



EL PAGO ANTICIPADO TRIBUTARIO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA RESPECTO DE LA FIGURA DE LOS FRUTOS CIVILES EN EL MARCO LEGAL VENEZOLANO

(Tributary Prepayment of Income Tax Regarding the Unearned Incomes Figure in the Venezuelan Legal Framework)

*Andrés Rivas

Abogado en Libre Ejercicio

Recibido: 01 de abril de 2010

Aceptado: 28 de abril de 2010

RESUMEN

El objetivo principal del presente estudio está orientado a analizar la situación del pago anticipado del impuesto sobre la renta bajo la forma de declaración estimada y retenciones, respecto de la figura de los frutos civiles en el marco legal venezolano, la cual se sustentó en diversos postulados y doctrinas que teorizan o critican, en algunos casos, el fundamento y naturaleza jurídica del pago anticipado tributario, como: Villegas (2002), Luchena (1997), Pont (1993), Ferreiro (1979), entre otros; así como criterios teóricos y técnico-jurídicos que sustentan el derecho a los denominados frutos civiles en el marco del derecho de propiedad, o más específicamente a los intereses de capital, por juristas y doctrinarios, como: Aguilar (2003), Calvo (2004), García (2002), entre otros, todo ello según lo contenido en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999), el Código Orgánico Tributario (2001), la Ley de Impuesto sobre la Renta (2007), el Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta (2003), el Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta en materia de Retenciones (1997), entre otros textos normativos. El presente trabajo de investigación es de tipo documental y descriptivo, el diseño de la investigación fue bibliográfico, no-experimental. La técnica de recolección de datos empleada se ajusta a la de la observación documental, los instrumentos de recolección fueron la interpretación, la guía de observación documental, el sistema folder, listados y archivos de computadora. La técnica aplicada es de tipo cualitativo, específicamente el análisis, en sus diversas formas: de contenido, semántico, crítico, sintáctico, comparativo, lógico, histórico y contextual; además se aplica la hermenéutica jurídica. Finalmente, se generan conclusiones que determinan el impacto percibido por los contribuyentes en el ámbito de la propiedad privada ante la exigencia de anticipos tributarios en el cobro del Impuesto sobre la Renta.

Palabras Clave: Pago Anticipado, Impuesto sobre la Renta, Frutos Civiles, Marco Legal Venezolano.

*Andrés Rivas: Abogado (URBE). Técnico Especializado en Aduanas y Comercio Exterior (INAFE). Magíster Scintiarum en Gerencia Tributaria (URBE). Abogado en ejercicio profesional.



ABSTRACT

The main objective of this research is oriented toward analyzing the situation regarding the prepayment of the income tax under the form of estimated tax declaration and withholding; all this regarding the figure of unearned incomes in Venezuelan legal framework, which was supported on various assumptions and doctrines that theorize, or sometimes criticize the fundamentals and the legal nature of prepayment such as the ones proposed by Villegas (2002), Luchena (1997), Pont (1993), Ferreiro (1979), among others; in addition to theoretical and technical-legal criteria that support the right to said unearned incomes as part of the right to property, or more specifically to capital interest by lawyers and doctrinarians such as Aguilar (2003), Calvo (2004), García (2002), among others; all this according to the Constitution of the Bolivarian Republic of Venezuela (1999), the Tributary Organic Code (2001), the Income Tax Law (2007), the Income Tax Law's Regulations (2003), the Income Tax Law's Partial Regulations on the subject of Withholding (1997) among other regulatory texts. This research is a documentary and descriptive one; the research design was of bibliographical, non-experimental type. Data collection technique used in this research is adjusted to documentary observation; collection instruments were the interpretation, the documentary observation guide, the folder system, listings and computer files. Technique applied was a qualitative-type one, specifically the analysis in all its forms: content, semantic, critical, syntactic, comparative, logical, historical, and contextual analysis; additionally, the legal hermeneutics was applied. Finally, this research generates conclusions that determine the impact on tax contributors arise on the subject of private property given the demand for tax prepayment in the collection of income tax.

Key Words: Prepayment, Income Tax, Unearned Incomes, Venezuelan Legal Framework.

Introducción

El Impuesto Sobre la Renta se erige como uno de los de mayor rendimiento en materia impositiva, además de poseer en su esencia una tendencia a adaptarse a objetivos de justicia social mediante sus distintas consideraciones, al determinar quiénes y de qué forma están obligados al pago del mismo, constituyendo para muchos el gravamen principal, más progresista y universal de los existentes en los distintos sistemas tributarios.

Sin embargo, como se discute en el presente estudio; en algunos casos, considerando ciertos factores de dicha exacción, podría atentar contra derechos fundamentales de los ciudadanos, como el de la propiedad privada, resultando lesivo y pernicioso.

