entre el Estado y el ciudadano dirigida fundamentalmente al pago de un tributo. No se desvirtúa su

¹⁷⁷ Cfr. Violeta Almendral: *op. cit.*, p. 33.

¹⁷⁸ Cfr. *Ibid.*, p. 34.

naturaleza intrínseca de ser un hecho con contenido económico que tuvo su génesis en una realidad también económica.

No obstante, con su incorporación al ordenamiento jurídico como hipótesis condicionante de una norma, adquiere una doble cualidad. El hecho económico es además un hecho jurídico por voluntad de la ley.¹⁷⁹

De esta manera, las normas jurídicas cuyo contenido está determinado por la inclusión de un hecho económico como su supuesto hipotético deben ser interpretadas atendiendo a la significación económica de la realidad que sirve de caldo de cultivo a tales supuestos y en donde va a ser aplicada.

No es un determinismo absoluto afirmar que la interpretación de las normas jurídicas con contenido tributario atendiendo a la significación económica de la realidad que sirvió al supuesto de hecho, y a la significación económica de la realidad en donde va a ser aplicada, presupone una mayor racionalidad en su aplicación para solución de casos concretos.

No pasa así en otras ramas jurídicas donde los conceptos y supuestos que forman parte de las normas jurídicas han permanecido anquilosados en el tiempo bajo una misma significación conocida o previsible.

¹⁷⁹ Cfr. Amilcar de Araujo Falcao: *El Hecho Generador de la Obligación Tributaria*. Buenos Aires. Ediciones Depalma, 1962, p. 37). Una veja decisión de la Junta de Apelaciones de los Tribunales de Impuesto Sobre la Renta, resulta significativa para reforzar la idea que venimos exponiendo sobre la pertinencia de la significación económica en la interpretación de la norma jurídica con contenido tributario dada la naturaleza del hecho juridificado como supuesto material de la relación jurídico tributaria: "El derecho fiscal es eminentemente objetivo, es decir, que sus disposiciones tienen siempre en mientes, principal y fundamentalmente, hechos reales de carácter económico, significativos de la existencia de bienes reales o de obligaciones concretas a cargo de los contribuyentes. Las leyes fiscales, en consecuencia, cuando determinan la materia imponible, tienden a que tal determinación corresponda a una realidad económica concreta, encajada dentro de una descripción más o menos precisa. Esta determinación de la materia imponible, y partiendo siempre de que debe constituir una realidad concreta, puede objetivarse de diversas maneras. Ora la ley señala materialmente, por así decirlo, una substancia, un bien, o una riqueza conocida; ora indica esa materia imponible mediante su determinación dentro de un concepto jurídico que tiene a su vez contenido económico conocido; ora establece la ley esa materia objeto del impuesto mediante la descripción de mecanismos contables aplicables a la evaluación de la riqueza." (Cfr. Oscar Lazo: *op.cit.*, Tomo II, p. 354).

En el orden tributario, la significación de los conceptos que lo integran presenta una alta volatilidad y capacidad de transformarse y adaptarse a nuevas realidades, entre ellas principalmente, la realidad económica.

Sin duda, estar consciente de la significación económica de la realidad que alcanza a la construcción de la norma jurídica y su aplicación presupone un mayor reto académico para el intérprete.

No es lo mismo interpretar la definición histórica de hecho ilícito que interpretar la norma jurídica que obliga aplicar precios referidos en condiciones de libre competencia a las operaciones entre parte vinculadas a nivel global.

No es lo mismo interpretar la norma jurídica que define el arrendamiento de cosas que interpretar las normas de subcapitalización en el impuesto sobre la renta o las normas que regulan el régimen de imputación de los dividendos pagados o abonados en cuenta a los fines de su tributación.

Un comentario final. La significación económica como presupuesto teleológico es una cualidad implícita de la norma jurídica con contenido tributario, que si bien en la mayoría de los casos no resulta de una primera lectura de la norma, sí le es atribuida por el legislador. Tal significación puede tener o no una delimitación temporal. Puede referirse a situaciones concretas, como a procesos económicos desplegados en varios años. No obstante, siempre es posible describirla e investigarla. Incluso, pueden encontrarse los sujetos promotores de las realidades económicas que sirvieron de presupuestos prejurídicos a la norma tributaria.

También, pudiera no existir un texto en la exposición de motivos de la norma tributaria que se revele como testigo y del cual se pueda inferir algún dato sobre la realidad económica previa a la incorporación del supuesto de hecho. Sin embargo, es tarea del intérprete investigar sobre la realidad

histórica en aras de precisar la significación económica de la necesidad efectivamente sentida por la sociedad al momento de concebir la norma jurídica.

C. La significación económica como presupuesto de aplicación

Desde su génesis, la interpretación de las normas jurídicas con contenido tributario está sometida a la complejidad que supone el contenido económico de su supuesto de hecho y la realidad en la que va a ser aplicada.

Las situaciones jurídicas delimitadas normativamente en tales prescripciones obligatorias, sufren las transformaciones constantes del sistema económico imperante en el país o jurisdicción sobre la cual son aplicables. Por esta vía, el proceso de indagación del significado de la norma tributaria está íntimamente ligado a la comprensión de la significación económica de la realidad que se pretende solucionar, ordenar.

El análisis de la significación económica al momento de aplicación de la norma jurídica con contenido tributario representa una concepción interpretativa que busca la eficacia del supuesto regulado sobre la evolución de la cambiante y compleja realidad.

De igual modo, presupone la evolución de la aplicación simplista de la Ley mediante la simple lectura de sus palabras y potencia la solución de aquellos casos complejos que no encuentran una solución textual expresa como consecuencia de una regulación jurídica deficiente. Así, la aplicación de la norma jurídica con contenido tributario atendiendo a la significación económica se constituye en parte, y en distintos grados, en un proceso que busca ajustar la ley a las necesidades y valores implícitos de la sociedad que ha de regir.¹⁸⁰

¹⁸⁰ Cfr. Lon L. Fuller: *op. cit.*, p. 107.

El análisis fáctico que proponemos sobre la significación económica como presupuesto de aplicación de la norma jurídica con contenido tributario es el punto de inicio de la operación intelectual de subsumir el caso discutido al supuesto general y abstracto.

Pongamos un ejemplo para situarnos en el plano práctico de aplicación de las normas jurídicas con contenido tributario. La Ley de impuesto sobre la renta establece que los gastos normales y necesarios, incurridos en el país, no imputables al costo y hechos con el objeto de producir el enriquecimiento pueden ser deducibles del ingreso bruto global para producir el enriquecimiento neto gravable.

La misma ley en su artículo 27 prevé una lista de gastos que el contribuyente puede deducir en la determinación de la base imponible. No obstante, en ninguna de sus disposiciones, la Ley de impuesto sobre la renta reconoce de manera expresa el derecho subjetivo de las instituciones financieras de tomar las provisiones obligatorias por riesgos de crédito como un gasto deducible.

Ahora bien, un estudio detenido de la operatividad de las instituciones financieras nos permitirá comprender que la operación de crédito es la actividad medular de los bancos. Sin crédito no hay ingreso y sin ingreso no hay negocio bancario. También el crédito supone un riesgo de que no se haga efectivo su cobro lo cual afecta patrimonialmente a los bancos. Este riesgo debe ser medido y cuantificado en los resultados financieros.

De tal manera que, la provisión contable legalmente obligatoria que deben realizar los bancos para medir el porcentaje de incobrabilidad afecta su patrimonio y por tanto su nivel de utilidad financiera. En atención a esta significación económica de la realidad operativa de las instituciones financieras es que dicha provisión obligatoria debe ser considerada como un gasto causado y deducible en la determinación de la base imponible del

impuesto sobre la renta, de conformidad con el artículo 27 ordinal 22 de la Ley del impuesto sobre la renta como normal general inclusiva.¹⁸¹

Otro ejemplo digno de mencionar para entender la pertinencia de la significación económica como presupuesto de aplicación de las normas jurídicas con contenido tributario es la interpretación que la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, en sentencia de fecha 12 de mayo de 2010, en el caso Valores Unión, C.A.¹⁸², dio al artículo 184 de la Ley de impuesto sobre la renta y 97 de su Reglamento. Tales artículos prescriben la exclusión del patrimonio neto inicial sujeto al reajuste regular por inflación de las cuentas por cobrar a accionistas y relacionadas.¹⁸³

La Sala Político-Administrativa analizó la significación económica de la realidad en que interactúan las empresas relacionadas mediante el intercambio comercial de mercancías. Se pronunció en favor del rechazo de la exclusión de las cuentas por cobrar entre entidades relacionadas a los fines del reajuste regular por inflación fiscal del patrimonio neto, cuando tales acreencias son el producto de relaciones comerciales auténticas. Señaló que la realización de todas las cuentas por cobrar no puede representar distribución oculta de beneficios de una entidad económica.

El contenido relevante de la decisión del Máximo Tribunal de la República es el siguiente:

¹⁸¹ Cfr. Humberto Romero-Muci: *Superación de un paradigma interpretativo: sobre la deducibilidad de la provisión por riesgo de crédito bancario en el Impuesto Sobre la Renta*. Caracas. Asociación Venezolana de Derecho Tributario. 70 años del Impuesto Sobre la Renta en Venezuela, Memorias de las XII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario, Tomo I, 2013, p. 287.

¹⁸² Sentencia n° 00394 de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia del 12 de mayo de 2010, caso: Valores Unión, C.A. vs. República, con ponencia del Magistrado Levis Ignacio Zepa, consultada en: <http://www.tsj.gov.ve/decisiones/spa/mayo/00394-12510-2010-2008-0957.html>.

¹⁸³ El preludio del pronunciamiento de la Sala fueron los estudios llevados a cabo por Emilio Roche y Humberto Romero-Muci. El primero es el trabajo titulado *Ajuste por inflación en la Ley de Impuesto Sobre la Renta 2001 y su Reglamento*. Caracas. Asociación Venezolana de Derecho Financiero, Revista de Derecho Financiero N° 1 enero-marzo 2004, p. 20. El segundo es el trabajo titulado *La Racionalidad del Sistema de Corrección Monetaria Fiscal*. Caracas. Editorial Jurídica Venezolana. 2005, p. 296.

No cabe dudas de que la finalidad o propósito de la inclusión en la legislación tributaria de la normativa supra transcrita (artículo 103) es la de sincerar la inversión de los accionistas en el patrimonio de las empresas y adecuar los efectos que la inflación produce en los resultados reales del contribuyente, pretendiendo con la exclusión de las cuentas o efectos por cobrar a sus administradores, accionistas o empresas afiliadas, evitar la posibilidad de que se produzcan transferencias de fondos a compañías afiliadas y que las mismas encubran disminuciones patrimoniales simulando préstamos.

Sin embargo, si bien es cierto que tal situación puede presentarse en los manejos de fondos de empresas relacionadas por la vinculación que existe entre ellas, también es verdad que la realidad económica demuestra que tales operaciones no necesariamente representan distribuciones ocultas de beneficios. Por el contrario, existen relaciones comerciales auténticas entre empresas relacionadas, por cuya razón dicha norma debe interpretarse atendiendo al fin que tuvo el legislador para crearla, por lo cual sólo se deben excluir del cálculo del patrimonio neto inicial, las cuentas por cobrar que realmente no surjan en virtud de las operaciones normales y necesarias destinadas a la producción de la renta gravable.

Surge así una presunción que puede ser desvirtuada con la prueba en contrario, de tal manera que el contribuyente pueda demostrar que las operaciones que dieron origen a las cuentas y efectos por cobrar se hallan directamente vinculadas con el proceso productivo de la renta, pues cualquier operación de créditos o pasivos con una empresa afiliada que esté relacionada con el normal desarrollo del negocio del contribuyente, representa una partida que en definitiva integra el aludido patrimonio al inicio del ejercicio fiscal susceptible de erosión por la inflación. Así se declara.

El contenido de la sentencia referida marca un hito en la interpretación de una norma jurídica con contenido tributario atendiendo a la significación económica de la realidad de las operaciones de los contribuyentes.

Más allá de la interpretación literal y gramatical del artículo 184 de la Ley de impuesto sobre la renta y 97 de su reglamento que pudo haber llevado a la Sala a rechazar la pretensión del contribuyente de incluir las cuentas por cobrar con sus relacionadas generadas en condiciones normales de negocios a los efectos del reajuste regular del patrimonio neto; exitosamente, la Sala se decantó por una interpretación finalista con criterios de significación económica como presupuesto de aplicación de las normas del sistema de imposición a la renta.

La Sala se hizo eco de los pronunciamientos del foro tributario venezolano que venía predicando que la presunción legal contenida en los artículos 184 de la Ley de impuesto sobre la renta y 97 de su reglamento, no podía llevar una generalización apresurada en torno a considerar que: "contrariamente a la finalidad de la norma e independientemente de la causa que da origen a la cuenta por cobrar entre las compañías relacionadas, éstas debieron haber sido ser excluidas del cálculo del reajuste por inflación sobre del patrimonio neto. Ello, aparte de soslayar la realidad del tráfico jurídico, era tanto como liberar a la Administración Tributaria de su labor investigativa, es decir, determinar si realmente las acreencias entre partes relacionadas están o no incorporadas a la producción de la renta y, lo que era más grave aún, desconocer el derecho de los contribuyentes de demostrar mediante prueba en contrario, que las cuentas por cobrar se referían a operaciones normales del negocio, generadores de renta, que formaban parte y eran consecuencia del incremento de patrimonio susceptible de erosión por inflación".¹⁸⁴

D. La significación económica como presupuesto de calificación

Dijimos que la significación económica sobre la calificación de los actos con incidencia fiscal actúa sobre las intenciones de los particulares en

¹⁸⁴ Cfr. Humberto Romero-Muci: *La Racionalidad...op. cit.*, p. 298.

la realización de actos que pudieran tener algún efecto en la verificación de hechos imponibles.

Adiciona a ello, la consideración de la significación económica como presupuesto de calificación es un mandato del artículo 16 del Código Orgánico Tributario impuesto a los jueces y a la Administración Tributaria. Se constituye en un juicio previo de intencionalidad que deriva en el desconocimiento de los actos, hechos y negocios realizados por los particulares que impliquen un perjuicio fiscal.

En otras palabras, el análisis de la significación como presupuesto de calificación impuesto como conducta obligatoria a los operadores de la norma jurídico-tributaria, no es más que la imposición de una obligación de interpretación no ya de la norma tributaria; sí de las intenciones negociales de los particulares en la realización de actos con incidencia tributaria para ir en la búsqueda del hecho económico juridificado, general y abstracto y confirmar la existencia o no de un perjuicio al Tesoro Nacional.

Pongamos un ejemplo para ilustrar nuestras afirmaciones. Una compañía X mediante un contrato de obra se comprometa a pagar a la compañía Y, la contraprestación por la ejecución de una obra. Se establece que la Compañía Z será la supervisora de la obra, dueña de los materiales y futura dueña de lo construido. El papel de la compañía X está limitado al pago a la compañía Y en beneficio de la Compañía Z, quien será dueña de la obra. La compañía Y en cada pago hecho por la compañía X factura el IVA correspondiente, el cual es reconocido enteramente por la compañía X como un crédito fiscal en su libro de compras y declaración definitiva de IVA. A la recíproca, la compañía Y registra el débito fiscal de IVA en su libro de ventas y declaración definitiva del periodo impositivo correspondiente. Posteriormente, en un procedimiento de determinación tributaria la Administración Tributaria, previo análisis de la significación económica de la intención de la compañía X, Y y Z, desconoce el contrato de obra y lo califica

como un contrato de donación de la compañía X a la compañía Z, por cuanto la compañía X por los pagos realizados a la compañía Y no recibe nada a cambio, sufriendo, en consecuencia, una merma en su patrimonio. Por tales razones, determina la diferencia de impuesto sobre donaciones a pagar por la compañía X.

Obsérvese que el juicio previo de intencionalidad que deriva del análisis de la significación económica de los actos, hechos y negocios realizados por los particulares, debe ser realizado sobre el entendimiento de un estado de situaciones para luego recurrir al supuesto contenido en la norma tributaria como hecho imponible.

La eficacia de la norma de calificación con miras al desconocimiento de sociedades o la celebración de contratos por no coincidir con la realidad económica perseguida por las partes, no se queda solo en el convencimiento que se logra previo análisis de la significación económica como insumo del juicio de intencionalidad. Su objetivo se logra al vincularse el convencimiento del operador jurídico con el supuesto de hecho de la norma tributaria y, consecuentemente, el desconocimiento de la constitución de sociedades, celebración de contratos o recalificación de los mismos.

Por ello, para que el Juez Tributario o la Administración Tributaria lleguen al convencimiento de que la realidad económica perseguida por las partes no se corresponde con el acto documentado, deben haber transitado sobre un proceso previo de estudio del propósito comercial de los particulares.

Antes de aventurarse a desconocer un acto realizado e imponer un gravamen patrimonial es obligatoria la revisión de las razones perseguidas por el particular para asignar importancia a la realización de la conducta que se pueda desconocer o recalificar; además haber vinculado su convencimiento al hecho imponible de la norma general y abstracta.

Teniendo presente este mandato, esto es, la pertinencia del análisis de la significación económica como presupuesto de calificación, el operador jurídico de la norma tributaria habrá logrado el objetivo de la segunda parte del artículo 16 del Código Orgánico Tributario. Con su labor habrá alcanzado tanto el nivel primario de participación económica de los particulares como el nivel más abstracto del contenido de la norma tributaria, distinguiendo entre aquello que el legislador previó como supuesto de incidencia fiscal y la calificación de los actos realizados por los particulares en la búsqueda de conducta perjudiciales al Tesoro Nacional.

4. El arrendamiento financiero.

4.1. Origen y evolución en la legislación venezolana.

El arrendamiento financiero tuvo su origen en 1952 en Estados Unidos con la creación de la United States Leasing Corporation bajo el auspicio del Bank of America.

Posteriormente, en el mismo país, se crearon otras entidades tales como: Boethe Leasing Corporation, National Equipment Rental, Equip Lease, Hudson Leasing Corporation y American Industrial Leasing.

El arrendamiento financiero alcanza a Europa en 1960, con la fundación en Londres de una filial de la United States Leasing Corporation, en 1961 la arrendadora ELC, la Mercantil Credit Ltd, Astley International Trust y finalmente la Industrial Leasing and Financial Ltd. En el mismo año de 1961, se estableció en Italia una filial de la American Industrial Leasing. En 1962, se fundó en Francia la LocaFrance, Ltd. En 1963, en Bélgica se creó la Locable, LTD.¹⁸⁵

En Venezuela el arrendamiento financiero empezó a utilizarse a finales de la década de los años sesenta. Dada la falta de tipicidad y para

¹⁸⁵ Cfr. Soyla León Tovar: *El Arrendamiento Financiero: Leasing en el Derecho Mexicano, una opción para el desarrollo*. México. Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Autónoma Nacional de México. Serie 1: Estudios de Derecho Económico, 1989, p. 15.

evitar que se le considerase una venta a plazo, se celebraban dos contratos: en primer lugar un arrendamiento; luego, una opción a compra a favor de un tercero quien luego la traspasaba al arrendatario.¹⁸⁶

Posteriormente, la Ley General de Bancos y Otros Institutos de Crédito de 1975¹⁸⁷ hizo mención a las sociedades de arrendamiento financiero como entidades reguladas por la Superintendencia de Bancos¹⁸⁸. No fue sino hasta 1982, cuando se dictaron las “Normas Sobre Arrendamiento Financiero de Bienes”¹⁸⁹. Cuatro son los aspectos resaltantes de tales normas: (i) a las sociedades de arrendamiento financiero se les consideraba como institutos de crédito¹⁹⁰, (ii) se establecía una expresa definición del arrendamiento financiero¹⁹¹, (iii) se permitía el arrendamiento financiero de bienes inmuebles¹⁹², y (iv) se establecía la no sujeción del arrendamiento financiero a las disposiciones legales sobre arrendamiento tradicional de cosas.¹⁹³

En un tercer momento, tenemos a la Ley de Reforma Parcial de la Ley General de Bancos y Otros Institutos de Crédito de 1988¹⁹⁴ la cual contaba con un título completo relativo al tratamiento de las arrendadoras financieras y del arrendamiento financiero. Consideramos relevantes cinco (5) aspectos

¹⁸⁶ Cfr. Jorge Enrique Meneses Corona: *op. cit.*, p. 171.

¹⁸⁷ *Gaceta Oficial* N° 1.742 del 22 de mayo de 1975.

¹⁸⁸ “Artículo 4.- Las operaciones de carácter financiero que realicen los almacenes generales de depósito regidos por la correspondiente legislación especial, así como las empresas que se dediquen a emitir tarjetas de crédito y a dar bienes en arrendamiento financiero, quedan sometidas a las disposiciones reglamentarias que dicte el Ejecutivo Nacional, oída la opinión del Banco Central de Venezuela, y a la inspección, vigilancia y fiscalización de la Superintendencia de Bancos.”

¹⁸⁹ *Gaceta Oficial* N° 32.554 del 7 de septiembre de 1982.