Asimismo, aún cuando este impuesto, en su esencia, persiga fines sociales y esté constituido por diversos factores positivos presuponiendo desarrollo y crecimiento económico para quien lo aplica, no implica necesariamente una verdadera evolución o desarrollo, ya que son, entre otros aspectos, los mecanismos establecidos para recaudarlo los límites respecto al sentido, aplicabilidad y eficacia de dicha exacción.

Deben analizarse entonces, con mayor interés, estos mecanismos recaudatorios, pues no siempre logran darle forma al fin último perseguido por toda política fiscal o por la



tributación en el marco de las legislaciones nacionales; generando obstaculización del ahorro, de la capitalización, de la inversión y del progreso económico en general.

El presente estudio aborda la figura del pago anticipado en el Sistema Tributario Venezolano como mecanismo de recaudación de tributos, específicamente el desarrollado en la Ley de Impuesto Sobre la Renta (LISLR, 2007) y el Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre la Renta (RLISLR, 2003) vigentes, bajo la figura de declaración estimada; así como el establecido bajo la figura de retenciones en la misma LISLR (2007) y en el Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto Sobre la Renta en materia de Retenciones (RPLISLRMR, 1997).

Es necesario considerar lo siguiente: aquellos contribuyentes en posesión de dinero en efectivo tienen la posibilidad de consumir en la medida posible de acuerdo con su liquidez y disposición de hacerlo.

Si alternativamente se les exige desprenderse de una parte de ello, como en el caso del pago anticipado tributario, se les estaría postergando la posibilidad de generar un beneficio actual igual al que obtendrían en posesión de la totalidad de su patrimonio; como por ejemplo la generación de intereses de capital, pudiendo estos generarse en razón y proporcionalmente a los montos disponibles para algún momento determinado, como producto de algún tipo de inversión generativa de este tipo de retribución económica.

Se infiere la necesidad de estudiar y analizar la existencia del pago anticipado tributario en el caso del impuesto sobre la renta, tomando principalmente como fundamento la naturaleza jurídica de dicha institución, y considerando además instituciones específicas de otras ramas del derecho, en este caso, los frutos civiles, como factor desarrollado en el marco del derecho de propiedad venezolano y protegido por normas de rango constitucional.

Por cuanto en el ejercicio de dichos anticipos podrían estarse generando efectos diversos en los índices de desarrollo económico de la empresa privada y los particulares, así como en los índices de recaudación; además de las afectaciones a la propiedad.

Métodos

Tipo de investigación

El presente estudio se determina como de tipo documental y descriptivo.

Se establece como documental, considerando el criterio de Chávez (2007), quien señala como estudios documentales aquellos realizados sobre la base de documentos o revisión bibliográfica; agregando que se efectúan en función de cualquier tipo de documentos escritos y no escritos, teniendo como finalidad recolectar la información susceptible de ser analizada.

Y descriptivo, según Sabino (2002), quien explica la investigación descriptiva como aquella en la cual se utilizan criterios sistemáticos que permiten poner de manifiesto la



estructura o el comportamiento de los fenómenos en estudio, proporcionando de ese modo información sistemática y comparable con la de otras fuentes.

Diseño

El presente estudio se enmarca en un diseño bibliográfico, no experimental, bibliográfico, tomando la definición dada por Tamayo y Tamayo (2007), quien explica el diseño bibliográfico como aquel en el que se recurre a la utilización de datos secundarios, es decir, aquellos obtenidos por otros y llegan a ser elaborados y procesados de acuerdo con los fines de quienes inicialmente los elaboraron y manejaron.

Y no experimental, por cuanto Hernández, Fernández y Baptista (2006) lo desarrollan como aquel donde no se manipulan deliberadamente variables, y donde sólo se observa el fenómeno objeto de estudio.

Instrumentos

Para Yuni y Urbano (2006), los instrumentos de recolección de datos son dispositivos que permiten al investigador observar y/o medir los fenómenos empíricos, y diseñados para almacenar y organizar la información.

En el presente trabajo de investigación, por su tipología documental y diseño bibliográfico, así como su método, los instrumentos utilizados son: la Interpretación, la Guía de Observación Documental, el Sistema Folder, Listados y Archivos de Computadora.

Consideraciones teóricas

El pago anticipado tributario y su naturaleza jurídica

Es menester recapitular en principio que la figura del pago anticipado tributario en el impuesto sobre la renta venezolano se encuentra bajo la figura denominada declaración estimada, establecido en el marco de la Ley de Impuesto sobre la Renta (LISLR, 2007), el Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta (RLISLR, 2003) y la providencia administrativa del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) N.º SNAT/2004/0069 (Providencia 0069, 2004).

También se encuentra en el marco de la figura de las retenciones a las que constriñe realizar tanto el artículo 86 de la LISLR (2007), como el articulado del Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta en Materia de Retenciones (RPLISLRMR, 1997).

Es importante mencionar que el artículo 1 de la LISLR (2007) establece: “Los enriquecimientos anuales, netos y disponibles obtenidos en dinero o en especie, causarán impuestos según las normas establecidas en esta ley.”, dejando en evidencia los principios de la anualidad y disponibilidad para la gravabilidad de la renta.

Ahora bien, los anticipos tributarios o el pago anticipado tributario, parafraseando a Villegas (2002), los considera al coincidir citando a Corti (1981), como cuotas de un



presunto impuesto futuro; que además configuran una institución jurídica presentada como una obligación de ciertos sujetos pasivos a cumplir antes de perfeccionarse el hecho imponible, manifestando el evidente surgimiento de la obligación con antelación al nacimiento de la deuda tributaria propiamente dicha.

Otra consideración teórica de gran relevancia sobre este asunto, es la hecha por Pont (1993), quien define el pago fraccionado en sentido impropio (equivalente a lo conocido en la legislación y doctrina venezolana como pago anticipado tributario bajo las figuras de declaración estimada y retenciones) como el relativo a los diversos mecanismos previstos en las leyes de varios tributos tendentes a la anticipación de los ingresos tributarios.

Se determina así como un mecanismo establecido por la Administración Pública por motivos primordialmente recaudatorios, para satisfacer concretas necesidades de tesorería nacional o, incluso, por razones de política económica, para detraer una parte de los activos líquidos en manos del público.

Citando a Pont (1993, p. 35), este sistema:

No toma suficientemente en cuenta, al menos dos argumentos fundamentales: a) que no puede exigirse el cumplimiento de una obligación que todavía no ha nacido; y b) que la recaudación de los tributos está, como toda la actuación administrativa, sometida al imperio de la Ley (...).

Luego de la consideración hecha por Pont (1993), resulta importante una aclaratoria conceptual respecto a la denominada política económica. El tratadista económico Mochón (2006) la define como aquella integrada por el conjunto de medidas gubernamentales destinadas a influir sobre la marcha de la economía en su conjunto.

Posteriormente, el mismo Mochón (2006) señala como instrumentos de la política económica a las políticas monetaria y fiscal, definiendo la primera como aquella referida a las decisiones de las autoridades monetarias respecto a la alteración del equilibrio en el mercado de dinero o del tipo de interés.

Y a la segunda, como aquella referida a las decisiones del Gobierno sobre el nivel del gasto público y los impuestos; y en el marco de las políticas monetarias desarrolla la política monetaria contraccionaria o contractiva, considerada por el autor in comento como aquella política monetaria orientada a disminuir la cantidad de liquidez o dinero en manos de los ciudadanos.

Por su parte, el tratadista económico Nordhaus (2006), señala en cuanto a este punto, que sean cuales fueren las predilecciones filosóficas de un gobierno, toda economía avanzada dirige a la vez las políticas fiscal y monetaria.

Ahora bien, Frías (2002, p. 113), define la retención (aplicable a la concepción conceptual grosso modo del pago anticipado tributario) así:

Es un instrumento legal de recaudación, cuyo propósito fundamental radica en asegurar para el fisco, la percepción periódica del tributo que causan determinadas



rentas. A los fines del Impuesto sobre la Renta (ISLR), la retención no es pago definitivo de impuesto, sino anticipo del impuesto que debe autoliquidar el contribuyente por los enriquecimientos netos obtenidos en su ejercicio fiscal.

El Código Orgánico Tributario venezolano (COT, 2001) en su artículo 43 establece: Los pagos a cuenta deben ser expresamente dispuestos o autorizados por la ley.

En los impuestos que se determinen sobre la base de declaraciones juradas, la cuantía del pago a cuenta se fijará considerando la norma que establezca la ley del respectivo tributo.

El citado artículo, según el compendio Legis (2007), en sus comentarios al Código Orgánico Tributario (COT, 2001) venezolano, establece la procedencia de la figura del pago anticipado en el marco legal tributario; señalando que el COT (2001) estipula el caso de pago de algún tributo por anticipado, haciéndolo exigible antes de la fecha normal.

Establecidas algunas definiciones y consideraciones grosso modo sobre el pago anticipado tributario y antes de entrar en criterios sobre su naturaleza, es menester revisar el concepto “pago”, en razón de justificar o criticar su uso al nombrar la figura de los anticipos tributarios como “pago anticipado”.

En principio, según Luchena (1997), el pago es la forma por antonomasia de extinción de las obligaciones, aunque no la única, debiendo entenderse por tal los distintos hechos o negocios en virtud de los cuales una obligación de cualquier tipo en el marco jurídico deja de existir.

En un sentido técnico-jurídico, para Luchena (1997) la palabra pago se emplea con un significado más amplio y se hace referencia con él a la extinción de la obligación contraída ya sea por el comportamiento voluntario del deudor, como por la extinción a través de la ejecución forzosa.

Por último, considera Luchena (1997), en un sentido más específico, que la voz pago o cumplimiento hacen referencia a la satisfacción de la deuda por el comportamiento voluntario de la persona obligada en la parte pasiva de la relación, quedando excluido el comportamiento mediante ejecución judicial. Define entonces el pago como todo acto de realización o de ejecución de una prestación debida en virtud de una relación obligatoria.