¹⁹⁰ Artículo 1.

¹⁹¹ “Artículo 2.- se define al arrendamiento financiero como la operación mediante la cual una empresa de arrendamiento financiero adquiere un bien conforme a las especificaciones indicadas por el interesado, quien lo recibe para su uso, por un periodo de tiempo determinado, a cambio de una contraprestación dineraria que incluye amortización del precio, intereses, comisiones y recargos de todo orden previsto en el contrato. El arrendatario puede optar, durante el transcurso o al vencimiento del contrato, por devolver el bien, sustituirlo por otro, renovar el contrato o adquirir el bien, de acuerdo con las estipulaciones contractuales.”

¹⁹² Artículo 10.

¹⁹³ Artículo 19.

¹⁹⁴ *Gaceta Oficial* N° 1.021 del 4 de febrero de 1988.

de tal Ley (i) nuevamente, se consideraba a las arrendadoras financieras como institutos de crédito¹⁹⁵, (ii) se repetía en los mismos términos la definición de arrendamiento financiero prevista en el artículo en el artículo 2 de las Normas Sobre Arrendamiento Financiero de 1982¹⁹⁶, (iii) se ordenaba la inclusión del monto de lo pagado por la arrendadora financiera al adquirir el bien dentro del monto de la contraprestación que pagaban los arrendatarios por la cesión del uso de los bienes,¹⁹⁷ (iv) el precio de venta en caso del ejercicio de la opción de compra no podía exceder el valor de rescate, y (v) se prohibía la aplicación de las normas legales de arrendamiento tradicional y de la ley para la regulación de alquileres a los arrendamientos financieros.¹⁹⁸

En un cuarto momento, tenemos a la Ley General de Bancos y Otras Instituciones Financieras de 1993¹⁹⁹ cuyos aspectos resaltantes en lo relativo al tratamiento del arrendamiento financiero los podemos resumir de la siguiente manera: (i) en la definición del arrendamiento financiero se incluía la referencia expresa a la improcedente aplicación del artículo 1579 del Código Civil²⁰⁰, (ii) los intereses de la cuota del arrendatario financiero debían calcularse en función de las cuotas de amortización de la arrendadora al adquirir el bien objeto del contrato, (iii) constituía una inversión para la arrendadora financiera el precio pagado por la adquisición del bien que debía ser amortizada a medida que recuperaba dicha inversión por el pago de la contraprestación a cargo del arrendatario, (iv) la cuota de amortización de la arrendadora financiera debía ser incluida dentro del monto de la

¹⁹⁵ Artículo 95.

¹⁹⁶ Artículo 96.

¹⁹⁷ Artículo 96, parágrafo segundo.

¹⁹⁸ Artículo 104.

¹⁹⁹ *Gaceta Oficial* N° 4.641 del 2 de noviembre de 1993.

²⁰⁰ *Gaceta Oficial* N° 2.990 Extraordinario del 26 de Julio de 1982. "Artículo 1579.- El arrendamiento es un contrato por el cual una de las partes contratantes se obliga a hacer gozar a la otra de una cosa mueble o inmueble, por cierto tiempo y mediante un precio determinado que éste se obliga a pagar a aquella.

Se entenderá que son ventas a plazo, los arrendamientos de cosas muebles con la obligación de transmitir al arrendatario en cualquier tiempo la propiedad de las cosas arrendadas."

contraprestación que pagaba el arrendatario por la cesión del uso de bien, y (v) el precio de venta en caso de ejercicio de la opción de compra no podía ser superior al valor de rescate.²⁰¹

Finalmente, aun cuando la nueva Ley de Instituciones del Sector Bancario²⁰² no define expresamente al arrendamiento financiero, tal como si lo hacía la Ley de Bancos y Otras Instituciones Financieras derogada²⁰³, del contenido de los artículos 15 y 60 de la nueva Ley se desprende la legalidad y legitimidad de las operaciones de arrendamiento financiero. En tal sentido, la nueva Ley establece que (i) las arrendadoras financieras forman parte del sistema bancario (artículo 15)²⁰⁴, y (ii) el arrendamiento financiero es

²⁰¹ Artículo 80.

²⁰² *Gaceta Oficial* N° 39.627 del 2 de marzo de 2011.

²⁰³ La Ley de Reforma Parcial de la Ley general de bancos y otras instituciones financieras, publicada en la *Gaceta Oficial* N° 39.491 del 19 de agosto del 2010, derogada por la nueva Ley de Instituciones del Sector Bancario, definía en su artículo 120 al contrato de arrendamiento financiero en los siguientes términos: “Se considera arrendamiento financiero la operación mediante la cual una arrendadora financiera adquiere un bien mueble o inmueble conforme a las especificaciones indicadas por el interesado, quien lo recibe para su uso, por un período determinado, a cambio de una contraprestación dineraria que incluye amortización del precio, intereses, comisiones y recargos previstos en el contrato. En los contratos respectivos se establecerá que el arrendatario puede optar, durante el transcurso o al vencimiento del mismo, por devolver el bien, sustituirlo por otro, renovar el contrato o adquirir el bien, de acuerdo con las estipulaciones contractuales. Los contratos y operaciones de arrendamiento financiero no se considerarán ventas a plazo, cuando en ellos se obligue a transmitir al arrendatario, en cualquier tiempo, la propiedad del bien arrendado.

Los intereses estarán incluidos en las contraprestaciones dinerarias de arrendamiento financiero y deberán calcularse tomando en cuenta las amortizaciones del precio pagado por la arrendadora, al adquirir el bien objeto del contrato. En caso de mora en el pago de cuotas de arrendamiento financiero, los intereses moratorios se calcularán sobre el monto que resulte de restar a las respectivas cuotas, los intereses compensatorios, incluidos en las mismas”.

²⁰⁴ El artículo 15 de la Ley de instituciones del sector bancario, enuncia las otras instituciones no bancarias que forman parte del Sistema Bancario, señalando al respecto: “Forman parte del sector bancario las personas naturales o jurídicas que presten servicios financieros o servicios auxiliares a las instituciones bancarias, casas de cambio y operadores cambiarios fronterizos, entendiéndose por estos a las sociedades de garantías recíprocas, fondos nacionales de garantías recíprocas, sociedades y fondos de capital de riesgo, compañías emisoras o administradoras de tarjetas de crédito, débito, prepagadas y demás tarjetas de financiamiento o pago electrónico, transporte de especies monetarias y de valores, servicios de cobranza, cajeros automáticos, servicios contables y de computación, las arrendadoras financieras y los almacenes generales de depósitos, cuyo objeto social sea exclusivo a la realización de actividades.”

considerado como una operación de crédito y por tanto de financiamiento (artículo 60).²⁰⁵

4.2. El arrendamiento financiero frente a otros negocios jurídicos típicos.

Como paso previo al estudio de la naturaleza y la definición del arrendamiento financiero precisaremos los elementos que distinguen al arrendamiento financiero de otros negocios jurídicos típicos tales como: el arrendamiento tradicional de cosas, la venta a plazos con reserva de dominio y el mandato.

4.2.1. El arrendamiento financiero y el arrendamiento tradicional de cosas

Parte de la doctrina extranjera²⁰⁶ asimila el arrendamiento financiero a un simple arrendamiento de cosas.²⁰⁷

Se afirma que el arrendamiento financiero puede subsumirse, de forma perfecta, en la definición de aquel contrato contenida en el artículo 1543 del Código Civil Español.²⁰⁸

²⁰⁵ El artículo 60 *ejusdem*, señala: “A los efectos de la presente Ley, se consideran como: 1.- Crédito: todas aquellas operaciones en moneda nacional, que comprenden el arrendamiento financiero, descuento de facturas, préstamos, cartas de crédito, descuentos, anticipos, reportos, garantías y cualesquiera otras modalidades de financiamiento u operaciones activas realizadas por la instituciones bancarias.”

²⁰⁶ Cfr. Antonio Cabanillas Sánchez: *La naturaleza del leasing o arrendamiento financiero y el control de las condiciones generales*. Madrid. ADC, T. XXXV, fascículo I, enero-marzo 1982, p. 58; y José María Martín Oviedo: *Naturaleza y régimen jurídico de las operaciones de leasing*. Madrid. Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, Volumen XXIII, No. 106, 1973, en Jesús Márquez, Rodríguez: *El régimen tributario del leasing y del renting con finalidad financiera*. Madrid. Marcial Pons Ediciones Jurídica y Sociales, S.A., 2000, p. 31.

²⁰⁷ Ambrosio Colin y H. Capitán definen el arrendamiento de cosas como: “el contrato por el cual una de las partes se obliga a proporcionar a la otra, durante un periodo determinado de tiempo, el uso y el disfrute de una cosas, a cambio de un precio que ésta se compromete a pagarle” (Cfr. Ambrosio Colin y H. Capitán: *Curso Elemental de Derecho Civil*. Madrid. Tercera Edición. Tomo Cuarto, Instituto Editorial Reus, 1955, p. 307).

²⁰⁸ El artículo 1543 del Código Civil Español define al arrendamiento de cosas de la siguiente manera: “En el arrendamiento de cosas, una de las partes se obliga a dar a la otra el goce o uso de una cosa por tiempo determinado y precio cierto”. El contenido de esta norma es asimilable al contenido del artículo 1579 del Código Civil Venezolano.

Según esta posición, el arrendamiento financiero supone la perfección de los elementos del arrendamiento tradicional de cosas en tanto: (i) consiste en la cesión ineludible del uso de un bien por tiempo determinado, (ii) mediante el pago de un precio cierto, y (iii) la opción de compra es algo accesorio al contrato que no ha de ejercitarse necesariamente.

Esta posición ha sido ampliamente cuestionada. Se sostiene que en la caracterización del arrendamiento financiero debe atenderse a su finalidad económica y no a sus elementos esenciales.²⁰⁹

Ciertamente, la finalidad del arrendamiento operativo es la cesión del uso o goce de bienes a título oneroso, en tanto la finalidad del arrendamiento financiero es la financiación de la adquisición de la propiedad de un activo. Los pagos que realiza el arrendatario operativo son la contraprestación por la cesión del uso del bien; mientras que los pagos del arrendatario financiero constituyen la fragmentación en plazos del valor total del activo financiado incrementado por los intereses, gastos de la operación y el beneficio financiero que añade la arrendadora financiera.²¹⁰

Así las cosas, las dos ideas esenciales que distinguen al arrendamiento financiero del arrendamiento tradicional de cosas son: por un lado, el régimen de los gastos de instalación, mantenimiento y reparaciones ordinarias del activo a cargo del arrendatario financiero atiende más a la naturaleza del activo cedido que a la esencia del contrato. De allí que lo fundamental del arrendamiento financiero sea tanto la colocación del activo en poder del arrendatario como la calidad del activo y su vinculación técnica con el propósito operativo de la entidad económica. Por otro lado, las prestaciones recíprocas no son iguales en ambos modelos contractuales. La

²⁰⁹ Cfr. Manuel Amorós Guardiola: *El leasing inmobiliario y su inscripción registral*. Madrid. Revista Crítica de Derecho Inmobiliario, N° 569, 1985, p. 890, en, Jesús Márquez Rodríguez: *op. cit.*, p. 31.

²¹⁰ Cfr. Antonio Cabanillas Sánchez: *op. cit.*, p. 1076.

financiación como propósito fundamental del arrendamiento financiero es extraña al arrendamiento tradicional de cosas.²¹¹

Si bien ambos modelos contractuales comparten la posibilidad de procurar al arrendatario el goce temporal de un bien mueble o inmueble contra el pago periódico de un canon o cuota, ambos también se distinguen en su propósito finalista.

El arrendamiento financiero adicional a la colocación de un activo en tanto consecuencia adjunta del cumplimiento de la prestación del arrendador financiero; persigue la posibilidad para aquél de adquirir la plena propiedad amortizando un valor mediante el pago de cuotas periódicas.

Pudiera no ser esta la intención del arrendatario financiero prescindiendo de la financiación como elemento central de la técnica de la colocación de activos con pago del precio amortizado, bien por enfocar su interés en el solo uso del activo cedido o por desuso e inutilización posterior. No obstante, tal posibilidad para nada desvirtúa la esencialísima razón de ser del arrendamiento financiero como instrumento de financiación.

No pueden confundirse las consecuencias que lleva aparejada la ejecución de un contrato de arrendamiento tradicional de cosas y de una operación de arrendamiento financiero por el cumplimiento de las prestaciones recíprocas y la posibilidad de resolución o renovación de los acuerdos de las partes; con la razón teleológica de ambas figuras.

El arrendamiento tradicional de cosas permite el uso de una cosa por un tiempo determinado contra el pago de un canon al arrendador. El arrendamiento financiero permite el uso de una cosa con el agregado que la cuota pagada suma a la intención finalista de adquirir el activo cedido vencido un plazo, previo pago de un valor residual acordado,

²¹¹ Cfr. Vincenzo Buonocore: *La Locación Financiera en el ordenamiento italiano*, en Vincenzo Buonocore y otros: *El Leasing*. Buenos Aires. Abeledo-Perrot, 1975, p. 23.

independientemente de la intención inicial o posterior del arrendatario financiero.

Las afirmaciones precedentes además de abonar en la discusión sobre la distinción del arrendamiento financiero y arrendamiento tradicional de cosas, tienen sobre todo la finalidad de reclamar la atención sobre un dato bastante importante que debe ser tenido en cuenta para captar la esencialísima función económica del arrendamiento financiero.

La esencialidad del contrato de arrendamiento financiero es tanto: (i) la posibilidad de hacer uso de un activo de relevancia técnica y operativa para un proceso productivo, (ii) como la posibilidad de amortizar un precio que pudiera convertirse o no, vencido un plazo fijado, en la adquisición de la plena propiedad jurídica del bien.

4.2.2. El arrendamiento financiero y la venta a plazos con reserva de dominio

El arrendamiento financiero también es asimilado a la venta a plazos con reserva de dominio.

Quienes opinan en favor de esta posición sostienen que el arrendamiento financiero no es un arrendamiento tradicional de cosas, ni éste implica una operación de financiación. Se trata de una venta con precio aplazado y reserva de dominio en garantía (ahí si hay que garantizar algo: el pago de los plazos futuros, lo que no ocurre en el arrendamiento), la cual reserva de dominio, en vez de formularse paladinamente, se disimula (contrato simulado) mediante el pseudoarrendamiento y la posición del arrendador propietario.²¹²

Según el anterior criterio, la caracterización del arrendamiento financiero como una venta a plazos con reserva de dominio está determinada por la intención del arrendatario financiero de adquirir la propiedad de un

²¹² Cfr. Manuel Amorós Guardiola: *op. cit.* p. 898, *Ibid.* p. 33.

bien, mediante un crédito a plazo, con la reserva de la propiedad por parte del arrendador financiero.

De tal manera que, los elementos del arrendamiento financiero tal como la cesión del uso del bien simulan la financiación aplazada del bien con la reserva del dominio por parte de la arrendadora financiera.

No obstante la destacada opinión, pensamos que la misma carece de profundidad en el análisis de la esencialidad del arrendamiento financiero.

No olvidemos que la función económica del arrendamiento financiero es tanto asegurar la disponibilidad del activo cedido, como la posibilidad de adquirir su plena propiedad mediante el pago de un precio amortizable en cuotas periódicas en un plazo determinado.

Por ello, la asimilación del arrendamiento financiero a la venta a plazos con reserva de dominio por la sola posibilidad de pagar un precio en varias cuotas manteniendo el arrendador el derecho de conservar el dominio jurídico, es desde nuestro punto de vista, poco aceptable en la delimitación de la naturaleza y definición de la figura financiera analizada.

En este punto nos parece más nutrida la posición que reduce la tentación de asimilar el arrendamiento financiero a la venta a plazos con base a dos argumentos que sintetizamos a continuación: en primer lugar, la medida de la cuota que paga el arrendatario financiero, es el pago a plazos del precio de una cosa. En segundo lugar, la posibilidad del arrendatario financiero de gozar del uso del activo es puramente instrumental; lo importante es que la propiedad jurídica del bien permanece en manos de la arrendadora financiera únicamente con finalidad de garantía.²¹³

²¹³ Cfr. Ferrarini, G: *Experiencia extranjera en materia de locación*. Milano. 1975, en Vincenzo, Buonocore y otros: *El Leasing, op. cit.*, p. 58.

No obstante lo anterior, el arrendamiento financiero en sus elementos y finalidad económica se distingue radicalmente del contrato de venta a plazos con reserva de dominio.²¹⁴

Ambos contratos se distinguen en cuatro aspectos fundamentales: (i) el arrendamiento financiero es un contrato consensual; mientras que la venta a plazo es de naturaleza real, (ii) la finalidad económica del arrendamiento financiero es una financiación a mediano o largo plazo para adquirir un bien de capital; de la venta a plazos es la transmisión de la propiedad, por lo que la reserva de dominio evita la transmisión plena y definitiva del dominio, (iii) en la venta a plazo se transmite la propiedad de manera automática con el pago del último plazo; en el arrendamiento financiero el arrendatario para adquirir la propiedad debe manifestar su intención de ejercer la opción de compra, y (iv) el arrendamiento financiero -a diferencia de la venta a plazos- responde a la concepción moderna de la actividad empresarial que poco a poco se va alejando de la idea de la necesaria identificación de la empresa con la propiedad de los medios de producción.²¹⁵

En rigor, el aspecto que logra centrar la diferencia entre el arrendamiento financiero y la venta con reserva de dominio es la adquisición automática de la propiedad plena para el pagador una vez consignado la última cuota del precio, en este último, como los resultados prácticos de tal adquisición.

²¹⁴ En palabras de Aguilar Gorronzona la venta con pacto de reserva de la propiedad o del dominio puede ser explicada como: “la venta con pacto de reserva de la propiedad o del dominio, es la venta en la cual, en virtud de la voluntad de las partes se difiere la transferencia de la cosa o derecho vendido hasta el momento en que el comprador pague la totalidad o una parte determinada del precio. En consecuencia, no se llama venta con reserva de dominio aquella en la cual se difiere voluntariamente la transferencia hasta un momento que no tenga relación con el pago del precio. La venta con reserva de dominio constituye la más enérgica protección del derecho que tiene el vendedor de cobrar el precio en materia de venta de bienes muebles, de modo que facilita las ventas mobiliarias a crédito (y también las eventuales desventajas), que ellos implica para vendedores y compradores.” (Cfr. José Luis Aguilar Gorronzona: *Contratos y Garantías, Derecho Civil IV*. Caracas. Universidad Católica Andrés Bello, 2002, p. 291).

²¹⁵ Cfr. Pascua Sánchez-Parodi: *Leasing financiero mobiliario*. Madrid. Editorial Montecorvo, S.A., 1989, p. 143, en Jesús Márquez Rodríguez: *op. cit.*, p. 34.

El adquirente con pacto de reserva de dominio, cumplido el pago integral del precio con la última cuota podrá: (i) reivindicar la cosa de cualquier poseedor por cuanto ya ha ingresado a su estructura patrimonial, y (ii) por tanto, hacer valer todas las acciones previstas en el ordenamiento jurídico venezolano en reivindicación y defensa de su derecho de propiedad.

Sin embargo, el arrendatario financiero sólo podrá ejercer una acción de responsabilidad civil contractual contra la arrendadora financiera en tutela su derecho a convertirse en propietario jurídicamente pleno, sólo cuando quiera ejercitar la opción de compra previo pago del valor residual acordado y aquella se rehúse.²¹⁶

4.2.3. El arrendamiento financiero y el mandato

Incluso se ha llegado a estudiar al arrendamiento financiero como un mandato.²¹⁷

Quienes son partidarios de este criterio sostienen que el arrendamiento financiero se asemeja a un mandato en razón de que la entidad crediticia adquiere el bien que le encarga comprar el usuario y es ese equipo el que la entidad financiera adquiere. O sea que la arrendadora financiera adquiere únicamente el bien que le encarga el futuro locatario

²¹⁶ “La opción de compra es una característica consustancial del contrato de leasing, así como una exigencia legal. No se puede concebir la existencia de un contrato de arrendamiento financiero si éste no incorpora una opción de compra a favor del usuario que pudiera ser ejercitada al concluir el período de cesión de uso.

La opción de compra no es un contrato yuxtapuesto al de arrendamiento financiero, sino que éste constituye un contrato con causa única. Por ello no cabe disociar la opción de compra de manera que su titular sea persona distinta del usuario.

(...)

La doctrina se ha referido en ocasiones a la denominada <<triple opción>>, es decir, a la elección que se le plantea al usuario al finalizar el contrato, consistente en devolver el material, ejercitar la opción de compra o concertar un nuevo contrato de arrendamiento financiero sobre dicho material, teniendo como precio base el importe del llamado valor residual.” (Cfr. Corporación Financiera Hispamer: *Diccionario Jurídico del Leasing*. Madrid. Editorial Civitas, S.A., 1991, p. 102.)