Es así como luego de estas consideraciones, Luchena (1997) señala que para encontrarse en presencia de un “pago”, debe considerarse lo siguiente:

1. La existencia de una previa obligación como conditio sine qua non.
2. Viene referido a la realización voluntaria de una prestación debida.
3. Tal acto tiene como consecuencia inmediata la extinción de la obligación preexistente llegado el vencimiento de la misma; vencimiento que determinará, de un lado, la exigibilidad del crédito, y, de otro, la facultad del deudor de realizarlo sin que el acreedor pueda oponerse. En tanto no se produzca el vencimiento la obligación será inexigible, no pudiéndose hablar en puridad de pago.



Ahora bien, el pago anticipado tributario es una figura existente en los sistemas tributarios internacionales desde hace ya tiempo, y su naturaleza jurídica se discute desde entonces por distintos juristas y estudiosos.

La primera consideración teórica objeto de estudio sobre la naturaleza de los anticipos de impuesto es la de Palao (1968), quien en su publicación “La retención a cuenta” manifestó una consideración respecto a la naturaleza de las retenciones cuando expresó:

“Si bien la retención a cuenta se resiste a ser encuadrada en los moldes tradicionales del pago, existen en ella elementos suficientes para impedir el desecho absoluto de la noción de pago”, expresando además lo siguiente: “las fronteras entre el pago y la garantía se hacen extremadamente tenues, hasta el punto de que es imposible distinguir el uno de la otra”. Palao (1968, p. 276).

Otros como Ferreiro (1979), tratan la institución jurídica del anticipo como un supuesto de pago anticipado y a cuenta, pero con función de garantía. En este sentido expone que la obligación de realizar el pago fraccionado es una obligación accesoria cuyo presupuesto de hecho es la realización parcial del hecho imponible en los términos establecidos en la ley; exponiendo que el hecho imponible no se realiza en un instante (refiriéndose al cierre de cada ejercicio económico), sino se realiza en el transcurso del ejercicio económico.

Según Ferreiro (1979, p. 67), “el hecho imponible no es tenido en cuenta por el legislador solo, estáticamente, fotográficamente, en el momento en que se realiza en su totalidad. Puede ser tenido en cuenta dinámicamente, cinematográficamente, mientras se está realizando.”.

Rodríguez (1981), quien considera y entiende negativamente las distintas acepciones señaladas con anterioridad, sostiene que el legislador cuando establece retenciones (criterio aplicable por igual al pago anticipado en sentido amplio), persigue tres finalidades.

Dicho autor estructura esas finalidades así: en primer lugar, persigue anticipar la recaudación del impuesto y periodificarla, evitando su acumulación en unos momentos determinados; en segundo lugar, la retención persigue una finalidad de ilusión financiera, haciendo sentir a los contribuyentes el tributo, menos gravoso al distribuirlo en el tiempo en porciones pequeñas.

Por último, una finalidad de política económico-tributaria, puesto que al aproximarse la detracción del impuesto al momento de producción de la renta se posibilita una mayor adecuación del sistema fiscal a la coyuntura económica; otorgándole entonces una naturaleza mixta, sin esclarecer quien es verdaderamente beneficiado o perjudicado.

Por su parte, Luchena (1997) comenta que el concepto de pago va indisolublemente unido a la previa existencia de una relación obligacional que impone al deudor el cumplimiento de la prestación debida una vez que se produzca el vencimiento de la misma.



Señala que, con base a los supuestos establecidos en la retención a cuenta, no es posible hablar de pago, ni siquiera anticipado, puesto que con ello sólo se hace referencia a los efectos jurídicos que el cumplimiento de la prestación debida debería desplegar llegado su vencimiento.

En el mismo orden de ideas, afirma Luchena (1997) que la efectiva y real realización del hecho imponible, y el consiguiente devengo del impuesto, será únicamente condición de legitimidad de la adquisición por parte del Estado de las exacciones a título de tributo.

Desecha Luchena (1997) la acepción del anticipo como pago, y explica que, vista la imposibilidad de asimilarlo como tal, puede observarse su naturaleza como de garantía, como cualquier modo o medida para asegurar la realización de un crédito; sin embargo, explica que la garantía tiene un carácter accesorio o subordinado del derecho subjetivo en el que consiste la misma respecto de la obligación principal, la cual, es inexistente.

Por su parte, el legislador venezolano asume igualmente postura respecto a la naturaleza de los anticipos tributarios, otorgándole una acepción de anticipos a cuenta, cuando en el artículo 85 de la Ley de Impuesto sobre la Renta (LISLR, 2007) establece lo siguiente:

Los pagos que tengan que hacerse conforme a lo previsto en el artículo 86 y en los párrafos primero y segundo del artículo 87 (referidos a las retenciones y declaración estimada, paréntesis propio) de la presente Ley, deberán considerarse como anticipos hechos a cuenta del impuesto que resulte de la declaración anual definitiva.

Los frutos civiles respecto de la figura del pago anticipado del impuesto sobre la renta

Puesto que la figura de los frutos civiles se encuentra en el marco del derecho de propiedad desarrollado en el ordenamiento jurídico venezolano, resulta conveniente indagar sobre el tratamiento legal de dicho derecho, comenzando por la disposición contenida en el artículo 115 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999), la cual señala:

Se garantiza el derecho de propiedad. Toda persona tiene derecho al uso, goce, disfrute y disposición de sus bienes. La propiedad estará sometida a las contribuciones, restricciones y obligaciones que establezca la ley con fines de utilidad pública o de interés general. Sólo por causa de utilidad pública o interés social, mediante sentencia firme y pago oportuno de justa indemnización, podrá ser declarada la expropiación de cualquier clase de bienes.

En el citado artículo constitucional se establece la garantía del derecho de propiedad para toda persona respecto de sus bienes; haciendo la mención de que dicha propiedad estará sometida a las contribuciones, restricciones y obligaciones que establezca la ley con fines de utilidad pública o de interés general; donde encontramos enmarcados los distintos tributos del sistema impositivo venezolano.



Por su parte, el Código Civil (1982) venezolano, en su artículo 545, define la propiedad así: “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”.

Calvo (2004), define el derecho de propiedad en sentido objetivo como el conjunto de disposiciones legales que regulan la potestad del hombre sobre los bienes. Y, en sentido subjetivo, lo desarrolla como la facultad o poder legítimo de ejercer las diferentes facultades que le reconoce la norma objetiva en los bienes sobre los cuales recae este derecho.

Por su parte, Aguilar (2003) critica la definición del legislador sosteniendo que el concepto de propiedad en su estado normal comprende facultades no absorbidas dentro de la enumeración legal de los atributos señalados. Explica que la propiedad en su situación normal se caracteriza por la plenitud de sus poderes y la indeterminación de los mismos, en el sentido de no ser una simple suma de facultades concretas sino un poder genérico que permite al propietario hacer con la cosa todo cuanto sea lícito.

En este sentido, Aguilar (2003) agrega y define la propiedad como un derecho exclusivo o excluyente desde la perspectiva de que el propietario se beneficia él solo de todos los provechos de la cosa sin tener para ello necesidad jurídica de exigir la colaboración de alguien más; pero también en el sentido de poder impedir a los terceros que concurran al uso, goce y disposición de la cosa.

Ahora bien, es menester dejar claro que además del reconocimiento del sistema impositivo como límite al uso, goce, disfrute y disposición de los bienes, hecho en el citado artículo 115 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999); también en este cuerpo normativo se establece la prohibición del alcance confiscatorio de los tributos, atendiendo a la esencia del mismo derecho de propiedad, cuando señala en su artículo 317: “(...) ningún tributo puede tener efecto confiscatorio”.

Asimismo, atendiendo a la relación existente entre los sistemas impositivos y el derecho de propiedad ante la existencia de un principio prohibitorio de los alcances confiscatorios de dichos sistemas, Villegas (2002) establece la prohibición de confiscatoriedad de los tributos como una garantía a la inviolabilidad de la propiedad privada y a su libre uso y disposición.

En este orden de ideas, García (2002, p.103) afirma lo siguiente: “el ejercicio de la potestad tributaria se concreta en la privación coactiva, al menos parcial, de propiedades, derechos patrimoniales o rentas sin compensación por el establecimiento del deber de tributación para el sostenimiento de los gastos públicos”.

Por su parte, Fraga (2000) señala que, de acuerdo con el artículo 133 de la Constitución Nacional, toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de los impuestos, tasas y contribuciones que establezca la Ley. Señala esta acepción como el principio cardinal sobre el cual descansa el poder del Estado de crear tributos y las potestades y competencias para determinarlos y recaudarlos.



Asimismo, señala Fraga (2000), que la formulación de este principio revela con toda claridad cómo la tributación se erige en otro de los límites fundamentales al derecho de propiedad, en tanto a través del pacto constitucional, todos consienten en que una parte de su riqueza se destine a colaborar en el sostenimiento de los gastos públicos.

En este sentido, Fraga (2000) señala que así es como la privación imperativa de la propiedad conforme a la Ley según lo explicado, es cosustancial al ejercicio del poder tributario dejándolo ver así el artículo 115 de la Constitución Nacional (citado ut supra), al garantizar el derecho de propiedad, pero sometido a las contribuciones establecidas en la Ley.

Para Fraga (2000) la formulación del deber de contribuir es un reconocimiento implícito del derecho a la propiedad. Explica esto afirmando que si la propiedad no es reconocida y amparada por el Estado, la materialización del deber de contribuir, según lo establecido constitucionalmente, resultaría impracticable, en atención a que la detracción patrimonial implícita en todo tributo no tendría donde realizarse.