²¹⁷ Para Anibal Dominici: “El mandato es un contrato en que una persona se obliga gratuitamente o mediante salario a representar a otra persona en uno o varios negocios que le ha encargado.” (Cfr. Anibal Dominici: *Comentarios al Código Civil Venezolano reformado en 1896*. Caracas. Tomo IV, LOGOS, C.A., 1951, p. 115).

conforme a las cualidades técnicas y a un precio preconvencido. El mandato existe toda vez que un sujeto mandatario se obliga a realizar un acto jurídico (o varios) por cuenta del mandante de modo que en definitiva recae sobre éste las consecuencias jurídicas y económicas.²¹⁸

Esta posición es ampliamente cuestionada. En el arrendamiento financiero si bien la sociedad arrendadora recibe indicaciones del arrendatario financiero sobre el bien de capital que desea adquirir; la realidad es que tal sociedad compra el bien mediante el pago de un precio para incorporarlo en su estructura de activos como una inversión. No lo compra para que el arrendatario financiero adquiera la propiedad jurídica. Lo adquiere para concederle el uso y goce para su explotación productiva mediante el pago periódico de una cuota que incluye capital e intereses, con la posibilidad de adquirir la plena propiedad jurídica al final de un plazo determinado, cumplida la amortización del precio y pago del valor residual fijado convencionalmente.

4.3. El arrendamiento financiero. Naturaleza y definición: ¿negocio jurídico autónomo?, ¿técnica de financiación?

La intención intelectual de precisar la naturaleza de una institución en el mundo Derecho no es una tarea fácil dado el carácter contingente y relativo de sus proposiciones.

Tanto las producciones teóricas como las prácticas son siempre provisionales. No hay conocimientos absolutos, dados de una vez y para siempre, y no hay tampoco normas absolutas, establecidas, o a establecer, de una vez y para siempre. La provisionalidad y relatividad de las producciones teóricas y de las producciones prácticas no las hace respectivamente falsas o inaceptables. Adoptamos una teoría científica cuando podemos dar de ella la máxima justificación racional posible (lo que

²¹⁸ Cfr. Juan Farina: *Contratos comerciales modernos*. Buenos Aires. Editorial Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma, 1997, p. 536.

incluye contrastación con hechos, conformidad con otras teorías aceptadas, e inclusive la determinación lo más exacta posible de hasta qué punto el conocimiento o ignorancia de un fenómeno por parte de un observador puede determinar el alcance de la interpretación dada al fenómeno). Pero no excluimos con ello la posibilidad de adoptar otra teoría que sustituya con ventaja a la precedente y para la cual podamos proporcionar a su vez la máxima justificación racional posible. Similarmente, adoptamos un sistema de normas, y sentamos en virtud de él una serie de deberes cuando podemos dar de tal sistema la máxima justificación racional posible.²¹⁹

Esto no obsta para que el jurista descuide la inmensa responsabilidad que le atañe de estudiar la obra del legislador con miras a construir justificaciones racionales de su existencia.

Hasta aquí alcanza su necesaria labor intelectual. Sus estudios abonan al material que explica la racionalidad de las instituciones jurídicas potenciando su eficacia en estricto apego de los valores superiores que inspiran el ordenamiento jurídico.

El jurista no construye proposiciones teóricas con la intención de que se viertan como verdades absolutas en la sociedad. A lo máximo pretende que su labor alcance a guiar la sapiencia del Juez en la solución de los conflictos intersubjetivos intereses que abundan en la sociedad y cuya solución le es encargada mediante la instrumentación de la Ley.

En nuestro caso, pretendemos fundar sobre la elaboración teórica desplegada hasta el momento en torno a los elementos que confluyen en el arrendamiento financiero, algunas ideas esenciales sobre su naturaleza.

No se trata de precisar la naturaleza de una institución jurídica. Se trata de justificar de la manera más racional posible su naturaleza financiera de la cual se vale el Derecho para lograr objetivos de orden social.

²¹⁹ Cfr. José Ferrater Mora: *De la Materia a la Razón*. Primera Edición. Madrid. Alianza Editorial, S.A., 1998, p. 136.

Tal como lo analizamos en el epígrafe anterior, en el arrendamiento financiero confluyen elementos de varios contratos típicos clásicos, sin que esto implique la existencia de un negocio jurídico típico, autónomo o mixto. No obstante, tiene vida propia en el marco de la voluntad negocial de los particulares como técnica financiera en la vida empresarial y productiva²²⁰. De suyo que, en la doctrina se discute si se trata de un negocio jurídico autónomo o de una operación de financiación que se vale de los elementos de negocios jurídicos típicos y de la autonomía negocial para lograr su causa única sustancial.

Hay quienes sostiene que el arrendamiento financiero es una figura contractual autónoma que se caracteriza por las siguientes notas esenciales: (i) se trata de un negocio jurídico típico y no encasillable en ninguna de las categorías negociales tradicionales, en virtud que se encuentra regulado en la Ley de disciplina e intervención de las entidades de crédito del 29 de julio de 1988, (ii) se trata de un negocio jurídico complejo, con elementos de figuras contractuales típicas. Ciertamente, existen aspectos similares al: a) mandato, por cuanto la arrendadora financiera adquiere el bien previa especificaciones del arrendatario financiero, b) arrendamiento, por cuanto la arrendadora financiera cede el uso del bien a cambio del pago de una cuota periódica, c) arrendamiento con opción a compra, por cuanto existe tal posibilidad para el arrendatario financiero, d) a la fiducia en función de garantía, por cuanto la arrendadora financiera conserva el derecho de propiedad sobre el bien cedido, y (iii) se trata de un contrato unitario con causa sustancial única que presenta

²²⁰ En este orden de ideas, la Sala de Casación Civil de la antigua Corte Suprema de Justicia en sentencia del 28 de febrero de 1985, se pronunció sobre la naturaleza "jurídica" del arrendamiento financiero: "En puridad, entiende la Sala que el arrendamiento financiero, simplemente configura un contrato nuevo, ajeno a la tipología tradicional de nuestro derecho común, con elementos que corresponden, estrictamente en momentos diferentes, al arrendamiento, mientras no se haya ejercido la opción de adquisición de parte del usuario, y a la compra-venta, una vez que se haya cumplido con dicho requisito." (Cfr. Jorge Enrique Meneses Corona: *op. cit.*, p. 172).

relevancia tanto en el período de perfección del contrato como en el de su ejecución.²²¹

A pesar de las distinguidas opiniones en favor de la caracterización del arrendamiento financiero como negocio jurídico autónomo, nos inclinamos por la tendencia doctrinaria que ve en el arrendamiento financiero una operación netamente financiera²²². Esta caracterización se apoya en la autonomía negocial de los particulares y en los elementos de negocios jurídicos típicos, cuya función esencialísima es la de servir tanto a la cesión del uso de bienes operativos, como a la financiación de inversiones productivas.

Por ello, cualquier conclusión sobre la naturaleza del arrendamiento financiero debe derivar del análisis de su aspecto teleológico; esto es, de la realidad económica a la que atiende el acuerdo documentado. Tal naturaleza no se diferencia de otra inversión adquirida con financiación ajena.²²³

Así las cosas, el arrendamiento financiero resulta ser una operación financiera que consiste en facilitar la utilización de equipos y maquinarias a quien no tiene medios para su adquisición, merced a una financiación a largo o mediano plazo, según se convenga, coincidente con el término de amortización del bien en cuestión y garantizada con el mismo bien objeto de ella, cuyo dominio se reserva, mediante el pago periódico de un alquiler

²²¹ Cfr. Antonio Manzano Solano: *Sobre la naturaleza jurídica del leasing o arrendamiento financiero*. Córdoba. Estudios jurídicos en conmemoración del X aniversario de la Universidad de Derecho de la Universidad de Córdoba, Tomo I, Universidad de Córdoba, 1991, p. 526, en Jesús Márquez Rodríguez: *op. cit.*, p. 37.

²²² Cfr. Cesar García Novoa: *Las Amortizaciones en el Impuesto Sobre Sociedades, Tratamiento Jurídico- Tributario*. Madrid. Ediciones Jurídicas, C.A., 1994, p. 125.

²²³ Cfr. Manuela Fernández Junquera: *Aspectos tributarios y contables del Arrendamiento Financiero en el sistema español*. Caracas. Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Revista de Derecho Tributario, Legis Editores, 1993, p. 21.

o canon, con la posibilidad de adquirir a su conclusión por un valor determinable.²²⁴

Efectivamente, el arrendamiento financiero responde a una fórmula alternativa de financiación, flexible y rápida, que tiene la gran ventaja de no implicar una inversión inicial por parte del usuario de la misma y que, como consecuencia, permite ampliar en el equivalente el capital de trabajo de las empresas.²²⁵

Inclusive, la caracterización del arrendamiento financiero como operación de financiación era un imperativo de la Ley de Bancos de 1982 y de 1988 al denominar a las arrendadoras financieras como instituciones de crédito. Actualmente, la Ley de instituciones del sector bancario considera expresamente al arrendamiento financiero como una operación de crédito.

No existe duda por lo tanto sobre la causa esencial del arrendamiento financiero. Es una técnica de financiación que se apoya en instituciones jurídicas típicas en aras de la posesión de un bien operativo cuya propiedad jurídica puede ser transferida o no. En las causas de las operaciones de arrendamiento financiero entran tanto la razón de financiación, la transferencia de la tenencia que implica la disponibilidad económica sobre el bien; como la atribución de un derecho unilateral de opción del arrendatario financiero para la adquisición del activo cedido después del transcurso de un cierto periodo.

Así queda develado el papel del arrendatario financiero y del arrendador financiero por la realización de operaciones de operaciones de arrendamiento financiero. El arrendatario financiero es un poseedor legítimo como consecuencia de la cesión de un activo para su explotación productiva, plena e inmediata. Por tanto, afectará su estructura de activo

²²⁴ Cfr. Roque Fortunato Garrido y Jorge Alberto Zago: *Contratos Civiles y Comerciales*. Buenos Aires. Editorial Universidad de Buenos Aires, 1989, p. 501.

²²⁵ Cfr. Sergio Rodríguez Azuero: *Contratos Bancarios su significación en América Latina*. Bogotá. Legis Editores, S.A., 2004, p. 697.

no circulante apoyado en la financiación que le permite la conjunción de elementos de figuras contractuales típicas. Por su parte, la arrendadora financiera cede el uso pleno del activo. Se desliga del uso económico del activo. Como consecuencia de ello, sólo generará ingresos financieros por el financiamiento otorgado y la posibilidad de llevar a resultados un costo por la inversión inicial hecha siguiendo instrucciones del arrendatario financiero.²²⁶

En definitiva, el arrendamiento financiero puede ser definido como una operación netamente financiera, en el marco de un acuerdo lícito, atípico y complejo apoyado en el principio de autonomía de voluntad de las partes, por la que una arrendadora financiera adquiere un bien mueble o inmueble previamente seleccionado por el arrendatario financiero a quien le es cedido su uso por un plazo convenido, a cambio de una contraprestación periódica en la cual se incluya la amortización del costo del bien arrendado, los intereses, las comisiones y demás recargos, con la posibilidad para el arrendatario financiero de tomar financiera y fiscalmente el gasto de depreciación por su explotación productiva, adquirirlo a su conclusión por un valor residual previamente determinado, devolverlo, sustituirlo o renovar el contrato.²²⁷

4.4. El retroarrendamiento financiero

El retroarrendamiento financiero (lease back o retroleasing) es un mecanismo de financiación de capital de trabajo. Permite al titular de un activo ceder la propiedad jurídica sobre el mismo mediante un contrato de

²²⁶ La inversión de la arrendadora financiera en su balance de situación financiera no es la de un activo fijo. Por la propia naturaleza y causa única sustancial del arrendamiento financiero se trata de un activo exigible que debe ir disminuyendo gradualmente a medida en que se imputa al estado de resultados el costo de lo invertido y se acerca la fecha en que se extinguirá el plazo del convenio estipulado.

²²⁷ La definición de arrendamiento financiero construida por Bermúdez y Garrido Rovira destaca por su integridad conceptual en tanto abarca su aspecto teleológico y sus elementos esenciales. (Cfr. Rafael Bermúdez y Juan Rovira Garrido: *Las normas venezolanas sobre arrendamiento financiero: opinión sobre aspectos relevantes*. Caracas. Revista Venezolana de Derecho Público, número 17. Editorial Jurídica Venezolana, 1984, p. 137).

venta, manteniendo la propiedad económica del bien como consecuencia de la realización simultánea de un arrendamiento financiero de vuelta que le permite readquirir la propiedad jurídica después de un tiempo determinado y previo ejercicio de la opción de compra con pago del valor residual.²²⁸

El análisis de la naturaleza del retroarrendamiento financiero parte de las mismas premisas que fundamentan el estudio de la naturaleza del arrendamiento financiero.

Se discute en la doctrina si el retroarrendamiento financiero es sólo una técnica financiera dirigida a la obtención de liquidez, y posterior financiamiento del uso del activo arrendado; o constituye un contrato autónomo con características y elementos propios.

Hay quienes opinan en favor de la autonomía del retroarrendamiento financiero por cuanto se trata de un contrato por el que una empresa, propietaria de un bien, lo transmite a una arrendadora financiera y ésta, a su vez, lo cede a la primera en arrendamiento financiero. A través de este contrato el cesionario mantiene la disponibilidad del elemento que vende pero disfruta en régimen de arrendamiento financiero, y recibe un flujo de tesorería derivado de la enajenación. Es decir, consigue una inyección de liquidez y, a la vez, sigue utilizando el bien en cuestión.²²⁹

Otros argumentan en favor de la tesis de la naturaleza exclusivamente financiera del retroarrendamiento financiero. Sostienen que se constituye en una técnica de asistencia financiera que se materializa mediante la previa adquisición de un bien de capital, su venta a un tercero y el correspondiente uso o goce del mismo mediante arrendamiento financiero, con lo cual se

²²⁸ Cfr. Juan Farina: *op. cit.*, p. 538.

²²⁹ Cfr. Javier Bernal Mira: *Nuevos instrumentos de financiación empresarial*. Madrid. Tribunal Fiscal, número 1991, p. 61, en Jesús Márquez Rodríguez: *op. cit.*, p. 42.

convierten los activos fijos en efectivo para hacer frente a los problemas de liquidez.²³⁰

Sin lugar a dudas, la naturaleza del retroarrendamiento financiero atiende a la materialización de una técnica financiera apoyada en los elementos de negocios jurídicos típico el cual permite vender los activos fijos de la empresa con el fin obtener liquidez. Esta posibilidad de alimentar el activo disponible le servirá para financiar el activo circulante y las necesidades a corto plazo de capital de trabajo sin renunciar al uso de un bien en las operaciones generadoras de renta de la entidad económica.

4.5. La técnica contable en el arrendamiento financiero

Desde un punto de vista contable el arrendamiento financiero es caracterizado como una técnica de financiación atendiendo a su fondo económico.

La Norma Internacional de Contabilidad n° 17 “Arrendamientos”, establece que un arrendamiento se clasificará como financiero cuando transfiera sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad. Un arrendamiento se clasificará como operativo si no transfiere sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad.²³¹

Con gran acierto, la Norma Internacional contable n° 17 distingue al arrendamiento financiero del arrendamiento tradicional de cosas. Fija su atención en uno de los elementos que distinguen su causa única sustancial como lo es la asunción del mantenimiento, reparaciones y demás riesgos

²³⁰ Cfr. Soyla Leon Tovar: *op. cit.*, p. 15.

²³¹ Párrafo 8. En el mismo orden de ideas, el *Real Decreto 1514/2007* del 16 de noviembre de 2007, Ministerio de Economía y Hacienda, Boletín Oficial del Estado, 20 de noviembre de 2007, suplemento del número 27, por el que se aprobó *el Plan General de Contabilidad de España*, en la definición del arrendamiento financiero atiende igualmente a la finalidad económica del contrato documentado. Se señala: “Cuando de las condiciones económicas de un acuerdo de arrendamiento, se deduzca que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo objeto del contrato, dicho acuerdo deberá calificarse como arrendamiento financiero, y se registrará según los términos establecidos en los apartados siguientes. En un acuerdo de arrendamiento de un activo con opción de compra, se presumirá que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad, cuando no existan dudas razonables de que se va a ejercitar dicha opción.”

del activo cedido en manos del arrendatario financiero, por cuanto es quien mantiene la explotación productiva del mismo o propiedad económica.

De hecho, la Norma Internacional de Contabilidad n° 40 “Propiedades de Inversión” prescribe que el arrendatario financiero deberá registrar como una propiedad de inversión, los terrenos o edificios generadores de rentas que hayan sido cedidos en régimen de arrendamiento financiero. Distingue a las propiedades de inversión en régimen de arrendamiento financiero generadoras de rentas o beneficios económicos de las propiedades, plantas y equipos utilizados en la producción o en el proceso de prestación de servicios y cuyo registro contable está regulado por la Norma Internacional de Contabilidad n° 16 “Propiedad, Planta y Equipo.”²³²

Más relevante es la referencia que la Norma Contable Internacional n° 17 hace a la delimitación de la significación económica de las operaciones de arrendamiento financiero sobre la adquisición de la plena propiedad de un activo operativo: “En el caso de un arrendamiento financiero su fondo económico y realidad financiera implican que el arrendatario adquiere los beneficios económicos derivados del uso del activo arrendado durante la mayor parte de su vida económica, contrayendo al hacerlo, como contraprestación por tal derecho, una obligación de pago aproximadamente igual al inicio del arrendamiento, al valor razonable del activo más las cargas financieras correspondientes.”²³³

La finalidad crediticia del arrendamiento financiero se patentiza aún más en los registros contables que deben realizar el arrendatario financiero para darle virtualidad contable a la financiación recibida, a la depreciación de los bienes arrendados²³⁴ y la correspondiente obligación de pago de las

²³² Párrafo 6.

²³³ Párrafo 21.

²³⁴ La posibilidad del arrendatario financiero de estimar y deducir contablemente la depreciación de los bienes cedidos en uso por la arrendadora financiera, atiende a la propiedad económica que se deriva

cuotas periódicas; y el arrendador financiero sobre el derecho de crédito que le asiste, el ingreso por las cuotas periódicas recibidas y la amortización del bien cedido en uso.

Al respecto, la Norma Internacional de Contabilidad N° 17 “Arrendamientos”, establece que el arrendatario financiero reconocerá (i) en su estado de situación financiera un activo y un pasivo por el mismo importe, igual al valor razonable del bien arrendado, o bien al valor presente de los pagos mínimos por el arrendamiento, si éste fuera menor, determinados al inicio del arrendamiento²³⁵, (ii) la cuota de arrendamiento, las cuales se dividirán en la parte correspondiente al capital y la parte correspondiente a las cargas financieras²³⁶, y (iii) el gasto financiero por depreciación de los activos arrendados²³⁷. Para el caso de las arrendadoras financieras, el tratamiento contable que prescribe la Norma Internacional de Contabilidad N° 17, es el siguiente: (i) reconocerán en su estado de situación financiera una cuenta por cobrar por un monto igual a la inversión neta en el arrendamiento²³⁸, y (ii) además, reconocerán el ingreso financiero correspondiente a la cuota periódica pagada por el arrendatario financiero.²³⁹

Por su parte, el Modelo de Contabilización N° 4 sobre Arrendamiento Financiero del Manual de Contabilidad para Bancos, Otras Instituciones Financieras y Entidades de Ahorro y Préstamo²⁴⁰ establece que, en la oportunidad de la entrega del bien en arrendamiento financiero, las

del registro contable de tales activos y no a la propiedad real regulada en el artículo 545 del Código Civil Venezolano: “Artículo 545.- La propiedad es el derecho de usar, gozar y disponer de una cosa de manera exclusiva, con las restricciones y obligaciones establecidas por la Ley”. La propiedad económica, es un término del Plan General de Contabilidad de España que supone: (i) el derecho del arrendatario financiero al uso productivo del bien, y (ii) la posibilidad de que el arrendatario financiero asume todos los riesgos derivados del uso del activo cedido.

²³⁵ Párrafo 20.

²³⁶ Párrafo 25.

²³⁷ Párrafo 27.

²³⁸ Párrafo 36.

²³⁹ Párrafo 39.

²⁴⁰ *Gaceta Oficial* N° 35.880 del 1 de julio de 1996.

arrendadoras financieras deberán registrar el bien en una partida de inversión denominada “*Valor del costo del bien dado en arrendamiento financiero*”, siendo esta partida monetaria subyacente la que permanecerá en los estados financieros de la arrendadora durante los ejercicios económicos que comprenda la duración del arrendamiento financiero. Los asientos contables que la arrendadora financiera debe efectuar de acuerdo al Modelo de contabilización n° 4 son los siguientes²⁴¹:

- (i) Al adquirir el bien para ser destinado a arrendamiento financiero, por el precio pagado en la adquisición del bien:

----X-----		
Bienes adquiridos para arrendamiento financiero	xxx	
IVA arrendamiento financiero	xxx	
Disponibilidades		xxx

- (ii) Cuando se entrega el bien en arrendamiento financiero:

----X-----		
Arrendamientos financieros vigentes	xxxx	
Bienes adquiridos para arrendamiento financiero		xxxx

Sin lugar a dudas, estos asientos contables refuerzan la caracterización del arrendamiento financiero como una técnica de financiación.

En los estados financieros de la arrendadora financiera el activo cedido es una inversión que se mantiene al momento de su entrega al arrendatario financiero. Por eso debe registrarse contablemente en el estado de situación financiera el activo exigible y, en el estado de resultados, la amortización del costo del activo cedido y el ingreso financiero por cuanto su naturaleza contable se asimila al otorgamiento de un préstamo. Por tanto, la

²⁴¹ Cfr. Ramón Soto: *Contabilidad Bancaria*. Caracas. Consejo Bancario Nacional, 2008, p. 525.

inversión de la arrendadora financiera no debe tratarse contablemente como un activo operativo en la estructura de propiedad, planta y equipo.²⁴²

(iii) Al vencimiento del contrato

1. Si se hace uso de la opción de compra, debe registrarse por el monto del valor residual

Disponibilidades	xxxx
Arrendamientos financieros vigentes	xxxx

2. Si no se hace uso de la opción de compra, debe registrarse por el monto del valor residual

Bienes realizables	xxxx
Arrendamientos financieros vigentes	xxxx

(iv) Si el arrendatario no cumple con el pago de las cuotas pactadas y la institución rescinde el contrato y toma la posesión del bien en arrendamiento financiero

1. Cuando no se cumple con el pago de las cuotas a su vencimiento

Arrendamientos financieros vencidos	xxx
Rendimientos por cobrar por créditos vencidos	xxx
Arrendamientos financieros vigentes	xxx
Rendimientos por cobrar por créditos vigentes	xxx

²⁴² Sobre el particular, Ramón Soto explica que durante el periodo de vigencia de la operación de arrendamiento financiero el registro es igual al de un préstamo pagadero en cuotas. El ingreso financiero, que es la diferencia entre el valor nominal de las cuotas pagadas y el valor contable del bien arrendado, se debe devengar durante el plazo de vigencia del contrato a la tasa de interés implícita en la operación. Si el arrendatario no cumple con el pago de las cuotas obligatorias pactadas y la institución rescinde el contrato y toma posesión del bien arrendado, éste debe registrarse como un bien recibido en pago en recuperación del crédito. (*Ibid.* p. 525)

2. Cuando la institución toma posesión del bien

Bienes recibidos en pago	xxxx
Arrendamientos financieros vencidos	xxxxx

El apartado 1.2 de la norma octava de registro y valoración de Plan General de Contabilidad de España, establece lo siguiente con relación a la contabilidad del arrendatario cuando se trate de un contrato de arrendamiento financiero:

El arrendatario, en el momento inicial, registrará un activo de acuerdo con su naturaleza, según se trate de un elemento del inmovilizado material o del intangible, y un pasivo financiero por el mismo importe, que será el menor entre el valor razonable de dicho activo y el valor actual al inicio del arrendamiento de los pagos mínimos acordados, entre los que se incluye el pago por la opción de compra cuando no existan dudas razonables sobre su ejercicio, y cualquier otro importe que haya garantizado directa o indirectamente, excluyéndose las cuotas de carácter contingente, el coste de los servicios y los impuestos repercutibles por el arrendador. A estos efectos, se entiende por cuota de carácter contingente aquellos pagos por arrendamiento cuyo importe no es fijo, sino que depende la evolución futura de una variable. Adicionalmente, los gastos directos iniciales inherentes a la operación en los que incurra el arrendatario deberán considerarse como mayor valor del activo. Para el cálculo del valor actual se utilizará el tipo de interés implícito en el contrato y, si éste no se puede determinar, el tipo interés del arrendatario para operaciones similares.²⁴³

La contabilización por parte del arrendatario financiero atenderá a los siguientes registros:

- (i) Al momento inicial de perfeccionamiento del contrato

----X----

²⁴³ Una amplia y didáctica exposición sobre el tratamiento contable del arrendamiento financiero según el Plan General de Contabilidad en España, puede encontrarse en la obra de Jesús Omeñaca García: *Contabilidad General*. Barcelona. Décimo primera edición. Ediciones Deusto, 2008, p. 296.

Activo recibido en arrendamiento financiero	xxxx
Arrendamiento financiero por pagar	xxxx

(ii) Para registrar la cuota de depreciación anual

-----X-----

Dep activo recibido en arrendamiento financiero	xxxx
Dep. acum. activo recibido en arrendamiento financiero	xxxx

(iii) Al momento del pago de cada cuota

-----X-----

Gasto por intereses	xxxx
Arrendamiento financiero por pagar	xxxx
Banco	xxxx

En síntesis, la contabilidad del arrendamiento financiero exige la presentación en los estados financieros del arrendatario de una propiedad de inversión que va a su estructura de inmovilizado material y el correspondiente pasivo financiero al momento del perfeccionamiento del acuerdo que lo documenta.

Posteriormente, el arrendatario financiero llevará a su resultado del ejercicio económico la depreciación del activo cedido y los intereses y comisiones que correspondan contra el activo disponible afectado.

Por su parte, la arrendadora financiera al momento del perfeccionamiento del acuerdo registrará un activo exigible contra la propiedad de inversión que deja de ser parte del inmovilizado material. En adelante, llevará a su situación financiera el pago que alimenta el activo disponible contra la acreencia por arrendamiento financiero. Finalmente, al resultado contable llevará los ingresos financieros producto del pago de las

cuotas de amortización del precio, contra la amortización del costo de la propiedad de inversión inicial.

Así las cosas, desde el punto de vista contable, los arrendamientos financieros constituyen operaciones de crédito cuya finalidad es financiar al arrendatario la adquisición de bienes operativos. Ello se desprende tanto de su propia denominación como de la estructuración de la operación y sus modalidades.

5. El arrendamiento financiero, el retroarrendamiento financiero y el impuesto sobre la renta.

5.1. Interpretación del artículo 27 numeral 12 de la Ley de impuesto sobre la renta.

Una primera aproximación a los efectos del arrendamiento financiero en el impuesto sobre la renta en Venezuela debe partir del análisis de la deducibilidad en la base imponible del gasto correspondiente a las cuotas que paga el arrendatario financiero.²⁴⁴

²⁴⁴ Para Bermúdez y Garrido Rovira, el método de contabilización ya sea que se trate del método financiero o del método operativo determina la posibilidad de deducir total o parcialmente la cuota periódica de arrendamiento por parte del arrendatario. Caso en el cual de adoptarse el método financiero, “solamente podrían deducir como gastos la porción de intereses pagada a la empresa arrendadora.” (Cfr. Rafael Bermúdez y Juan Rovira Garrido: *op.cit.*, p. 154). No acompañamos la opinión de Bermúdez y Garrido Rovira, la cual adolece de la consideración de las prescripciones contables exigidas por las normas internacionales de contabilidad y las normas internacionales de información financiera. Tales normas contables sólo prevén el método financiero como sistema de contabilización en atención a la causa única económica del arrendamiento financiero. Además, la posibilidad del arrendatario financiero de deducir la totalidad o parte de la cuota pagada no depende del método de contabilización. Como veremos más adelante, su posibilidad deviene del propósito finalista o significación económica del arrendamiento financiero para el momento en que se incluyó la palabra “cuota” en el artículo 27 numeral 12 de la Ley de impuesto sobre la renta. Si quisiéramos justificar la opinión de ambos juristas dada la inexistencia de tales normas contables internacionales para el momento de su publicación, tampoco el arrendamiento financiero puede ser asimilado al arrendamiento operativo. Su naturaleza es la de ser una técnica de financiación que se vale de los elementos de negocios jurídicos típicos para desplegar su potencial en la colocación de activos operativos sobre el cual se tiene, en principio, la posibilidad adquirir la plena propiedad después de un tiempo determinado previo pago de un valor residual estipulado. De allí que, el registro contable atiende a su naturaleza financiera. Como tal, no existe un método operativo pero sí financiero de contabilización.

En tal sentido, el artículo 27 numeral 12 de la Ley de impuesto sobre la renta establece: “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: .../. 12.- Los cánones o cuotas correspondientes al arrendamiento de bienes destinados a la producción de la renta.”.

Tal como está redactado el numeral 12 del artículo 27, pareciera que las cuotas correspondientes al arrendamiento financiero pagadas por el arrendatario no constituyen un gasto normal y necesario en la determinación de la base imponible del tipo impositivo. A pesar de ello, la interpretación de tal norma debe profundizar en el análisis literal-gramatical de su significado y en la significación de la realidad económica al momento de su incorporación al texto legal.

En este caso, no es que estemos dispuestos a rebelarnos frente al contenido del artículo 27 numeral 12 de la Ley de impuesto sobre la renta. Resulta lógico que la interpretación tradicional de tal dispositivo sea superada por una interpretación que atienda más a los fines y a la significación económica como criterio de su creación y aplicación. Ante esta posibilidad, pensamos que debemos abonar en la mejor caracterización del sistema de imposición a la renta venezolano ayudando en la correcta interpretación de sus normas.

Hasta ahora no hay un sentido claro en la interpretación que tradicionalmente se le ha dado a las palabras incluidas en el artículo 27 numeral 12 de la Ley de impuesto sobre la renta.

Los significados atribuidos no alcanzan para desarrollar el tratamiento fiscal aplicable al arrendamiento financiero en función de su delimitación frente a otros contratos típicos y su causa única sustancial. La

confusión de los pocos pronunciamientos oficiales en torno a la naturaleza del arrendamiento financiero han derivado en explicaciones poco razonables sobre su tratamiento fiscal.

Tampoco existen estudios sobre la significación económica sobre la cual se construyó el lenguaje de la norma tantas veces mencionada. No creemos que sea una cuestión de ignorancia de la Ley y de sus métodos de interpretación. Se trata de desacuerdos teóricos sobre la razón teleológica del arrendamiento financiero y la mejor manera de comprender aquello que significa la palabra “cuota”.

Tal como lo explicáramos *ut supra*, el artículo 5 del Código Orgánico Tributario establece cómo deben interpretarse las normas jurídicas con contenido tributario en Venezuela.

El intérprete de las normas jurídicas con contenido tributario puede valerse de todos los métodos admitidos por el Derecho, tales como: el gramatical, el histórico, el lógico, el sistemático, el teleológico y la interpretación atendiendo a la significación económica de la realidad prejurídica del supuesto de hecho imponible y de la realidad en donde será aplicada para resolver un conflicto intersubjetivo de intereses.

Ahora bien, que las distintas leyes de impuesto sobre la renta, desde la Ley de impuesto sobre la renta del año 1966²⁴⁵, la Ley de impuesto sobre la renta del año 1978²⁴⁶ hasta la vigente Ley de impuesto sobre la renta de 2007, no hayan mencionado expresamente al arrendamiento financiero en el supuesto de deducción de los pagos periódicos con ocasión de tales operaciones de financiamiento, no implica una prohibición al respecto.

²⁴⁵ *Gaceta Oficial N° 1.069* del 23 de diciembre de 1966. En esta reforma a la Ley de impuesto sobre la renta se incluyó por primera vez la posibilidad de deducir en la base imponible del impuesto sobre la renta a los cánones de arrendamiento de bienes destinados a la producción de la renta.

²⁴⁶ *Gaceta Oficial N° 2.277* del 23 de junio de 1978. En esta reforma a la Ley de impuesto sobre la renta se incluyó por primera vez la palabra "cuotas" de los arrendamientos de bienes destinados a la producción de la renta como un gasto deducible en la base imponible del impuesto sobre la renta.

La materialidad de tal posibilidad para el caso del arrendatario financiero debe partir de un análisis literal-gramatical del texto del artículo 27 numeral 12, para luego profundizar en el espíritu del legislador bajo criterios de significación económica²⁴⁷ y en la realidad económica imperante en el momento prejurídico a la reforma a la Ley de impuesto sobre la renta de 1978.²⁴⁸

En nuestro criterio, la inclusión de la palabra “cuotas” en la Ley de impuesto sobre la renta de 1978, permaneciendo inalterada hasta la Ley de impuesto sobre la renta de 2007, constituye la expresión lingüística del quantum deducible por el arrendatario financiero en la determinación de la base imponible. Se le distingue mediante la conjunción disyuntiva “o” de la palabra “canon” como expresión lingüística del quantum deducible por el

²⁴⁷ Estamos convencidos como lo hicimos saber *ut supra*, que en la interpretación de las normas jurídicas con contenido tributario según los métodos tradicionalmente reconocidos debe prevalecer el análisis del intérprete sobre la significación económica de la realidad prejurídica del presupuesto de la relación jurídico tributaria. Alimenta esta discusión la brillante opinión de Rodríguez, para quien: “(...) la realidad jurídica contiene siempre como presupuesto de su aplicación al sector de la realidad que regula, en el caso del derecho tributario, a la realidad económica, a la riqueza; esto es, la realidad jurídica tributaria alberga y refiere siempre a una determinada realidad económica, constituyendo esta última en puridad un dato previo, una preforma de la primera, porque es la realidad o forma jurídica la que asigna los efectos jurídicos a la realidad económica.” (Cfr. María José Rodríguez: *La realidad económica y la realidad jurídica: ¿antinomía o natural correspondencia?*, en José Osvaldo Casas y otros: *Interpretación económica de las normas tributarias*. Buenos Aires. Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, 1998, p. 145).

²⁴⁸ Lamentamos la inexistencia en la exposición de motivos del proyecto de Ley de reforma de la Ley de impuesto sobre la renta de 1978, de algún dato que mencione la intención del legislador de incluir en tal reforma la palabra “cuotas” junto a la palabra “canon” como expresión distintiva de la cantidad deducible como gasto en la base de impuesto sobre la renta por la celebración de operaciones de arrendamiento financiero. No obstante, en el diario de debates del proyecto de reforma de la Ley de impuesto sobre la renta de la Comisión Permanente de Finanzas de la Cámara de Diputados encontramos una referencia importante en la intervención del Diputado Sánchez Bueno, quien integraba la fracción parlamentaria de Acción Democrática, al señalar: "Por eso, consideramos que dentro de la objetividad que nos permitió el estudio del proyecto, las reformas introducidas contribuyeron a mejorarlo, favoreciendo la posición del contribuyente venezolano en relación con esta materia impositiva. (...) **Igualmente, formó parte de esta concepción para beneficiar al contribuyente, la posibilidad de algún tipo deducibilidad en la base imponible por la interacción con las nuevas sociedades del sistema financiero**; también el hecho de que las empresas o de cualquier organismo, bien sea público o privado, que formaron parte de los planes de ahorro para beneficio de sus trabajadores, están exentas del pago del impuesto sobre la renta; e, igualmente, también las contribuciones que dichos trabajadores hagan para formar esos ahorros." (énfasis añadido).

arrendatario tradicional, lo cual confirma la existencia de una incompatibilidad simultánea entre el término “cuota” y el término “canon”, por cuanto explican realidades totalmente distintas. La palabra “cuota” refiere al pago originado en una operación de financiación; mientras que, la palabra “canon”, refiere al pago de una contraprestación derivada del perfeccionamiento de un negocio jurídico típico.

La palabra “cuota” es definida por el Diccionario de la Lengua Española²⁴⁹ como: *“parte fija o porción proporcional”*. Esta definición genérica incluye el entendimiento aplicable al pago periódico que tiene que realizar el arrendatario en las operaciones de arrendamiento financiero sin posibilidad de ser confundido con el pago periódico que realiza el arrendatario tradicional.

En el Derecho comparado, la Ley del impuesto sobre sociedades de España se vale de la misma expresión lingüística para exigir: (i) que las “cuotas” de arrendamiento financiero deben expresarse en los contratos de arrendamientos financieros diferenciándolas de las “cuotas” que correspondan a la recuperación del costo de bien por parte de la sociedad arrendadora²⁵⁰, y (ii) que el importe anual de la parte de las “cuotas” de arrendamiento financiero correspondiente a la recuperación del costo del bien por la sociedad arrendadora deberá permanecer igual o incrementarse a lo largo del período contractual.²⁵¹

Adicionalmente, la disposición adicional séptima de la Ley 26/1988 del 29 de julio sobre disciplina e intervención de entidades de crédito de España, utiliza la misma expresión lingüística para establecer: (i) la obligación de desglosar en los contratos la carga financiera, de la parte de

²⁴⁹ Cfr. Sitio web: <http://lema.rae.es/drae>

²⁵⁰ Artículo 115, numeral 3.

²⁵¹ Artículo 115, numeral 4.

la “cuota” correspondiente a la recuperación del costo de bien²⁵², (ii) la posibilidad para el arrendatario de deducir la totalidad de las “cuotas” satisfechas, es decir, tanto la carga financiera como la recuperación del costo de bien pero sólo si los bienes utilizados constituyen activos amortizables y se tenga la plena certeza de que se ejercerá la opción de compra, y (iii) exigir que el importe anual de la parte de “cuota” correspondiente a amortización del costo del bien, habrá de permanecer constante o tener carácter creciente a lo largo de la vida del contrato.

Finalmente, el Reglamento del impuesto sobre las personas físicas de España²⁵³, considera como gasto deducible: “el importe total de las “cuotas” satisfechas por el sujeto pasivo en concepto de arrendamiento financiero a las Sociedades dedicadas a esta actividad, de acuerdo con el contrato correspondiente.”²⁵⁴

En Venezuela la realidad económica imperante en los años previos a 1978, potenciaba la posibilidad del tratamiento fiscal del arrendamiento financiero como técnica de financiación, en tanto: (i) en la Ley de bancos de 1975, se hizo mención por primera vez a las sociedades de arrendamiento financiero, por cuanto las operaciones de arrendamiento financiero se venían practicando en el país desde el año de 1969. Es decir, el legislador reconoció expresamente la existencia de novedosas actividades financieras especializadas que eran realizadas por empresas distintas a los bancos, (ii) el 8 de julio de 1977, fue promulgado el Reglamento Parcial N° 4 de la Ley general de bancos y otros institutos de crédito, que limitaba a dieciocho (18)

²⁵² No debe llamar a confusión la expresión “recuperación del costo del bien” como parte desglosada de la cuota que deberá pagar el arrendatario financiero en lugar de la amortización por parte de la sociedad arrendadora, porque tal como expresa García Novoa: “Y es que la deducción por parte del arrendatario de la recuperación del coste por la entidad arrendadora, a través de las cuotas periódicas y siempre que se dé el requisito del efectivo ejercicio de la opción de compra, produce los mismos efectos de distribución temporal del coste del bien de inversión que la amortización.” (Cfr. García Novoa Cesar: *op.cit.*, p. 126).

²⁵³ *Real Decreto N° 2384/1981* del 3 de agosto, por el que se aprueba el nuevo texto del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

²⁵⁴ Artículo 73.

meses el plazo de las operaciones de arrendamiento financiero, y (iii) para finales el año 1975, existía un floreciente mercado de sociedades de arrendamiento financiero, tales como: Arrendadora Bancaracas Arrendamiento Financiero, C.A., Arrendaven Arrendadora Industrial Venezolana, C.A., C.A. Arrendadora Unión Sociedad de Arrendamiento Financiero, Arrendadora del Orinoco, Arrendamiento Financiero, C.A., Arrendoca Arrendadora de Occidente, Arrendaica Arrendadora Industrial, C.A., Arrendequipos Empresa d Arrendamiento Financiero, C.A., Latino Sociedad de Arrendamiento Financiero, C.A., Arrendadora Bancomer C.A. Empresa de Arrendamiento de Arrendamiento Financiero, C.A. Arrendamiento Financiero Bimeca, Arrendadora Bancor, C.A., Arrendadora Cordillera, C.A. Instituto de Arrendamiento Financiero, Arrendadora Cavendes, C.A. Arrendamiento Financiero, Arrendadora Provincial Sociedad de Arrendamiento Financiero, C.A., Confinanzas Arrendamiento Financiero, C.A., Arrendadora Financiera Latinoamericana, C.A. Empresa de Arrendamiento Financiero, Arrendadora Laylor, C.A. de Arrendamiento Financiero, Manufacturers Hanover de Arrendamiento Financiero, S.A., Inralac Inversiones Lácteas de Arrendamiento Financiero, C.A., Arrendadora Mercantil Empresa de Arrendamiento Financiero, C.A., Arrendadora Banvenez, S.A. de Arrendamiento Financiero, Arrendadora Principal Empresa de Arrendamiento Financiero, C.A., Arrendadora Consolidada, S.A. de Arrendamiento Financiero y Arrendanauco Compañía Anónima, Sociedad de Arrendamiento Financiero, entre otras, las cuales para el año de 1978 totalizaban veinte (20) compañías a nivel nacional con un total de 1.478 millones de bolívares en activos arrendados. Para 1982, totalizaban veintiocho (28) compañías con un total de activos arrendados de 2.487 millones de bolívares.²⁵⁵

²⁵⁵ Cfr. Eduardo Balza Navarro: *Arrendamiento Financiero de Bienes*. Caracas. Publicación auspiciada por Arrendadora Mercantil C.A., 1986, p. 11.