Entendido en forma sucinta el derecho de propiedad, pasa a ser menester comprender lo conocido como derecho de accesión, para así desarrollar y aprehender con claridad lo entendido como frutos civiles, en el marco del derecho civil venezolano.

Así pues, según Calvo (2004, p. 353), la accesión consiste en el derecho del propietario de hacer suyo lo que puede unirse o agregarse materialmente a lo que le pertenece; dice, “es consecuencia de un dominio anterior y se funda en el conocido principio: lo accesorio sigue la suerte de lo principal”.

Calvo (2004, p. 354) señala que por accesión se adquiere, en tesis general, el dominio de todo lo que una cosa produce; “estrictamente la adquisición de lo accesorio, que se junta a lo principal, adquiriendo el dueño de éste último, la propiedad de lo que se accede”.

La accesión, en una clasificación que la doctrina desglosa y adoptada por Aguilar (2003), puede ser:

a) Discreta, por producción o impropia, cuando se plantea como el derecho en virtud del cual el propietario hace suyo todo lo que la cosa produce, la cual implica un movimiento de adentro hacia afuera, es decir, de la cosa a su provento.

b) Continua, por unión o propia, cuando se plantea como el derecho en virtud del cual el propietario hace suyo todo lo que se una o incorpore a la cosa (natural o artificialmente) en calidad de accesorio y de modo inseparable, la cual implica un movimiento de afuera hacia adentro, es decir, de una cosa hacia la otra a la cual se une o incorpora.

En el caso de la accesión impropia, Aguilar (2003, p. 239) ve como fundamento de ésta un principio de justicia identificado con el derecho de propiedad, puesto que, “si las cosas nos pertenecen es por las utilidades y provechos que derivan de ellas entre las cuales se encuentran las cosas que las mismas producen.”



El Código Civil (1982) en su artículo 552, establece textualmente:

Los frutos naturales y los frutos civiles pertenecen por derecho de accesión al propietario de la cosa que los produce. (...)

Los frutos civiles son los que se obtienen con ocasión de una cosa, tales como: los intereses de los capitales (...).

Según se deduce de lo establecido en el artículo 552 del Código Civil (1982), se entiende por frutos civiles los que se obtienen con ocasión de una cosa, tales como: los intereses de los capitales. Respecto a los frutos civiles, Fraga (2008, p. 17) señala que “los intereses en general son típicos frutos civiles”.

Quedando definitivamente los intereses de los capitales enmarcados dentro de los denominados en la legislación venezolana frutos civiles; debe dársele la perspectiva a este concepto (intereses de los capitales) desde el punto de vista económico para una mejor comprensión del objeto del presente estudio.

El tratadista económico Mochón (2006, p. 125), expone primeramente que “la retribución del factor productivo capital se denomina rendimiento o interés”. Establece que el interés se puede definir como el pago por los servicios del capital o, más concretamente, como el precio de un préstamo.

En el mismo orden de ideas, se desprende de lo anterior otro factor atinente al tema en estudio, como lo es el dinero, que en posesión de él, éste es productor de los intereses, ya enmarcados dentro de los llamados frutos civiles.

En cuanto al factor dinero, Poggi (2006, p.122) señala que “en mayor o menor medida, el dinero les confiere a aquellos que lo poseen lo que podría rotularse como el aspecto disposicional de la posibilidad, lo que es muy evidente en aquellos que poseen una gran cantidad de dinero.”

Señala también Poggi (2006) que el dinero en sí mismo constituye la mejor corporización de la propiedad privada; y que además su posesión está intrínsecamente relacionada con la noción de elección o conducta electiva.

Rodner (2005, p.73), comentando la caracterización y funcionalidad del dinero, explica que el dinero, entre otras, tiene una función de medida para el pago diferido:

(...) el dinero es una medida para el pago diferido del precio y de cualquier deuda en dinero. El dinero permite el diferimiento del pago (del precio, de un préstamo) lo cual, en términos económicos, significa diferir el consumo.

El diferimiento del consumo (a través del diferimiento del pago) tiene que necesariamente compensarse. La forma de compensación del diferimiento del pago en el tiempo es el pago de un interés. El valor de un dólar hoy es igual a ese dólar multiplicado por $(1+ii)$, donde (ii) son los intereses que se pagan sobre la suma prestada. En términos sencillos, el dinero es lo que simplifica el desarrollo del crédito.



Por otra parte, Rodner (2005, p.341) define la inflación como factor relacionado al dinero, de la siguiente manera:

La inflación es la tendencia persistente al incremento del nivel general de precios. En un sentido similar, la inflación se ha definido como el proceso continuo de elevación de los precios o equivalentemente, como un proceso continuo en la caída del valor (poder adquisitivo) del dinero.