Aunado a lo anterior, resulta significativo que en menos de cuatro (4) años posterior al año de 1978, se dictaron “Las Normas Sobre Arrendamiento Financiero”, en donde se prohibió de manera expresa la aplicación al arrendamiento financiero de las disposiciones legales del arrendamiento tradicional de cosas.

5.2. Sobre el alcance del derecho de deducibilidad del arrendatario financiero

No obstante las razones de orden gramatical y teleológico que justifican la deducibilidad por parte del arrendatario financiero de las cuotas periódicas pagadas en el ejercicio fiscal gravable de conformidad con el artículo 27 numeral 12; ni la Ley de impuesto sobre la renta de 1978, ni ninguna de sus reformas posteriores hasta la vigente Ley del 2007, han regulado el monto máximo deducible como cuota de arrendamiento financiero; ni los conceptos deducibles con ocasión de tales operaciones.

En el primer caso, otras legislaciones sí lo han hecho. Es el caso de la Ley del impuesto sobre sociedades de España, la cual establece²⁵⁶ que la cantidad anual deducible por carga financiera y amortización de capital del bien cedido en arrendamiento financiero no podrá ser superior al resultado de aplicar al costo del bien, el duplo del coeficiente de amortización lineal que corresponda según tablas. Por costo del bien habrá que entender el valor de mercado al contado del elemento patrimonial. Cuando se trate de empresas de reducida dimensión –entendiendo por tales, según el art. 122.1, aquellas en la que el importe neto de la cifra de negocios en el ejercicio anterior haya sido inferior a 250 millones de pesetas-, el límite se amplía hasta el duplo de coeficiente de amortización multiplicado por 1,5; es decir hasta el triple de aquel coeficiente (art.128.6 *in fine*). El exceso, será deducible en el ejercicio siguiente y ulterior, en los que habrá que respetar, igualmente, tal limitación. Además, se señala la

²⁵⁶ Artículo 128.6, segundo párrafo.

posibilidad para el arrendatario de deducir la totalidad de las cuotas satisfechas, es decir, tanto la carga financiera como la recuperación del costo de bien pero sólo si los bienes utilizados constituyen activos amortizables y se tenga la plena certeza de que se ejercerá la opción de compra.²⁵⁷

A pesar de la claridad de las disposiciones legales españolas que reglamentan el quantum deducible como gasto (arrendatario financiero) y como costo (arrendador financiero) por cuotas de arrendamiento financiero pagadas y los conceptos que deben incluirse para ser deducibles en el impuesto; en Venezuela, dada la poca relevancia que se le ha dado a la interpretación del artículo 27 numeral 12 de la Ley de impuesto sobre la renta, la discusión comienza apenas a germinar.

Esto no nos desalienta. El debate ha iniciado con buen pie dada la adopción de las normas internacionales de información financiera y las normas internacionales de contabilidad para el registro de la información contable y la preparación de estados financieros.

Estas normas técnicas privilegian a la realidad económica de las operaciones de arrendamiento financiero. Aunado a ello, existe un mandato expreso de la Ley de impuesto sobre la obligatoria preparación y presentación de la información contable -que guarde o no relación con la base fiscal gravable que se declara- por parte de los contribuyentes conforme a principios contables de aceptación general en Venezuela.²⁵⁸

Por tanto, contamos con materiales suficientes para construir argumentos razonables que permitan al juez en sus decisiones y al legislador en una eventual reforma del artículo 27 numeral 12 de la Ley de impuesto sobre la renta, limitar los conceptos y el quantum de las cuotas

²⁵⁷ Cfr. Jesús Márquez Rodríguez: *op. cit.*, p. 98.

²⁵⁸ Artículo 90.

pagadas a la arrendadora financiera en la determinación del enriquecimiento neto gravable.

De esta forma, la discusión sobre la cuantía de la cuota deducible por parte del arrendatario financiero se reduce al análisis por parte del operador jurídico tributario de dos realidades: (i) la significación económica de la explotación productiva del bien cedido como actividad generadora renta, y (ii) la consideración del carácter depreciable del activo cedido en uso. Es decir, la pertinencia de la propiedad económica del activo como presupuesto material de la facultad de deducir un gasto por la utilización del bien en la generación del enriquecimiento gravable.²⁵⁹

Partiendo de estas premisas hay dos posibilidades. La primera fundada en la significación de la propiedad económica del arrendatario financiero sobre el activo dado en arrendamiento financiero, en virtud del cual aquel podrá tanto incluir en su estructura de activo fijo a los activos cedidos con la consiguiente posibilidad de deducir la cuota de interés, comisiones, etc., como carga financiera y la depreciación correspondiente en la base imponible del impuesto sobre la renta. La segunda, fundada en la significación jurídica de la propiedad real como presupuesto del registro contable de un activo depreciable, en virtud del cual el arrendatario financiero podrá deducir en la base imponible del impuesto sobre la renta, sólo la carga financiera más no la correspondiente a la depreciación anual en tanto no es propietario del bien hasta el ejercicio efectivo de la opción a compra.

Optamos por la primera posibilidad²⁶⁰. Antes que el arrendatario financiero ejerza la opción de compra sólo podrá deducir como gastos en la

²⁵⁹ Se ha dicho que la propiedad económica deviene de la plena explotación productiva del bien cedido. A esto hay que agregar que la arrendadora financiera sólo asume los riesgos propiamente financieros (insolvencia) y traslada al arrendatario financiero los riesgos y atributos que usualmente corresponden a un propietario jurídico pleno.

²⁶⁰ En un trabajo anterior nos pronunciamos en favor de la deducibilidad en la base imponible del impuesto sobre la renta por parte del arrendatario financiero del monto total de las cuotas que pague a

determinación de la base imponible del tipo impositivo que grava la renta, el monto total de las cargas financieras y la correspondiente depreciación anual de los activos productivos. Por su parte, tales cuotas constituirán ingresos gravables para la sociedad arrendadora quien además podrá amortizar el costo de la inversión inicial representado ahora por su activo exigible contra el arrendatario financiero.

El fundamento legal de nuestra posición frente al derecho que le asiste al arrendatario financiero en la base imponible es el artículo 27 numeral 5 de la Ley de impuesto sobre la renta. Puede el arrendatario financiero llevar como gasto deducible en la determinación del enriquecimiento neto gravable: (i) una cantidad razonable para atender la depreciación de los activos invertidos en la producción de la renta, (ii) que tales activos estén situados en el país, y (iii) que la cantidad estimada como gasto de depreciación no se haya imputado a resultado como costo de una inversión.

En el caso de los activos dados en arrendamiento financiero se cumplen los tres requisitos anteriores. Es indudable su incorporación a la generación de enriquecimientos gravables dada su plena explotación productiva en el país y, además, la afectación doble de la base imponible es inexistente. El arrendatario financiero sólo toma un gasto por la distribución del costo histórico del activo durante los años de vida útil del activo o durante el lapso del acuerdo pactado; quedando impedido de llevar a resultados

la arrendadora financiera antes de que se ejerza la opción de compra (Cfr. Burt Hevia: *El Arrendamiento Financiero, El Retroarrendamiento Financiero y el Impuesto Sobre la Renta en Venezuela*. Caracas. Asociación Venezolana de Derecho Tributario. 70 años del Impuesto Sobre la Renta en Venezuela, Memorias de las XII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario, Tomo I, 2013, p. 416). No obstante, el cambio de posición sobre las implicaciones en el impuesto sobre la renta del arrendamiento financiero como consecuencia del pago de cuotas periódicas a la arrendadora financiera se debió básicamente a una mayor asimilación y comprensión de los elementos y causa única sustancial del arrendamiento financiero. No es dable jurídicamente predicar la deducibilidad total por parte del arrendatario financiero de la cuota pagada a la arrendadora financiera. Ello implicaría para el arrendatario financiero una amortización doble del valor del activo cedido para su explotación productiva. La amortización doble devendría de la deducibilidad simultánea de la cuota de depreciación y de la parte de la cuota correspondiente al precio.

financieros y fiscales una amortización por disminución del costo de la inversión inicial hecha por el arrendador financiero.²⁶¹

En lo que respecta al método de cálculo de la cuota de depreciación, el arrendatario puede hacer uso del método de línea recta o el de unidad de producción, según la naturaleza del negocio. Esto no obsta para que el arrendatario financiero aplique el método de depreciación que mejor se adapte a su realidad operativa y contributiva.²⁶² Por ello resultan igualmente aplicables el método de la suma de los números dígitos y el método del doble saldo creciente, si mejor se avienen a la realidad financiera y contributiva del arrendatario financiero²⁶³. En todo caso, la modificación del método de depreciación y sus variables tales como el costo base y el activo depreciable, debe ser previamente autorizada por la Administración Tributaria. En tal sentido, la Administración Tributaria dictará mediante providencia administrativa las condiciones, requisitos y procedimiento a fin de instrumentar las deducciones correspondientes a las depreciaciones.²⁶⁴

Indudablemente, el método de línea recta es el de mayor utilidad práctica por su fácil aplicación para calcular el gasto de depreciación. Consiste, como es sabido, en dividir el costo histórico del activo entre los años de vida útil del mismo. Esto le permite al contribuyente obtener una cuota igual a deducir en cada uno de los ejercicios económicos. Ahora bien,

²⁶¹ El artículo 56 *eiusdem*, sobre la renta regula una definición económica y una definición contable de la depreciación. La definición económica se desprende del siguiente texto: “Se entiende por depreciación a los fines previstos en el numeral 5 del artículo 27 de la Ley, la pérdida de valor útil a que están sometidos en el ejercicio gravable los activos permanentes corporales, destinados a la producción del enriquecimiento, causada por obsolescencia, desgaste o por deterioro debido al uso, al desuso y a la acción del tiempo y de los elementos.” Por su parte, la definición contable se presenta de la siguiente manera: “La cantidad admisible como deducción por depreciación del ejercicio gravable es la cuota parte necesaria para ir recuperando el costo de tales durante el tiempo en que están disponibles para ser usados en la producción del enriquecimiento, sin perjuicio de lo establecido en el artículo 61 de esta Reglamento y lo previsto en materia de ajustes por efectos de la inflación.”

²⁶² Artículo 57 del Reglamento de la Ley de impuesto sobre la renta.

²⁶³ Para ampliar el estudio de los métodos de cálculo de la depreciación recomendamos la obra de Víctor Molina y Laura Toro: *Necesidad de los Asientos de Ajuste de la Información Contable, (Contabilidad II)*. Mérida. Universidad de los Andes, Facultad de Ciencias Económicas y Sociales, Departamento de Contabilidad y Finanzas, 2002.

²⁶⁴ Artículo 58, *eiusdem*.

una pregunta obligada sería ¿qué vida útil debe estimarse a los activos cedidos en operaciones de arrendamiento financiero?. La respuesta debemos buscarla en el propio Reglamento de la Ley de impuesto sobre la renta. En efecto, la norma reglamentaria prescribe que la cantidad admisible como deducción por depreciación del ejercicio gravable es la cuota parte necesaria para ir recuperando el costo del activo durante el tiempo en que esté disponible para ser usado en la producción del enriquecimiento.²⁶⁵

Así se revela claramente que la estimación de la vida útil probable de los activos cuya explotación productiva ha sido otorgada con ocasión de una operación de arrendamiento financiero, no puede, necesariamente, seguir la política contable vigente de la entidad económica. En el caso de las operaciones de arrendamiento financiero la vida útil probable del activo cedido no es un mero cálculo de duración física u operativa de los bienes. Pueden jugar un papel preponderante circunstancias que no afectan la vida productiva del activo. Es el caso del tiempo durante el cual el arrendatario financiero puede tenerlo disponible en la producción de la renta. Entre esas circunstancias cabe perfectamente aquella que se derive de una operación de financiamiento de la cesión del uso del activo para su explotación productiva por la aplicación de elementos de negocios jurídicos típicos.

Tal es precisamente el caso del arrendamiento financiero. Una de sus características fundamentales es la necesaria fijación de un plazo de duración, durante el cual el arrendador financiero cede el uso del activo al arrendatario financiero otorgándole la posibilidad de comprar el activo previo pago de un valor residual al final del plazo fijado. Obviamente, ante la existencia de la opción de compra, la vida útil probable del activo a los fines del cálculo de la cuota de depreciación está limitada al tiempo estipulado entre el perfeccionamiento del contrato y la oportunidad del ejercicio de la opción de compra previo pago del valor residual acordado.

²⁶⁵ Artículo 56.

Ahora bien, si los activos en régimen de arrendamiento financiero son bienes inmuebles no depreciables, el arrendatario financiero podrá deducir en el ejercicio fiscal gravable, la totalidad de la cuota pagada periódicamente a la arrendadora financiera, en virtud de no poder aprovechar la distribución del costo histórico contable sobre los años de vida útil.

Finalmente, los pagos de las cuotas que efectúe el arrendatario financiero no estarían sujetos a retención en la fuente en tanto el reglamento parcial de la Ley de impuesto sobre la renta en materia de retenciones²⁶⁶, establece que la retención no aplicará en los ingresos por operaciones activas, comisiones y operaciones accesorias y conexas de las personas jurídicas regidas por leyes especiales en el campo financiero y de seguros.²⁶⁷

5.3. Sobre el alcance del derecho de deducibilidad de la arrendadora financiera

Un punto relevante en el estudio del tratamiento del arrendamiento financiero en el impuesto sobre la renta, es el relativo a la procedencia de la amortización por la arrendadora financiera del costo de los activos adquiridos para ser cedidos al arrendatario financiero en explotación productiva.

A este efecto debemos comenzar por tomar en cuenta las disposiciones de la Ley de impuesto sobre la renta y su reglamento. La posibilidad de la amortización del precio o costo de los activos adquiridos por la arrendadora financiera está consagrada en el artículo 27 numeral 5 de la Ley de impuesto sobre la renta. Tal norma faculta al arrendador financiero a tomar una cantidad razonable para atender la amortización del costo de elementos invertidos en la producción de la renta. Por su parte, el artículo 60 de Reglamento de la Ley de impuesto sobre la renta prevé el entendimiento aplicable al concepto de amortización: “consiste en la

²⁶⁶ *Gaceta Oficial* N° 36.203 del 12 de mayo de 1.997.

²⁶⁷ Artículo 10.

disminución de valor que sufren los costos de las inversiones hechas en activos fijos incorporeales y en otros elementos invertidos en la producción del enriquecimiento. La cantidad razonable que se permite deducir en el ejercicio gravable, es la cuota parte necesaria para ir recuperando el costo de tales activos durante el tiempo en que puedan ser utilizados en la producción del enriquecimiento, todo sin perjuicio de lo dispuesto en materia de ajuste por inflación. Para amortizar el costo de las inversiones a que se contrae este artículo, se utilizarán, en cuanto sean aplicables, las reglas contenidas en los tres artículos anteriores.”

Así, la deducción de la cuota de amortización del costo de los activos por la arrendadora financiera es procedente conforme a lo dispuesto en los precitados artículos. La disposición legal se refiere a: “... la amortización del costo de otros elementos invertidos en la producción de la renta...”; y la norma reglamentaria la define como: “... la disminución de valor que sufren los costos de las inversiones hechas en activos fijos incorporeales y en otros elementos invertidos en la producción del enriquecimiento.” Por ello, la inversión de la arrendadora financiera debe considerarse como uno de esos “otros elementos”, ya que la misma comprende elementos corporales e incorporeales que forman un todo destinado a la producción de la renta gravable.

Ciertamente, la deducibilidad del costo invertido por la arrendadora financiera supone la amortización del precio pagado al adquirir el bien. Por eso no es admisible señalar que la deducibilidad del costo debido a la amortización del precio de compra la hace el arrendatario financiero al tomar el gasto de depreciación. El arrendatario financiero no amortiza un precio de adquisición por cuanto el arrendamiento financiero no es una venta a plazos y el ejercicio de la opción de compra es eventual.

Adicionalmente, la inversión de la arrendadora financiera es un activo cuya existencia en el estado de situación financiera está limitada a la

duración del contrato, y cuyo valor disminuye gradualmente en el tiempo a medida que se acerca la fecha en que se extinguirá el plazo fijado. Llegado este momento, la arrendadora financiera estará obligada a vender el bien por un precio residual sustancialmente inferior a su costo de adquisición, si el arrendatario financiero decide ejercer la opción de compra.

Así las cosas, estando fuera de toda duda que la inversión representada por los bienes objeto de arrendamiento financiero forman parte del patrimonio de la arrendadora financiera destinado a la producción de su renta. En consecuencia, sometidos a una disminución de valor sobre el costo de los mismos, conviene preguntarnos sobre: ¿cuál es el método para calcular la cuota de amortización del costo de adquisición de los activos por la arrendadora financiera?. Para responder a esta pregunta, nos remitiremos al contenido de las notas expuestas en el epígrafe anterior con relación al método de cálculo de la cuota de depreciación deducible por el arrendatario financiero. En efecto, las arrendadoras financieras pueden amortizar sus inversiones por el método de línea recta o el de unidad de producción, considerando aplicable aquel que mejor se adapte a su realidad operativa y contributiva. No se descarta la aplicación del método de la suma de los números dígitos o del doble saldo decreciente siempre que su operatividad encuadre en la naturaleza de las actividades de la entidad económica.

5.4. Sobre la disponibilidad del ingreso de la arrendadora financiera

Habiendo delimitado la naturaleza del arrendamiento financiero como técnica de financiación de la cesión del uso y goce de un activo para su explotación productiva y consecuente generación de renta, volvamos al artículo 5 de la Ley de impuesto sobre la renta, disposición que determina cuando un ingreso o enriquecimiento se considera disponible a los fines del tipo impositivo.

Tal norma expresamente delimita la disponibilidad de los siguientes enriquecimientos: (i) *en el momento del pago*, la cesión del uso o goce de bienes muebles o inmuebles, regalías y participaciones análogas, los dividendos de acciones, los producidos por el trabajo bajo relación de dependencia, los producidos por el libre ejercicio de profesiones no mercantiles, la enajenación de bienes inmuebles y las ganancias fortuitas, (ii) *en el momento en que son devengados*, las cesiones de crédito, las operaciones de descuento, arrendamiento y subarrendamiento de bienes muebles y los provenientes de créditos concedidos por bancos, empresas de seguros u otras instituciones de crédito, y (iii) *desde el momento en que se realicen las operaciones que los produzcan*, todos los demás enriquecimientos que no hayan sido identificados en los conceptos mencionados.

Dentro de las posibilidades que en su totalidad ofrece el artículo 5 de la Ley de impuesto sobre la renta, se considera que los enriquecimientos provenientes de la cesión del uso o goce de bienes muebles o inmuebles son disponibles en el momento del pago. Esta es la regla aplicable a los enriquecimientos generados en las operaciones de arrendamiento financiero. Tal como ha quedado suficientemente explicado, la naturaleza del arrendamiento financiero se aleja del arrendamiento tradicional de cosas, del mandato y de la venta a plazos. Precisa ser una figura contractual atípica y autónoma que toma elementos de negocios típicos y nominados. Uno de tales elementos es la cesión del uso y goce de un activo productivo a cambio de una cuota periódica que incluye la amortización del precio, intereses y comisiones.

En consecuencia, si consideramos toda la discusión en torno al propósito teleológico y causa única sustancia de las operaciones de arrendamiento financiero, podemos concluir que la disponibilidad fiscal de los enriquecimientos obtenidos por la arrendadora financiera son

disponibles sobre la base del cobro o pago. Es decir, son disponibles para la arrendadora financiera los ingresos obtenidos sobre la base de efectivo. Por ello, los ingresos a reportar fiscalmente serán únicamente las cuotas cobradas en cada ejercicio fiscal gravable.

Por tanto, no resulta aplicable a la disponibilidad de los enriquecimientos generados en el arrendamiento financiero, el régimen de lo devengado sobre la base de su consideración como cuotas o cánones de arrendamiento de bienes muebles o inmuebles, según sea el caso.

Tampoco resulta aplicable el régimen del devengo para delimitar la disponibilidad de los enriquecimientos en las operaciones de arrendamiento financiero, sobre la base de la consideración de las instituciones financieras como arrendadoras financieras. Si bien el legislador previó el método del devengo para la disponibilidad de los ingresos en el caso de las instituciones financieras, y no hay duda de que usualmente las arrendadoras financieras tienen ese carácter por cuanto están regidas por la Ley de instituciones del sector bancario, creemos que la disponibilidad con base en efectivo no puede verse afectada por una cláusula especial aplicable a los ingresos propios de la actividad crediticia de los bancos. Las operaciones de arrendamiento financiero si bien tienen como causa única sustancial la financiación de la cesión de un activo para su explotación productiva; no son propiamente un contrato de préstamo. Recuérdese que el arrendatario financiero, quien recibe los beneficios de la entrega del activo productivo paga una cuota periódica que va directamente a amortizar la inversión inicial de la arrendadora financiera y por tanto a disminuirla. Lo cual no supone desde ningún punto de vista, la devolución del capital prestado o el cumplimiento de la obligación de entregar un bien de la misma especie, calidad y cantidad al arrendador financiero. En el arrendamiento financiero existe la posibilidad para el arrendatario financiero, más no la obligación, de hacerse propietario pleno del activo cedido al final del plazo

estipulado previo pago de un valor residual o devolver el mismo bien cedido por la arrendadora financiera.

5.5. Posición de la Administración Tributaria y de los tribunales de la República.

Es poco lo que la Administración Tributaria y los tribunales de la República han aportado al tratamiento del arrendamiento financiero en el impuesto sobre la renta.

En cuatro (4) pronunciamientos²⁶⁸ que conocemos, la Administración Tributaria consideró que el arrendamiento financiero debe ser asimilado al arrendamiento operativo y por esta vía, los contribuyentes pueden deducir la totalidad del monto pagado por la cesión de uso de los bienes dados en arrendamiento financiero con la posibilidad futura de adquirir la propiedad de los mismos una vez se ejerza la opción a compra. Asimismo, la Administración Tributaria estableció que, dado que el contrato de arrendamiento financiero no es traslativo de la propiedad, las arrendadoras

²⁶⁸ Primer dictamen identificado con la letras y números HJI-200-710-2 de fecha 26 de mayo de 1982, sostuvo que las cuotas que la arrendataria pague a la arrendadora financiera configuran cánones de arrendamiento, los cuales constituyen ingresos gravables con el impuesto sobre la renta para la arrendadora financiera y gastos deducibles para la arrendataria, y que cuando la arrendataria ejerce la opción de compra se aplican las normas del impuesto sobre la renta para la venta. En el segundo dictamen identificado con las letras y números HJI-200-000445 del 8 de abril de 1994, expresó las mismas consecuencias fiscales para el arrendatario financiero y para la arrendadora financiera. Asimismo, confirmó la aplicación de las normas del impuesto sobre la renta para las ventas en el caso del ejercicio de la opción de compra. En el tercer dictamen identificado con el número 2.369-95 del 16 de febrero de 1.996, sostuvo que el arrendatario financiero puede deducir todo lo pagado a la arrendadora financiera en concepto de canon de arrendamiento con base a la norma de la Ley que prevé la deducción de los cánones de arrendamientos ordinarios. Finalmente, en el cuarto dictamen identificado con el número 2.657 del 29 de agosto de 1.997, sostuvo que en el arrendamiento financiero se distinguen los hechos imponible de venta y arrendamiento, consideradas las últimas como un servicio a los efectos del Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor. Asimismo, la Administración Tributaria estableció que, dado que el contrato de arrendamiento financiero no es traslativo de la propiedad, las arrendadoras financieras estaban en la obligación de ajustarlos por inflación ya que califican como activos no monetarios.

financieras estaban en la obligación de ajustarlos por inflación ya que califican como activos no monetarios.²⁶⁹

En otros dos (2) pronunciamientos²⁷⁰, la Administración Tributaria tímidamente se decanta por la posición menos tradicional que analiza al arrendamiento financiero como una figura contractual distinta al arrendamiento ordinario, excluyéndolo del régimen de retenciones que sólo está previsto para el arrendamiento ordinario.

Por su parte, la antigua Corte Suprema de Justicia, en el contexto de las normas del Decreto n° 1.611 mediante el cual se establecieron las “Normas Sobre Arrendamiento Financiero de Bienes”, se pronunció procurando delimitar jurídicamente la naturaleza del arrendamiento financiero. Señaló que nada impide la aplicación analógica de las normas sobre arrendamiento tradicional de cosas al arrendamiento financiero de acuerdo a la especial naturaleza del contrato de arrendamiento financiero, mientras no se haya ejercido la opción de compra y la aplicación de las normas del contrato de compra venta cuando eventualmente se ejerza la opción de compra.²⁷¹

²⁶⁹ Este criterio legal fue confirmado por la Corte Suprema de Justicia en Sala de Casación Civil, mediante sentencia del 28 de febrero de 1985, caso: Arrendequipos, C.A. v. Sociedad Anónima de Crédito y Comercio Sociedad Financiera (SACCO), consultada en la Gaceta Forense N° 127, V. II, p. 1613.

²⁷⁰ Dictamen N° HJI-200-00375 del 14 de mayo de 1988 y N° HGJT-200-1207 del 10 de mayo de 1995.

²⁷¹ Sentencia del 28 de febrero de 1985, caso: Arrendequipos, C.A. vs. Sociedad Anónima de Crédito y Comercio Sociedad Financiera (SACCO), Gaceta Forense, *op cit.*, p. 1614.: “...En puridad entiende la Sala que el arrendamiento financiero simplemente configura un contrato nuevo, ajeno a la tipología tradicional de nuestro derecho común, con momentos que corresponden estrictamente en momentos diferentes al arrendamiento, mientras no se haya ejercido la opción de adquisición de parte del usuario, y a la compra-venta una vez que se cumpla con dicho requisito. Queda claro entonces, que no le será aplicable el artículo 1.579 del Código Civil, cuya exclusión fue la razón fundamental de la norma del artículo 19 del Decreto 1.611, y que por lo tanto no procederá considerar que el arrendamiento financiero se subsume simplemente en una venta a plazos, lo cual desnaturalizaría su carácter y formalidades y haría nugatorio el artículo 4 de la Ley General de Bancos y Otros Institutos de Crédito en cuanto plantea la existencia del contrato de arrendamiento financiero como figura autónoma. Pero ello no impediría la aplicación por analogía de las disposiciones que resulten de las relaciones entre las partes, de acuerdo a la especial naturaleza de ese contrato y conforme a los definidos momentos de su vigencia...”.

Pensamos que la analogía de los elementos del arrendamiento como negocio jurídico típico y del arrendamiento financiero como técnica de financiación no opera como un método de interpretación de la ley tributaria.

Tal como lo explicamos precedentemente, el Código Orgánico Tributario admite la aplicación de la analogía en el ámbito tributario, no como método de interpretación de la norma, sí como un mecanismo de integración de la misma a la totalidad del ordenamiento jurídico y su correspondiente aplicación al supuesto de hecho no regulado.

Sin embargo, en el caso de la pretendida aplicación analógica de las normas del arrendamiento operativo al arrendamiento financiero por la verificación del uso de bienes operativos a cambio de cuotas periódicas, creemos que no existe identidad en el motivo de creación y aplicación del régimen del arrendamiento tradicional al arrendamiento financiero.

Tal como se ha explicado suficientemente, el arrendamiento financiero posee una naturaleza propia como técnica de financiación en el marco de un acuerdo negocial lícito, complejo y atípico. Se aleja de ser una figura contractual típica. Como técnica de financiación, el arrendatario financiero toma la propiedad económica del bien cedido asumiendo todos los riesgos por uso y mantenimiento.

Por tales razones, no se puede considerar que exista una derivación implícita de la intención del legislador tendiente a aplicar analógicamente la misma forma de regulación del arrendamiento tradicional para el caso del arrendamiento financiero. El arrendamiento financiero no puede ser tratado igual que los arrendamientos ordinarios por cuanto constituye una inversión financiera amortizable por la arrendadora y no un contrato típico.

La Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia en una sentencia reciente²⁷² y con ocasión del análisis del ámbito subjetivo del derogado impuesto a los activos empresariales se pronunció sobre aspectos relevantes de las operaciones de arrendamiento financiero. Específicamente, emitió su opinión sobre: (i) los requisitos que deben concurrir para que el arrendatario financiero se considere como titular de la propiedad económica del bien, esto es, como aquel sujeto que espera obtener la propiedad jurídica del bien cedido, una vez ejerza la opción de compra, pero que, sin embargo, será el contribuyente del tributo mencionado²⁷³, y (ii) sobre a quién corresponde el ajuste por inflación fiscal

²⁷² Sentencia n° 00432 del 19 de mayo del 2010, caso: Banesco Banco Universal, S.A. vs. República, con ponencia del Magistrado Hadel Mostafá Paolini, consultada en: <http://www.tsj.gov.ve/decisiones/spa/Mayo/00432-19510-2010-2008-0527.html>.

²⁷³ En este aspecto lo relevante del pronunciamiento se transcribe a continuación: “este orden, constata esta Sala que la normativa transcrita prevé quienes eran los contribuyentes del impuesto a los activos empresariales, así como su hecho imponible constituido en la tenencia de bienes tangibles e intangibles incorporados a la producción de la renta, y en lo que respecta al caso objeto de autos, por aquellos bienes dados en arrendamiento o cesiones de uso para actividades comerciales e industriales.

En tal sentido, se observa que el texto legal dispone en los supuestos de arrendamiento financiero que el impuesto recaerá sobre el arrendatario sin distinción alguna; sin embargo, la norma reglamentaria estipula la necesidad de: i) preverse en el contrato correspondiente la transferencia de la propiedad, o bien que ii) el arrendatario se comprometa a ejercer la opción de compra.

En este orden de ideas, resulta necesario destacar que las situaciones señaladas en el Reglamento resultan inherentes a la existencia de los contratos denominados como arrendamiento financiero, ya que su objeto final es la transferencia de la propiedad del bien cedido para su uso pleno, y la posibilidad del arrendatario de ser el propietario una vez pagado el denominado “valor de rescate” fijado en el contrato.

Así las cosas, encuentra esta Sala que la norma reglamentaria no consagró una nueva figura de contribuyentes del impuesto a los activos empresariales, ni vulnera el principio de legalidad tributaria dispuesto en el artículo 317 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, ya que solamente desarrolló, en atención a las características propias del contrato de arrendamiento financiero, cuando el arrendatario, como aquel sujeto que espera obtener la propiedad del bien cedido será el contribuyente del tributo mencionado.

Por el contrario, en aquellos casos en que un contrato de “*arrendamiento financiero*” no estipule la transferencia de propiedad a favor del arrendatario, será el arrendador sobre quien recaiga la obligación tributaria, ya que es quien ostenta y mantiene la titularidad del bien.

Con base en las consideraciones antes expuestas debe esta Sala concluir que el *a quo* erró al sostener que el Reglamento de la Ley de Impuesto a los Activos Empresariales no puede “*designar o señalar, que el sujeto pasivo de la obligación tributaria es otro sujeto distinto a la ley*”, ya que tal como se analizó en el presente caso, lo que sucede no es la calificación de una nueva figura de contribuyente del impuesto, sino el desarrollo de precisiones para el cabal cumplimiento del texto legal al designar a los arrendatarios como contribuyentes del impuesto a los activos empresariales. Así se declara.” (Énfasis añadido).

de los activos cedidos en régimen de arrendamiento financiero, en aquellos casos en que no se haya previsto el ejercicio de la opción a compra sobre el bien o no se haya indicado que se transferirá la propiedad.²⁷⁴

²⁷⁴ Sobre el particular la Sala hizo las siguientes consideraciones: “(...) **2.- AJUSTE POR INFLACIÓN DE LA CARTERA DE FINANCIAMIENTO DE LOS BIENES DADOS EN ARRENDAMIENTO FINANCIERO**

Afirmó la representante judicial del Fisco Nacional que existe una diferencia de impuesto a pagar debido a que la contribuyente no ajustó por inflación la cartera de financiamiento correspondiente al valor de los bienes muebles dados en arrendamiento financiero.

A tal efecto, agregó que en el contrato revisado en sede administrativa no se estipuló la transferencia de propiedad ni la obligación del arrendatario de ejercer la opción de compra, por lo que Banesco Banco Universal, C.A., continuaba siendo la contribuyente del tributo.

Frente a tales circunstancias, esta Sala observa que el artículo 1 de la Ley de Impuesto a los Activos Empresariales antes transcrito prevé que el referido tributo recae sobre toda persona jurídica sujeta al impuesto sobre la renta, tomando en cuenta el valor de sus activos tangibles e intangibles, situados en el país y que durante el ejercicio correspondiente estén incorporados a la producción de renta conforme a las actividades que desarrolle el contribuyente.

Ahora bien, la Administración Tributaria aseveró que la contribuyente en su declaración del impuesto a los activos empresariales ajustó por inflación al cierre del ejercicio comprendido entre el 01-01-1997 y el 08-08-1997 el valor de los activos monetarios y no monetarios; sin embargo, excluyó la partida denominada “*cartera de financiamiento*” por un monto de dos mil cuarenta y dos millones seiscientos treinta y cinco mil bolívares sin céntimos (Bs. 2.042.635.000,00), correspondiente a aquellos bienes dados en arrendamiento financiero, al considerar que el sujeto pasivo era el arrendatario y no el arrendador.

En este orden de ideas y al haberse aclarado que el arrendador continúa siendo el sujeto pasivo del impuesto en aquellos casos en que no esté prevista en el mencionado contrato la obligación de ejercer la opción de compra sobre el bien o no se haya indicado que se transfería la propiedad, corresponde a esta Sala verificar los elementos que rielan en el expediente con el fin de revisar la conformidad a derecho del pronunciamiento del *a quo* respecto a la improcedencia de las objeciones fiscales.

A tal efecto, corre inserto en el expediente administrativo contrato suscrito entre Banesco Arrendamiento Financiero, C.A. (arrendador) y el ciudadano Alejandro de León Beaumont (arrendatario), del cual no se constata la obligación de este último de ejercer la opción de compra sobre el vehículo objeto del contrato por la cantidad de tres millones quinientos mil bolívares (Bs. 3.500.000,00).

Ahora bien, frente a tal situación fáctica, la contribuyente no trajo a los autos elemento probatorio del que se evidenciara que el arrendatario haya adquirido el bien una vez pagada la última cuota del contrato de arrendamiento, motivo por el cual, se debe concluir que el arrendador continuaba siendo el propietario del bien, y por lo tanto, sujeto pasivo del impuesto a los activos empresariales.

No obstante que el monto del mencionado contrato no represente la totalidad de la cartera de financiamiento, correspondía a la contribuyente presentar en vía administrativa o en sede judicial los elementos probatorios de los que se desprendera que los bienes restantes dados en arrendamiento financiero iban a ser transferidos en propiedad a sus arrendatarios. Sin embargo, se constata que la actividad probatoria desplegada por ésta se limitó a ratificar el mérito favorable de los autos, por lo que no quedó desvirtuada la actuación de la Administración Tributaria la cual se fundamentó en los balances, declaraciones y papeles de trabajo suministrados por la contribuyente durante el procedimiento de fiscalización y determinación, tal como consta del Acta de Recepción N° MF-SENIAT-GCE-DF-0421/2001-03 del 21 de noviembre de 2001.

Las consideraciones de la sentencia N° 00432 de la Sala Político-Administrativa con relación al arrendamiento financiero merecen algunos comentarios. En primer lugar, no es cualidad única y esencial de las operaciones de arrendamiento financiero la obligatoria transferencia de la propiedad.

Hemos señalado con apoyo en amplia doctrina extranjera, que la calificación funcional del arrendamiento financiero es tanto asegurar la disponibilidad del uso del activo operativo como la posibilidad, más no obligación, de adquirir el derecho de propiedad por parte del arrendatario financiero.

Efectivamente, al momento del vencimiento del contrato, el arrendatario financiero puede decidir si le conviene disolver o renovar el acuerdo o bien pagar el precio residual para que le sea transferida la propiedad jurídica. Puede suceder que el interés del arrendatario financiero de adquirir la propiedad del bien se desvanezca durante el lapso de pago de las cuotas periódicas, cuando la duración del contrato y la vida útil del activo coincidan; es decir, el arrendatario financiero está en su pleno derecho de no renovar el contrato cuyo objeto al final del periodo convenido se encuentra totalmente depreciado o inoperativo.

Por ello, no puede sostenerse que el objeto final del arrendamiento financiero sea la transferencia de la propiedad previo pago del valor residual estipulado. La opción de compra es un requisito esencial del acuerdo pero cuyo ejercicio no es obligatorio para el arrendatario financiero. Hasta tanto no se materialice el interés del arrendatario financiero de adquirir la plena propiedad habiéndose pagado el valor residual, lo que

En razón de lo expuesto, disiente esta Sala de lo aseverado por el *a quo* al declarar procedente el vicio de falso supuesto denunciado por la contribuyente, por lo que se debe revocar la sentencia apelada. Así se declara.” (Énfasis añadido).

existe es (i) la expectativa de un derecho más no una obligación sobre la propiedad jurídica del activo; y (ii) el ejercicio de un derecho subjetivo relativo al uso pleno del bien cedido.

Igualmente, comentamos el criterio de la Sala respecto a la obligación del reajuste por inflación fiscal. Como derivación del errado entendimiento respecto a que las partes deben estipular el ejercicio de la opción a compra para la transferencia de la propiedad jurídica como función esencial del arrendamiento financiero, la decisión desconoce: (i) la causa única sustancial del arrendamiento financiero, y (ii) la significación económica de la explotación productiva del bien (propiedad económica) por parte de los clientes del recurrente. De no haberse incurrido en este errado entendimiento, entonces el pronunciamiento judicial confirmaría la obligación de los clientes de practicar el ajuste por inflación fiscal sobre los activos cedidos, cuando se haya previsto o no el ejercicio de la opción a compra para la transferencia de la propiedad jurídica.

5.6. El arrendamiento financiero y el ajuste por inflación fiscal de los bienes financiados.

La relación del arrendamiento financiero con el ajuste por inflación fiscal se enmarca en el análisis sobre la naturaleza monetaria o no monetaria de los activos dados en arrendamiento financiero.

En tal sentido, es necesario precisar si corresponde al arrendatario financiero o al arrendador financiero aplicar el ajuste por inflación fiscal sobre los bienes financiados. En cuanto a la procedencia del ajuste por inflación fiscal de los activos cedidos mediante arrendamiento financiero, es ilustrativo el hecho de que el antiguo Congreso de la República durante la discusión del Primer Proyecto de Reforma de la Ley de impuesto sobre la renta de 1991 elaborado por el Ejecutivo Nacional, tuvo la oportunidad de considerar una disposición especial aplicable a las arrendadoras financieras. Esta norma jurídica establecía que, a los efectos de la actualización extraordinaria de

activos, pasivos y patrimonio neto del contribuyente: “no se considerarán activos no monetarios los arrendados por las arrendadoras financieras.”²⁷⁵

Posteriormente tal prescripción normativa fue suprimida, con lo cual, podría interpretarse que su omisión indicaba el deseo de que por lo menos el ajuste inicial extraordinario alcanzara a los bienes propiedad de las arrendadoras. También pudo tratarse simplemente de que el antiguo Congreso, a la hora de promulgar el texto definitivo de la Ley, tomó en cuenta el articulado de por lo menos tres proyectos de sistemas distintos de ajustes por inflación, escogiendo normas de uno y otro, lo cual condujo a que el sistema adolecería de no pocas contradicciones.²⁷⁶

A pesar de ello, hemos expuesto abundantemente en las líneas anteriores sobre el carácter financiero de la inversión realizada por las sociedades de arrendamiento financiero, incluso desde el punto de vista contable, quienes registran en su activo circulante una cuenta por cobrar contra el arrendatario financiero por el valor de compra del activo financiado.

Por lo cual, los bienes dados en arrendamiento financiero que son objeto o no de una opción de compra efectiva por parte del arrendatario deberían ser considerados como activos monetarios de la arrendadora financiera, a los efectos del sistema de ajuste por inflación fiscal establecido en la Ley de impuesto y su reglamento.

Por su parte, correspondería al arrendatario financiero aplicar el ajuste por inflación fiscal por cuanto posee la propiedad económica de los bienes financiados, esto es, tiene derecho a la explotación productiva del activo cedido y es quien asume todos los riesgos por reparaciones y mantenimiento.

²⁷⁵ Cfr. Jorge Meneses Corona: *Diez Temas sobre Derecho Financiero y Derecho Tributario*. op. cit., p. 177.

²⁷⁶ Cfr. Humberto Romero-Muci: *Los Ajustes por Inflación en la Ley de Impuesto sobre la Renta*. Caracas. Editorial Jurídica Venezolana, 1992, p. 13.

Incluso, en la práctica es común encontrar en los instrumentos que documentan las operaciones de arrendamiento financiero cláusulas según las cuales: (i) el arrendatario financiero libera a la arrendadora financiera por el funcionamiento o por cualquier otra circunstancia operativa del activo cedido, y (ii) la arrendadora financiera cede al arrendatario financiero cuantos derechos y acciones correspondiesen al comprador para ir contra el tercero proveedor del bien en caso de vicios o defectos ocultos.

Estas afirmaciones se alinean con el pensamiento de Garcia Novoa: “Frente a quienes entienden que las sociedades no deben reflejar en sus activos bienes de los que no son propietarias, se ha preferido el argumento de una información contable más realista por expresar la capacidad que tiene la unidad económica para producir bienes o servicios, capacidad que se expresaría a través de la propiedad económica que posee la sociedad arrendataria sobre el bien en leasing, y que utiliza vinculándolo productivamente a la explotación.”²⁷⁷

5.7. El retroarrendamiento financiero y el impuesto sobre la renta.

El retroarrendamiento financiero supone la venta por parte de una empresa de un bien mueble o inmueble de su propiedad, a una sociedad de arrendamiento financiero, la que simultáneamente le concede en arrendamiento financiero el uso del mismo bien, contra el pago de cuotas periódicas durante un plazo determinado, al final del cual se tiene la opción de comprar el bien previo pago del valor residual preestablecido.