Rodner señala que la jurisprudencia venezolana no contiene ninguna definición precisa de lo que es el fenómeno de la inflación. Sin embargo, señala que la Corte Suprema de Justicia, Sala Político Administrativa, en sentencia de agosto de 1990 (con ponencia de Hildegard Rondón de Sansó), se acercó a una definición de inflación cuando sostuvo, en un juicio donde se discutía el concepto de justa indemnización en caso de expropiación, que el efecto inflacionario consiste en la disminución de la posibilidad de adquirir bienes y servicios con la misma cantidad de monedas.

Resultados

Respecto al punto concreto sobre la naturaleza del pago anticipado tributario, puede observarse en el desarrollo de las consideraciones teóricas del presente estudio que son varias las naturalezas atribuidas doctrinalmente a dicha institución, siendo importante señalar lo siguiente:

Pont (1993), desde el punto de vista de la administración tributaria, define el pago fraccionado en sentido impropio (tratado como pago anticipado en el presente estudio) como el relativo a los diversos mecanismos previstos en las leyes de varios tributos tendentes a la anticipación de los ingresos tributarios, caracterizando al pago anticipado como un medio para la recepción anticipada de ingresos por concepto de un futuro cobro de un tributo determinado.

En este sentido, Pont (1993) explica la existencia del pago anticipado como un mecanismo establecido por la Administración por motivos primordialmente recaudatorios, para satisfacer necesidades de tesorería nacional. Y luego explica que también es utilizado por razones de política económica para detraer una parte de los activos líquidos en manos del público.

Sin embargo, por la finalidad descrita por Pont (1993), en la última aseveración dirigida a la intención de detraer una parte de los activos líquidos en manos del público, sería más correcto hablar específicamente de política monetaria según lo establecido por el tratadista economista Mochón (2006).

El referido autor la define como la referida a las decisiones de las autoridades monetarias respecto a la alteración del equilibrio en el mercado de dinero o del tipo de interés; y en ese sentido debería agregarse el calificativo de contraccionaria o contractiva, considerada por Mochón (2006) como aquella política monetaria orientada a disminuir la cantidad de liquidez o dinero en manos de los ciudadanos.



Agrega el tratadista Nordhaus (2006) a este punto, en la misma línea de Mochón, que sean cuales fueren las predilecciones filosóficas de un gobierno, toda economía avanzada dirige a la vez las políticas fiscal y monetaria. De dicha afirmación hecha por Nordhaus (2006), puede inducirse que el pago anticipado se presenta como un mecanismo recaudatorio implantado por razones de política monetaria de acuerdo al ejercicio de la política fiscal; ambas en manos del Estado.

Estas consideraciones dejan clara la característica del pago anticipado como un mecanismo para la recaudación del impuesto sobre la renta en ejercicio de una política fiscal por razones de política monetaria, ya sea para incrementar el ingreso de la tesorería nacional de manera anticipada, o para sencillamente detraer parte de liquidez de los ciudadanos.

Asimismo, sostiene Pont (1993) que en el caso del pago anticipado no se consideran dos aspectos; primeramente, no puede exigirse el cumplimiento de una obligación no nacida; y en segundo lugar, los mecanismos recaudatorios, como toda la actuación administrativa, están sometidos al imperio de la Ley.

A este criterio de Pont (1993), considera el investigador que indiscutiblemente debe agregarse la prohibición de la confiscatoriedad de los tributos, establecida en el caso de la República Bolivariana de Venezuela en la Constitución Nacional en su artículo 317 cuando señala: "(...) ningún tributo puede tener efecto confiscatorio".

No obstante, es menester hacer mención de que definitivamente no podría catalogarse al Impuesto sobre la Renta en su totalidad como confiscatorio en el marco del presente estudio, pero al imponerse éste bajo el régimen de pago anticipado, no hay duda en la generación de efectos confiscatorios al tener injerencia negativa en la propiedad privada de los contribuyentes.

En este sentido, dicha injerencia en el derecho de propiedad toma relevancia partiendo sobre todo de consideraciones como las hechas por Villegas (2002), quien establece la prohibición de confiscatoriedad de los tributos como una garantía a la inviolabilidad de la propiedad privada y a su libre uso y disposición.

Ahora bien, Frías (2002) caracteriza a las retenciones como un instrumento legal de recaudación cuyo propósito fundamental radica en asegurar para el fisco, la percepción periódica del tributo que causan determinadas rentas; y además, a los fines del Impuesto sobre la Renta (ISLR), la retención no es pago definitivo de impuesto, sino anticipo del impuesto que debe autoliquidar el contribuyente por los enriquecimientos netos obtenidos en su ejercicio fiscal.

En este sentido, Frías (2002) le otorga, en el caso de las retenciones, una naturaleza de garantía y al mismo tiempo de abono a cuenta considerando la idea de un anticipo del impuesto futuro autoliquidable.