El tratamiento fiscal del retroarrendamiento financiero en el impuesto sobre la renta debe analizarse en función de la venta del bien y posterior arrendamiento financiero.

²⁷⁷ Cfr. Cesar García Novoa: *op. cit.*, p. 127.

Al momento de la venta, la diferencia entre el precio de venta y el costo fiscal ajustado por inflación de los bienes vendidos constituirá una ganancia para el futuro arrendatario financiero, gravable con el impuesto sobre la renta a la tarifa correspondiente. Adicionalmente, el vendedor o futuro arrendatario financiero deberá reportar la ganancia derivada de la venta de los bienes muebles o inmuebles en el ejercicio fiscal en el cual la compradora o futura arrendataria financiera pague el precio de venta.

Si se trata de la venta de un bien inmueble, de acuerdo con lo establecido en el artículo 88 de la Ley de impuesto sobre la renta, al momento de la protocolización del documento de venta ante la oficina de registro correspondiente, el vendedor o futuro arrendatario financiero deberá pagar al Tesoro Nacional un anticipo del impuesto sobre la renta generado por la venta del bien inmueble, equivalente al 0,5% del precio de venta. Este anticipo podrá ser acreditado contra el impuesto sobre la renta causado que le corresponda declarar en el ejercicio fiscal correspondiente, de ser el caso.

El vendedor o futuro arrendatario financiero también está facultado para liberar los costos fiscales acumulados de los bienes muebles o inmuebles vendidos al cierre del ejercicio fiscal donde se perfeccione la venta a la sociedad de arrendamiento financiero²⁷⁸. Por lo tanto, debe excluirse temporalmente de la contabilidad fiscal y por tanto del ajuste por inflación fiscal.

En efecto, existen razones de justicia tributaria que justifican el aprovechamiento de tales costos fiscales: (i) el vendedor determinó y pagó impuesto sobre la renta en los ejercicios fiscales anteriores sobre la ganancia gravable derivada del reajuste por inflación de tales bienes muebles o inmuebles, y (ii) el costo fiscal acumulado está incluido en el patrimonio neto

²⁷⁸ De acuerdo con el artículo 180 de la Ley de impuesto sobre la renta: “Los valores reajustados deberán tomarse en cuenta a los efectos de la determinación del costo en el momento de la enajenación de cualesquiera de los activos no monetarios que conforman el patrimonio del contribuyente, según lo señalado en este título.”

fiscal actualizado al inicio del ejercicio fiscal donde se realizó la venta²⁷⁹. En este sentido, la única acción válida para liberar los ajustes por inflación acumulados de los activos no monetarios que son objeto de ventas con posibilidad de arrendamiento financiero de vuelta, es mediante la utilización de la cuenta fiscal "Reajuste por Inflación", ya que esta es la única cuenta que alimenta de manera directa la actualización del patrimonio²⁸⁰. De esta manera, la liberación del costo fiscal acumulado de los bienes muebles o inmuebles vendidos se debe hacer mediante un cargo al "Reajuste por Inflación" y un abono al "Reajuste por Inflación del activo".

En la etapa del arrendamiento financiero por la cesión de vuelta del bien previamente vendido a la arrendadora financiera aplica el mismo tratamiento fiscal que estudiamos en líneas anteriores. El arrendatario financiero podrá deducir en la base imponible del impuesto sobre la renta la totalidad de la carga financiera pagada a la arrendadora financiera. Asimismo, cargará la depreciación periódica como un gasto operativo al resultado del ejercicio económico. En la contabilidad fiscal debe considerar a los activos cedidos como de naturaleza no monetaria para corregir su valor por efecto de la inflación y mostrar su valor corriente en el balance fiscal al final del ejercicio gravable. Por su parte, la arrendadora financiera debe incorporar las cuotas pagadas por la arrendataria financiera como parte del ingreso bruto global en la base imponible del tipo impositivo y, finalmente, amortizar el costo de la inversión representada sobre el precio de compra del bien cedido en arrendamiento financiero.

²⁷⁹ Parágrafo Primero del artículo 105 del Reglamento de la Ley de impuesto sobre la renta.

²⁸⁰ El artículo 178 de la Ley de impuesto sobre la renta precisa la funcionalidad de la cuenta de "Reajuste por Inflación". Sobre la funcionalidad de la cuenta de Reajuste por Inflación, véase también a Humberto Romero-Muci: *Apostillas sobre el tratamiento fiscal de las pérdidas netas a los fines del ajuste por inflación en el Impuesto Sobre la Renta*. Caracas. Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Revista de Derecho Tributario N° 79, Legis Editores, C.A., 1998, p. 26.

CAPITULO III

1. NUESTRA PROPUESTA

1.1. Propuesta de reforma del artículo 27 numeral 12 de la Ley de impuesto sobre la renta

Es indudable la urgente necesidad de una reforma del artículo 27 numeral 12 de la Ley de impuesto sobre la renta.

La exposición que antecedió sobre su interpretación literal y teleológica atendiendo a su significación económica pudiera no ser suficiente para llevar a la plena convicción del operador jurídico tributario, especialmente a los tribunales de la República y a la Administración Tributaria, sobre la aplicación de tal norma en apremio de: (i) la importancia del arrendamiento financiero en la motorización del desarrollo económico de nuestra economía, y (ii) del respeto al principio constitucional de capacidad contributiva.

Proponemos que en una eventual reforma de la Ley de impuesto sobre la renta se incluya una disposición del siguiente tenor:

Artículo 27. 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:

(...)

12. Los cánones correspondientes al arrendamiento tradicional de bienes destinados a la producción de la renta.

13. Las cuotas correspondientes a los intereses y demás gastos financieros en las operaciones de arrendamiento financiero de bienes destinados a la producción de la renta.

13.1 Lo previsto en este numeral se aplicará a las operaciones de arrendamiento financiero a que se refiere la Ley de Instituciones del Sector Bancario.

13.2. La deducibilidad de los intereses y demás gastos financieros en las operaciones de arrendamiento financiero por el arrendatario financiero no limita la posibilidad de deducir la cuota de depreciación del bien financiado, cuando corresponda. Si se trata de bienes inmuebles, el arrendatario financiero podrá deducir la totalidad de la cuota pagada.

13.3. Las operaciones de arrendamiento financiero tendrán una duración mínima de dos años cuando tengan por objeto bienes muebles y de 10 años cuando tengan por objeto bienes inmuebles. En todo caso, la duración mínima de los contratos que documenten las operaciones de arrendamiento financiero deberá fijarse atendiendo a la naturaleza del bien financiado y a la realidad económica de las operaciones de las partes intervinientes.

13.4. Las cuotas de arrendamiento financiero deberán aparecer expresadas en los respectivos contratos que documenten las operaciones de arrendamiento financiero diferenciando la parte que corresponda a la recuperación del costo del bien por la entidad arrendadora, excluido el valor de la opción de compra y la correspondiente carga financiera por intereses, comisiones y demás gastos inherentes.

13.5. El importe anual de la parte de las cuotas de arrendamiento financiero correspondiente a la recuperación del costo del bien deberá permanecer igual o tener carácter creciente a lo largo del período de duración del financiamiento.

13.6. El importe de la cantidad deducible como cuota de depreciación por el arrendatario financiero no podrá ser superior al resultado de aplicar al costo del bien financiado el duplo del coeficiente de amortización lineal. El cálculo del coeficiente de amortización lineal y las tablas de amortización deberán ser preparadas según las metodologías exigidas por los principios de contabilidad de aceptación general aprobados por la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela. Para el cálculo del citado límite se tendrá en cuenta el momento de la puesta en funcionamiento del bien o de incorporación a la actividad productora de renta, lo que ocurra primero.

13.7. Las entidades arrendadoras deberán amortizar el costo de todos y cada uno de los bienes adquiridos para ser dados en arrendamiento financiero, deducido el valor determinado para el ejercicio de la opción de compra, en

el plazo de duración estipulado para el respectivo financiamiento.

Nuestra propuesta de reforma del artículo 27 numeral 12 de la Ley de impuesto sobre la renta toma en buena medida las ventajas de la regulación contenida en el artículo 115 de la Ley del impuesto sobre sociedades España.

Sin embargo, incorpora supuestos inherentes a la realidad de Venezuela tal como la participación de la Federación de Colegios de Contadores de Venezuela en el diseño de tablas de amortización lineal y metodologías para el cálculo del coeficiente de amortización.

Recordemos que la utilización de las normas técnico-contables en la construcción y aplicación de las normas jurídicas con contenido tributario no anula su carácter de derecho como autoridad para guiar los comportamientos que se tejen en torno a la relación jurídico-tributaria. Por el contrario, potencia su carácter como norma obligatoria al nutrir su eficacia sobre la compleja realidad económica que la norma tributaria tiene que regular.

CONCLUSIONES

- En Venezuela, la base imponible del impuesto sobre la renta es la cuantificación de la renta neta. Tal magnitud no sólo se obtiene después de restar a los ingresos brutos, los costos y deducciones con carácter de normalidad y necesidad. Posteriormente, una vez determinado el neto, deberá incluirse el resultado positivo o negativo del ajuste por inflación fiscal. En algunos casos, la base imponible es la medida económica del ingreso bruto sin admitir la sustracción de costos ni deducciones. En otros casos, también puede estar determinada por la realización de activos permanentes, bien por su entrega material como contraprestación o bien como producto del aumento de valor mercantil de la entidad.
- La existencia de la materia gravable con el impuesto sobre la renta no depende ni de la juridificación de un hecho revelador de potencialidad contributiva; ni de su cuantificación. La materia gravable existe independientemente de la delimitación del presupuesto imponible y de su cuantía. El hecho imponible es la verificación del objeto de medición, la base imponible resulta de la cuantificación del objeto de medición, en tanto la materia gravable es la entidad, objeto o activo gravado.
- La racionalidad de la normalidad y necesidad como elementos del gasto deducible debe superar la posición teórica tradicional de cuantía y relación directa con la actividad productora de renta. La normalidad debe considerar el análisis de variables tales como la periodicidad técnica y su relación con el volumen de producto, la obligatoriedad derivada de variables legales, la inoperatividad de inventario de partes y piezas en almacenes y la correspondencia con el bienestar de los empleados. Por su parte, la necesidad debe partir de una razonable relación causal y no directa del gasto con la actividad generadora de la materia gravable.
- Estamos convencidos que el espíritu y propósito que preside a las normas de interpretación de los artículos 4 del Código Civil y 5 del Código

Orgánico Tributario, es llamar la atención sobre la importancia de los criterios de consideración de la realidad económica, es decir del elemento teleológico en la búsqueda del significado de una prescripción jurídico normativa. Por lo tanto, desde el derecho común, resulta fortalecida la postura según la cual la interpretación de las normas tributarias además de considerar el elemento literal, gramatical, histórico y sistemático debe priorizar el análisis de la significación económica en cuanto elemento de validez práctica para determinar la finalidad de la norma en estricta observación del principio constitucional de capacidad contributiva.

- Las normas jurídicas cuyo contenido está determinado por la inclusión de un hecho económico como su supuesto hipotético, deben ser interpretadas atendiendo a la significación económica de la realidad que sirve de caldo de cultivo a tales supuestos y en donde va a ser aplicada.
- En Venezuela, la interpretación de las normas jurídicas con contenido tributario debe hacerse aplicando los métodos tradicionales de la hermenéutica jurídica general. Sin embargo, debe prestarse especial atención a la significación económica de las circunstancias materiales del supuesto de hecho juridificado y de la realidad en donde el texto legal va a ser aplicado.
 - En Venezuela, existe una norma de interpretación y una norma de integración de las normas jurídicas contenido tributario, las cuales deben distinguirse en su interpretación de la norma de calificación de los hechos jurídicos con contenido económico.
 - El arrendamiento financiero y el retroarrendamiento financiero no son negocios jurídicos típicos. Son técnicas de financiamiento para la cesión y uso de bienes operativos y capital de trabajo, respectivamente. Ambos se valen de la libertad negocial de los particulares y de los elementos de negocios jurídicos típicos tales como: la venta, el arrendamiento tradicional de cosas y el mandato para lograr su causa única sustancial.

- La naturaleza del arrendamiento financiero atiende al análisis de su finalidad económica lo cual se evidencia en los registros contables que deben realizar los contribuyentes de conformidad con la Norma Internacional de Contabilidad N° 17 “Arrendamientos”, la Norma Internacional de Contabilidad N° 40 “Propiedades de Inversión”, la Norma Internacional de Contabilidad N° 16 “Propiedad, Planta y Equipo” y el Manual de Contabilidad para bancos, otras instituciones financieras y entidades de ahorro y préstamo.

- El arrendamiento financiero adicional a la colocación de un activo en tanto consecuencia adjunta del cumplimiento de la prestación del arrendador financiero; persigue la posibilidad más no la obligación para el arrendatario financiero de adquirir la plena propiedad mediante el pago de cuotas periódicas y posterior ejercicio de la opción de compra.

- La posibilidad del arrendatario financiero de deducir total o parcialmente en la base imponible del impuesto sobre la renta las cuotas periódicas pagadas al arrendador financiero debe partir de una interpretación literal-gramatical del texto del artículo 27 numeral 12, para luego profundizar mediante una interpretación teleológica en el espíritu del legislador bajo criterios de significación económica. Además, es imperativo revisar los hechos sociales con contenido económico imperantes al momento prejudicial de la reforma a la Ley de impuesto sobre la renta de 1978, en cuyo texto se incluyó la palabra “cuota” como expresión lingüística del gasto deducible con ocasión de las operaciones de arrendamiento financiero.

- El anclaje en el tiempo del texto del artículo 27 numeral 12 de la Ley de impuesto sobre la renta ha degenerado en la poca atención al estudio del tratamiento fiscal del arrendamiento financiero y del retroarrendamiento financiero por parte de la Administración Tributaria y de los Tribunales de la República, como actividades de financiamiento ampliamente utilizadas por los contribuyentes.

- La facultad del arrendatario financiero para deducir en la determinación de la base imponible del imponible la cuota periódica pagada a la arrendadora financiera alcanza a la carga financiera por intereses más las comisiones. Además, podrá tomar también la cuota de depreciación anual en virtud de la propiedad económica del activo cedido. Si se trata de bienes no depreciables, el arrendatario podrá deducir la totalidad de la cuota periódica.

- La posibilidad de la arrendadora financiera de amortizar el precio o costo de los activos adquiridos está consagrada en el artículo 27 numeral 5 de la Ley de impuesto sobre la renta. Tal norma faculta al arrendador financiero a tomar una cantidad razonable para atender la amortización del costo de elementos invertidos en la producción de la renta.

- La aplicación del sistema de corrección monetaria fiscal por parte del arrendatario financiero sobre los activos cedidos atiende a la plena explotación productiva del bien y no a la inmaterialidad económica de la propiedad jurídica real en manos del arrendador financiero hasta tanto no se ejerza la opción de compra. Por tanto, la determinación del ajuste inicial y del reajuste regular por inflación sobre los activos cedidos debe atender a la pertinencia de la propiedad económica de los activos operativos. A este propósito, no importa el interés que encierra la propiedad jurídica real del arrendador financiero que solo busca: (i) rentabilidad, al obtener un beneficio económico representado por el ingreso de la carga financiera, y (ii) seguridad, pues durante el tiempo del arrendamiento financiero disfruta de una garantía más efectiva en el ejercicio de una acción tendiente a la reivindicación del activo.

REFERENCIAS

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Aguilar Gorrondona, José Luis: *Contratos y Garantías, Derecho Civil IV*. Caracas. Universidad Católica Andrés Bello, 2002.
- Amorós Guardiola, Manuel: *El leasing inmobiliario y su inscripción registral*. Madrid. Revista Crítica de Derecho Inmobiliario, N° 569, 1985.
- Arvelo Villamizar, Roquefélix: *El Estatuto del Contribuyente en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela de 1999, Los Derechos y Garantías del Ciudadano y del Contribuyente en el rango constitucional conforme al texto publicado en la Gaceta Oficial N° 5.453 Extraordinario, del 24 de marzo del año 2000*. Caracas. Paredes Editores, 2000.
- Azuero Rodríguez, Sergio: *Contratos Bancarios su significación en América Latina*. Bogotá. Legis Editores, S.A., 2004.
- Balza Navarro, Eduardo: *Arrendamiento Financiero de Bienes*. Caracas. Publicación auspiciada por Arrendadora Mercantil C.A., 1986.
- Bastida, Xacobe: *El derecho como creencia: una concepción de la filosofía del derecho*. Bogotá. Serie de Teoría Jurídica y Filosofía del Derecho, Universidad del Externado de Colombia, 2000.
- Bermúdez, José Rafael: *Interpretación Jurídica y Calificación de los Hechos Según el Código Orgánico Tributario de Venezuela promulgado en el año 2011*. Caracas. Revista Latinoamericana de Derecho Tributario, N° 02. Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario. Ediciones Tributarias Latinoamericanas, 2006.
- Bermúdez, José Rafael y Rovira Garrido, Juan: *Las normas venezolanas sobre arrendamiento financiero: opinión sobre aspectos relevantes*. Caracas. Revista Venezolana de Derecho Público, número 17. Editorial Jurídica Venezolana, 1984.

- Blanco, Andrés: *Los Derechos Humanos y los Principios Jurídicos Fundamentales de los Tributos*. Sao Paulo. Asociación Brasileña de Derecho Financiero, XX Jornadas del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, Derechos Humanos y Tributación, 2000.
- Brewer Carias, Allan Randolph: *Principios Fundamentales del Derecho Público*. Caracas. Editorial Jurídica Venezolana, 2005.
- Bunge, Mario: *Racionalismo y Realismo*. Madrid. Editorial Alianza Universidad, 1985.
- Buonocore, Vincenzo y otros: *El Leasing*. Buenos Aires. Abeledo-Perrot, 1975.
- Cabanillas Sánchez, Antonio: *La naturaleza del leasing o arrendamiento financiero y el control de las condiciones generales*. Madrid. ADC, T. XXXV, fascículo I, enero-marzo 1982.
- Calero Garcia, María Luz: *La Base Imponible en el Derecho Tributario General*, consultado en: <http://revistas.ucm.es/index.php/CESE/article/viewfile> [fecha de la consulta: 28.4.2014].
- Cardona Ramirez, Alejandro: *Derecho Sustancial Tributario*. Bogotá. Segunda Edición. Editorial Temis Librería, 1982.
- Carnelutti, Francesco: *Metodología del Derecho*. México. Unión Tipográfica Editorial Suramericana, 1962.
- _____: *Cómo Nace el Derecho*. Buenos Aires. Ediciones Jurídicas Europa-América, 1959.
- Casas, José Osvaldo y otros: *Interpretación económica de las normas tributarias*. Buenos Aires. Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, 1998.
- Catacora, Fernando: *Contabilidad, la base para las decisiones gerenciales*. Caracas. McGraw-Hill Interamericana de Venezuela, S.A., 1998.
- Colin, Ambrosio y Capitant, H: *Curso Elemental de Derecho Civil*. Madrid. Tercera Edición. Tomo Cuarto, Instituto Editorial Reus, 1955.

- Corporación Financiera Hispamer: *Diccionario Jurídico del Leasing*. Madrid. Editorial Civitas, S.A., 1991.
- Cortés Domínguez, Matías: *Los principios generales tributarios*. Madrid. XVI semana de estudios de derecho financiero, Editorial de Derecho Financiero, 1969.
- De Araujo Falcao, Amílcar: *El Hecho Generador de la Obligación Tributaria*. Ediciones Depalma. Buenos Aires. 1962.
- Delgado, Francisco: *Introducción al Análisis Jurídico*. Caracas. Universidad Central de Venezuela, Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas, Escuela de Derecho, 2005.
- Díez Picazo, Luis: *Experiencias Jurídicas y Teoría del Derecho*. Barcelona. Editorial Ariel, 1973.
- Dominici, Aníbal: *Comentarios al Código Civil Venezolano reformado en 1896*. Caracas. Tomo IV, LOGOS, C.A., 1951.
- Dworkin, Ronald: *El Imperio de la Justicia*. Barcelona. Editorial Gedisa, S.A., 2008.
- Farina, Juan: *contratos comerciales modernos*. Buenos Aires. Editorial Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma, 1997.
- Fernández Junquera, Manuela: *Aspectos tributarios y contables del Arrendamiento Financiero en el sistema español*. Caracas. Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Revista de Derecho Tributario, Legis Editores, C.A. 1993.
- Ferrarini, G: *Experiencia extranjera en materia de locación*. Milano. 1975.
- Ferrater Mora, José: *Diccionario de Filosofía*. Barcelona. Editorial Ariel, 1999.
- _____: *De la Materia a la Razón*. Primera Edición. Madrid. Alianza Editorial, S.A., 1998.

- Fraga Pitaluga, Luis: *Principios Constitucionales de la Tributación*. Caracas. Editorial Jurídica Venezolana, 2012.
- Fuller L., Lon: *La Anatomía del Derecho*. Caracas. Monte Ávila Editores, C.A., 1969.
- Galbraith, Jhon Kenneth: *La Sociedad Opulenta*. Barcelona. Editorial Ariel, S.A., 2004.
- Galván Génova, A: *Los regímenes de determinación de la base imponible*. Madrid. Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, N° 181, 1986.
- García Belsunce, Horacio: *El Concepto de Rédito en la Doctrina y en el Derecho Tributario*. Buenos Aires. Ediciones DePalma, 1967.
- Garcia Belsunce y otros: *Estudios de Derecho Constitucional Tributario en homenaje al Prof. Dr. Juan Carlos Luqui*. Buenos Aires. Ediciones Depalma, 1994.
- García Moreno, Alberto: *La Base Imponible del Impuesto Sobre Sociedades*. Madrid. Editorial Tecnos, S.A., 1999.
- García Novoa, Cesar: *La Cláusula Antielusiva en la Nueva Ley General Tributaria*. Madrid. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., 2004.
- _____: *Las Amortizaciones en el Impuesto Sobre Sociedades, Tratamiento Jurídico- Tributario*. Madrid. Ediciones Jurídicas, C.A., 1994.
- _____: *El Concepto de Tributo*. Buenos Aires. Marcial Pons Argentina, S.A., 2012.
- Garrido, Roque Fortunato y Zago, Jorge Alberto: *Contratos Civiles y Comerciales*. Buenos Aires. Editorial Universidad de Buenos Aires, 1989.
- Giannini, Donato: *Instituciones de Derecho Tributario*. Madrid. Ediciones de Derecho Financiero, 1957.

- Hensel, Albert: *Derecho Tributario*. Madrid. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, 2005.
- Hernández Richards, Félix: *La disponibilidad de la renta en Venezuela*, en Asociación Venezolana de Derecho Tributario: *60 años de Imposición a la Renta en Venezuela*. Caracas. 2003.
- Hevia, Burt: *Análisis del régimen jurídico de percepción anticipada del Impuesto al Valor Agregado, caso: industriales de fósforos*. Caracas. Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Revista de Derecho Tributario N° 134, Legis Editores, C.A., 2012.
- _____: *Capacidad Contributiva y Relativismo Axiológico*. Caracas. Ámbito Jurídico, Legis Editores, marzo, 2012.
- _____: *Aproximación a las normas técnicas sobre corrección monetaria financiera. Análisis de la corrección monetaria fiscal de las obras inmobiliarias en proceso*. Caracas. Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Revista de Derecho Tributario N° 139, Legis Editores, C.A., 2013.
- _____: *El Arrendamiento Financiero, El Retroarrendamiento Financiero y el Impuesto Sobre la Renta en Venezuela*. Caracas. Asociación Venezolana de Derecho Tributario. 70 años del Impuesto Sobre la Renta en Venezuela, Memorias de las XII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario, Tomo I, 2013.
- Hocevar González, Mayda y Ramos Pascua José Antonio: *Teoría del Derecho. Una Introducción a la Filosofía del Derecho*. Mérida. Universidad de los Andes, Consejo de Publicaciones, Consejo de Desarrollo de Pregrado, 2013.
- International Accounting Standard Committe Foundation: *Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)*, Internactional Accounting Standards Committe Foundation, Londres, 2005.
- Jarach, Dino: *Curso de Derecho Tributario*. Tercera Edición. Buenos Aires. Ediciones CIMA, 1994.

- Jaramillo, Esteban: *Tratado de Ciencia la Hacienda Pública*. Bogotá. Editorial Voluntad LTDA, 1960.
- Jraige, Jorge: *Distorsiones en la Interpretación del concepto de disponibilidad de la renta: el abono en cuenta y las ganancias cambiarias*. Caracas. Asociación Venezolana de Derecho Tributario. 70 años del Impuesto Sobre la Renta en Venezuela, Memorias de las XII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario, Tomo I, 2013.
- Kauffman, Arthur: *Filosofía del Derecho*. Bogotá. Universidad Externado de Colombia, 1999.
- Kelsen, Hans: *Teoría Pura del Derecho [Primera Edición de 1934], Introducción a los Problemas de la Ciencia Jurídica*. Madrid. Editorial Trotta, S.A., 2011.
- _____: *Teoría Pura del Derecho*. México. Editorial Porrúa, 2000.
- _____: *Teoría General del Derecho y del Estado*. Quinta reimpresión. México. Universidad Nacional Autónoma d México. 1995.
- Lazo, Oscar: *Recopilación de Jurisprudencia y Doctrina Judicial del Impuesto Sobre la Renta en Venezuela*. Buenos Aires/Caracas. Tomo I, IV, 1976.
- León Tovar, Soyla: *El Arrendamiento Financiero: Leasing en el Derecho Mexicano, una opción para el desarrollo*. México. Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Autónoma Nacional de México. Serie 1: Estudios de Derecho Económico, 1989.
- Malvarez Pascual, Luis Alberto: *Los derechos fundamentales como límites externos al legislador. Visión crítica de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional Español*. Asociación Brasileña de Derecho Financiero. Sao Paulo. XX Jornadas del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, Tema: Derechos Humanos y Tributación, 2000.

- Manzano Solano, Antonio: *Sobre la naturaleza jurídica del leasing o arrendamiento financiero*. Córdoba. Estudios jurídicos en conmemoración del X aniversario de la Universidad de Derecho de la Universidad de Córdoba, Tomo I, Universidad de Córdoba, 1991.
- Marmor, Andrei: *Interpretación y Teoría del Derecho*. Barcelona. Editorial Gedisa, 2001.
- Márquez, Rodríguez, Jesús: *El régimen tributario del leasing y del renting con finalidad financiera*. Madrid. Marcial Pons Ediciones Jurídica y Sociales, S.A., 2000.
- Martín Oviedo, José María: *Naturaleza y régimen jurídico de las operaciones de leasing*. Madrid. Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, Volumen XXIII, No. 106, 1973.
- Melich Orsini, José: *Doctrina General del Contrato*. Caracas. Editorial Jurídica Venezolana, Colección Estudios Jurídicos N° 27, 1993.
- Mendonca, Daniel: *Las Claves del Derecho*. Primera edición. Barcelona. Editorial Gedisa, 2000.
- Meneses Corona, Jorge Enrique: *Diez Temas Sobre Derecho Financiero y Tributario*. Caracas. Editorial Jurídica Venezolana, 1991.
- Ministerio de Hacienda, Administración General del Impuesto Sobre la Renta: *Jurisprudencia de Impuesto Sobre la Renta 1943-1965*. Caracas. Tomo I, 1966.
- Molina, Víctor y Toro, Laura: *Necesidad de los Asientos de Ajuste de la Información Contable, (Contabilidad II)*. Mérida. Universidad de los Andes, Facultad de Ciencias Económicas y Sociales, Departamento de Contabilidad y Finanzas, 2002.
- Naveira de Casanova, Gustavo: *El Principio Constitucional de No Confiscatoriedad Tributaria*. Buenos Aires. AbeledoPerrot, S.A., 2012.
- Nieto, Alejandro: *Crítica de la Razón Jurídica*. Madrid. Editorial Trotta, S.A., 2007.

- Octavio, José Andrés: *Los Elementos Fundamentales del Impuesto Sobre la Renta en la Ley del 16 de diciembre de 1966*. Caracas. Facultad de Derecho de la Universidad Central de Venezuela, 1971.
- _____: *La Realidad Económica en el Derecho Tributario. Colección de Estudios Jurídicos N° 73*. Caracas. Editorial Jurídica Venezolana, 2000.
- _____: *La Interpretación de las Normas Tributarias. Estudios sobre la Reforma del Código Orgánico Tributario*. Caracas. Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Editorial Livrosca, C.A., 2002.
- Omeñaca García, Jesús: *Contabilidad General*. Barcelona. Décimo primera edición. Ediciones Deusto, 2008.
- Padrón Amare, Carlos: *Algunas Ideas Fundamentales Acerca de los Conceptos de "Normalidad" y "Necesidad" del Gasto en la Ley de Impuesto Sobre la Renta*. Caracas. Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Revista de Derecho Tributario N° 3. Legis Editores, Caracas, 1964.
- Padrón Amare, Oswaldo y Padrón Amare, Carlos: *La Interpretación de la Ley Tributaria*. Caracas. Editorial Jurídica Venezolana, Colección Monografías Jurídicas N° 2, 1976.
- Palacios, Leonardo: *Las Características de la Imposición a la Renta en Venezuela en Asociación Venezolana de Derecho Tributario, 60 años de Imposición a la Renta en Venezuela, Evolución Histórica y estudios de la Legislación Nacional*. Caracas, 2003.
- Palao Taboada, Carlos: *Métodos y procedimientos de determinación de las bases imponibles*. Madrid. Hacienda Pública Española, N° 72, 1982.
- Palao Taboada, Carlos: *Notas a la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria (II)*. RCEF, núm. 155, 1996.
- Palombella, Gianluigi: *La Autoridad de los Derechos, los derechos entre instituciones y normas*. Madrid. Editorial Trotta, S.A., 2006.

- Paniagua, José: *Ley, Derecho, Interpretación e Integración de la Ley*. Madrid. Editorial Tecnos, 1976.
- Paz Yanastacio, Francisco: *Las Economías de Opción como instrumentos de control de riesgo fiscal*. Colección Monografías 92. Caracas. Universidad Central de Venezuela. Consejo de Desarrollo Científico y Humanístico, 2007.
- Peña, Alirio: *Conciliación Fiscal de Rentas*. Mérida. Departamento de Publicaciones de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad de los Andes, 2006.
- Perez Royo. Fernando: *Derecho Financiero y Tributario, Parte General*. Madrid. Editorial Civitas, S.A., 1995.
- Ramallo Massanet, Juan: *Hecho imponible y cuantificación de la prestación tributaria*. Madrid. CREDF, N° 20, 1978.
- Rawls, Jhon: *Teoría de la justicia*. México. Fondo de Cultura Económica, 1997.
- Roche, Emilio: *Ajuste por inflación en la Ley de Impuesto Sobre la Renta 2001 y su Reglamento*. Caracas. Asociación Venezolana de Derecho Financiero, Revista de Derecho Financiero N° 1 enero-marzo, 2004.
- Rodríguez Arias-Bustamante, Lino: *Ciencia y Filosofía del Derecho. (Filosofía, Derecho y Revolución)*. Buenos Aires. Ediciones Jurídicas Europa-América, 1961.
- Rodríguez Ferrara, Mauricio: *Comprendiendo el Derecho*. Segunda Edición. Caracas. Editorial Livrosca, 2009.
- Romero-Muci, Humberto: *La racionalidad del Sistema de Corrección Monetaria Fiscal*. Caracas. Editorial Jurídica Venezolana, 2005.
- _____: *Superación de un paradigma interpretativo: sobre la deducibilidad de la provisión por riesgo de crédito bancario en el Impuesto Sobre la Renta*. Caracas. Asociación Venezolana de Derecho

Tributario. 70 años del Impuesto Sobre la Renta en Venezuela, Memorias de las XII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario, Tomo I, 2013.

- _____: *El Derecho y el Revés de la Contabilidad*. Caracas. Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Serie Estudios 94, 2013.
- _____: *Apostillas sobre el tratamiento fiscal de las pérdidas netas a los fines del ajuste por inflación en el Impuesto Sobre la Renta*. Caracas. Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Revista de Derecho Tributario N° 79, Legis Editores, C.A., 1998.
- _____: *Los Ajustes por Inflación en la Ley de Impuesto sobre la Renta*. Caracas. Editorial Jurídica Venezolana, 1992.
- Ruiz Almendral, Violeta: *El fraude a la ley tributaria a examen: los problemas de la aplicación práctica de la norma general anti-fraude del artículo 15 de la LGT a los ámbitos nacional y comunitario*. Primera edición. Navarra, España. Editorial Aranzadi, S.A., 2006.
- Sainz de Bujanda, Fernando: *Lecciones de Derecho Financiero*. Madrid. Servicios de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, 1985.
- Sainz de Urquiza, Fernando: *La Interpretación de las Leyes Tributarias*. Buenos Aires. Editorial Abeledo-Perrot, 1990.
- Sánchez-Parodi, Pascua: *Leasing financiero mobiliario*. Madrid. Editorial Montecorvo, S.A., 1989.
- Soto, Ramón: *Contabilidad Bancaria*. Caracas. Consejo Bancario Nacional, 2008.
- Tarsitano, Alberto: *Teoría de la Interpretación Tributaria*, en Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario: *El Tributo y su aplicación. Perspectivas para el siglo XXI*. Madrid, Barcelona, Buenos Aires. Tomo I, 2008.

- Tinoco (h), Pedro: *Comentarios a la Ley de Impuesto Sobre la Renta de Venezuela*. Madrid. Tomo Primero, Editor Halar, Andrés de la Cuerda, 1955.
- Tolosa Vallenilla, Moisés: *El abono en cuenta en materia tributaria y su evolución jurisprudencial en Asociación Venezolana de Derecho Tributario: Revista de Derecho Tributario No. 106*. Caracas. Legis Editores.
- Vernengo, Roberto: *La Racionalidad en el Derecho*. Madrid. Revista Sistema 107-Marzo, 1992.
- Von Mises, Ludwig: *La Acción Humana, Tratado de Economía*. Madrid. Novena Edición, Unión Editorial, S.A., 2009.
- Weber, Max: *Economía y Sociedad*. México. Fondo de Cultura Económica, 1964.
- Weffe, Carlos: *Garantismo y Derecho Penal Tributario en Venezuela*. Caracas. Editorial Globe, C.A., 2010.
- _____: *Antijuridicidad Material y Derecho Penal Tributario: el caso de los ilícitos formales relativos a la facturación en el Impuesto Al Valor Agregado*. Caracas. Fundación de Estudios de Derecho Administrativo (FUNEDA), Jornadas Internacionales: cuestiones actuales de derecho tributario. 2007.
- Zagreblesky, Gustavo: *El derecho dúctil, ley, derechos, justicia*. Madrid. Editorial Trotta, S.A., 2008.

REFERENCIAS LEGISLATIVAS

- Código Civil publicado en la Gaceta N° 2.990 Extraordinaria del 26 de Julio de 1982.
- Código Orgánico Tributario publicado en la Gaceta Oficial N° 37.305 del 17 de octubre de 2001.
- Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Reforma Parcial del Decreto N° 5.189 con Rango, Valor y Fuerza de Ley que establece el

Impuesto al Valor Agregado, publicado en la Gaceta Oficial N° 38.632 del 26 de febrero de 2007.

- Decreto N° 1.808, mediante el cual se dicta el Reglamento Parcial de la Ley de impuesto sobre la renta en materia de retenciones publicado en la Gaceta Oficial N° 36.203 del 12 de mayo de 1.997.
- Ley de bancos y otras instituciones financieras publicada en la Gaceta Oficial N° 39.491 del 19 de agosto del 2010.
- Ley de impuesto sobre la renta publicada en la Gaceta Oficial N° 1.069 del 23 de diciembre de 1966.
- Ley de impuesto sobre la renta publicada en la Gaceta Oficial N° 2.277 del 23 de junio de 1978.
- Ley de impuesto sobre la renta publicada en la Gaceta Oficial N° 20.851 del 17 de julio de 1942.
- Ley de impuesto sobre la renta publicada en la Gaceta Oficial N° 38.628 del 16 de febrero de 2007.
- Ley de instituciones del sector bancario publicada en la Gaceta Oficial N° 39.627 del 2 de marzo de 2011.
- Ley de reforma parcial de la Ley General de bancos y otros institutos de crédito de 1988, publicada en la Gaceta Oficial N° 32.554 del 7 de septiembre de 1982.
- Ley General de bancos y otros institutos de crédito publicada en la Gaceta Oficial N° 1.742 del 22 de mayo de 1975.
- Ley General de Bancos y Otras Instituciones Financieras publicada en la Gaceta Oficial N° 4.641 del 2 de noviembre de 1993.
- Ley Orgánica de los trabajadores y trabajadoras publicada en la Gaceta Oficial N° 6.076 Extraordinario del 7 de mayo de 2012.
- Ley Orgánica del Poder Público Municipal publicada en la Gaceta Oficial N° 6.015 del 28 de diciembre de 2012.

- Ley 26/1988 del 29 de julio, sobre disciplina e intervención de entidades de crédito de España.
- Manual de Contabilidad para bancos, otras instituciones financieras y entidades de ahorro y préstamo publicado en la Gaceta Oficial N° 35.880 del 1 de julio de 1996.
- Normas Sobre Arrendamiento Financiero de Bienes publicada en la Gaceta Oficial N° 32.554 del 7 de septiembre de 1982.
- Real Decreto Legislativo 4/2004 de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto Sobre Sociedades, Ministerio de Hacienda, España.
- Real Decreto N° 1514/2007 del 16 de noviembre de 2007, Ministerio de Economía y Hacienda de España, Boletín Oficial del Estado, 20 de noviembre de 2007.
- Real Decreto N° 2384/1981 del 3 de agosto, por el que se aprueba el nuevo texto del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de España.
- Reglamento de la Ley de impuesto sobre la renta publicado en la Gaceta Oficial N° 5.662 del 24 de septiembre de 2003.

REFERENCIAS JURISPRUDENCIALES

- Sentencia de la Corte Suprema de Justicia del 22 de Octubre de 1959, Gaceta Forense N° 26, 2E.
- Sentencia del 28 de febrero de 1985, caso: Arrendequipos, C.A. vs. Sociedad Anónima de Crédito y Comercio Sociedad Financiera (SACCO), Gaceta Forense No. 127, V. II.
- Sentencia N° 78 de la Corte Suprema de Justicia en Sala Político Administrativa, Especial Tributaria del 3 de febrero de 1999, caso: Hidrocarburos y Derivados, C.A. (HIDECA). Ramírez & Garay: Jurisprudencia. Caracas. Tomo CLI; febrero 1999.

- Sentencia N° 84 del 6 de agosto de 1945 de la Junta de Apelaciones de los antiguos Tribunales del Impuesto Sobre la Renta.
- Sentencia N° 103 del 12 de febrero de 1946 de la Junta de Apelaciones de los antiguos Tribunales del Impuesto Sobre la Renta.
- Sentencia N° 148 del 9 de enero de 1948 de la Junta de Apelaciones de los Tribunales del Impuesto Sobre la Renta
- Sentencia N° 240 del 3 de agosto de 1948 de la Junta de Apelaciones de los antiguos Tribunales del Impuesto Sobre la Renta.
- Sentencia N° 301 del 27 de febrero de 2007 del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Constitucional con ponencia del Magistrado Jesús Eduardo Cabrera Romero, mediante la cual se interpretó el sentido y alcance del artículo 31 de la Ley de impuesto sobre la renta.
- Sentencia N° 00394 del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Político Administrativa del 12 de mayo de 2010, con ponencia del Magistrado Levis Ignacio Zerpa, caso: Valores Unión, C.A. vs. República.
- Sentencia N° 00432 del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Político Administrativa del 19 de mayo del 2010, con ponencia del Magistrado Hadel Mostafá Paolini, caso: Banesco Banco Universal, S.A. vs República.
- Sentencia N° 00564 del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Político Administrativa de fecha 07 de mayo de 2008, con ponencia de la Magistrada Yolanda Jaimes Guerrero, caso: Industrias Ruansa de Venezuela, C.A. vs. República.
- Sentencia N° 00957 del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Político Administrativa de fecha 16 de julio de 2002, con ponencia del Magistrado Hadel Mostafá Paolini, caso: Organización Sarela, C.A. vs. República.
- Sentencia N° 01071 del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Político Administrativa del 15 de julio de 2009, con ponencia del Magistrado Emiro García Rosas, caso: Proagro, C.A. vs. República.

- Sentencia N° 02388 del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Político Administrativa de fecha 25 de octubre de 2001, con ponencia del Magistrado Levis Ignacio Zerpa, caso Empresa de Construcciones Benvenuto Barsanti, S.A. vs. República.

DICTÁMENES ADMINISTRATIVOS

- Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT): Dictamen Administrativo identificado con el N° 2.369-95 del 16 de febrero de 1.996.
- Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT): Dictamen Administrativo identificado con el N° 2.657 del 29 de agosto de 1.997.
- Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT): Dictamen Administrativo identificado con las letras y números HGJT-200-1207 del 10 de mayo de 1995.
- Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT): Dictamen Administrativo identificado con las letras y números HJI-200-00375 del 14 de mayo de 1988.
- Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT): Dictamen Administrativo identificado con las letras y números HJI-200-000445 del 8 de abril de 1994.
- Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT): Dictamen Administrativo identificado con las letras y números HJI-200-710-2 de fecha 26 de mayo de 1982.

NORMAS TÉCNICAS

- Norma Internacional de Contabilidad N° 16 “Propiedad, Planta y Equipo”.
- Norma Internacional de Contabilidad N° 17 “Arrendamientos”.

- Norma Internacional de Contabilidad N° 40 “Propiedades de Inversión”.

SITIOS WEB

- <http://lema.rae.es/drae/>
- <http://www.tsj.gov.ve/>
- <http://revistas.ucm.es/index.php/CESE/article/viewfile>