En contrapartida al criterio de Frías (2002), Luchena (1997), por su parte, señala en principio como pago la forma por antonomasia de extinción de las obligaciones, y agrega,



que la voz “pago” hace referencia a la satisfacción de la deuda por el comportamiento voluntario de la persona obligada en la parte pasiva de la relación, dejando excluido el comportamiento mediante ejecución judicial (en un sentido amplio, sin consideraciones técnico-jurídicas); y definiendo finalmente en forma sucinta al pago como todo acto de realización o ejecución de una prestación debida en virtud de una relación obligatoria.

En este sentido, Luchena (1997) establece que para hablarse de pago deben presentarse tres circunstancias de manera concurrente; la existencia previa de una obligación como *conditio sine qua non*, la realización voluntaria o forzosa de una prestación debida, y que tal acto produzca de manera inmediata la extinción de la obligación preexistente.

Apunta entonces Luchena (1997), que el concepto de pago va indisolublemente ligado a la preexistencia de una relación obligacional, la cual constriñe al deudor al cumplimiento de la obligación debida una vez producido el cumplimiento de la misma.

Además, explica Luchena (1997) que en los casos de retenciones (criterio aplicable a la declaración estimada) no es posible hablar de pago, ni siquiera anticipado; por cuanto al hablar de pago sólo se estaría haciendo referencia a los futuros efectos jurídicos una vez dado el cumplimiento de la prestación debida llegado su vencimiento.

Asimismo, Luchena (1997) afirma la imposibilidad de dársele una naturaleza de garantía, al tener esta figura un carácter accesorio respecto de la obligación principal, no nacida aún, por lo cual, es inexistente, es decir, resulta inconcebible la idea del pago anticipado como una garantía de pago, por cuanto las garantías procuran asegurar el cumplimiento de una obligación, que en el caso de las retenciones y de las declaraciones estimadas, no se ha generado.

Es así como Ferreiro (1979) trataba el anticipo como un supuesto de pago anticipado y a cuenta, con función de garantía, estableciendo que dicha obligación es una obligación accesorio derivada de la realización parcial del hecho imponible.

Sin embargo, es ilógica y poco práctica su acepción, no sólo por lo afirmado por Luchena (1997), sino también por la sencilla razón de que los momentos en los cuales son exigidos los anticipos, por ejemplo en el caso de la declaración estimada, no se tiene certeza de la ocurrencia del hecho imponible.

En este sentido, y con la intención de hacer gráfica al lector una situación en la que podría resultar afectado un contribuyente en razón de no tener la certeza de la futura verificación del hecho imponible, es la de un ejercicio económico para una persona jurídica sujeto a la ejecución de declaración estimada cuyo resultado al cierre del mismo sea perdedoso.

En el caso de Palao (1968), no deja clara su posición cuando explica que las fronteras entre el pago y la garantía se hacen extremadamente tenues, hasta el punto de ser imposible distinguir el uno del otro.



Sin embargo, en la misma línea de lo abordado anteriormente, este criterio de Palao queda despojado de valor, ya que no puede afirmarse estar presente frente a un pago y tampoco frente a una garantía.

Por su parte, Rodríguez (1981) de manera no intencional, desacredita las posiciones de Palao (1968), Ferreiro (1979) y otros, cuando expone que en realidad el legislador cuando establece retenciones (tipo de pago anticipado) busca tres finalidades:

1) Busca anticipar la recaudación del impuesto y periodificarla evitando su acumulación en unos momentos determinados, 2) Persigue una ilusión financiera, haciendo sentir a los contribuyentes el tributo menos gravoso al distribuirlo en el tiempo en porciones pequeñas, y 3) Una finalidad de política económico-tributaria, ya que al aproximar la detracción del impuesto al momento de la producción de la renta se posibilita una mayor adecuación del sistema fiscal a la coyuntura económica.

Rodríguez (1981), sin embargo, de manera sutil se acerca a sugerir también la parcialidad en la verificación del hecho imponible cuando habla de aproximar la detracción del impuesto al momento de la producción de la renta; criterio también inconcluso, al tomar en cuenta una perspectiva a nivel macroeconómico (de Estado), y no considerar la perspectiva a nivel microeconómico (de contribuyente); sin además mencionar la falta de consideración, aplicado a la realidad venezolana, de la anualidad y disponibilidad como requisito para la gravabilidad de la renta.

Sin embargo, a criterio del investigador Rodríguez (1981) toca un punto importante cuando hace referencia a la persecución de una ilusión financiera en la implementación de estos sistemas de recaudación anticipada, haciendo sentir a los contribuyentes el tributo menos gravoso al distribuirlo en el tiempo en porciones pequeñas.

No obstante, tomando en cuenta ese fin (positivo, desde el punto de vista del contribuyente), las implicaciones de la implementación de estos sistemas dejan efectos generales negativos a nivel macroeconómico, además de que la ilusión financiera referida por este autor podría solucionarse en manos de los contribuyentes a motu proprio.

El legislador venezolano, por su parte, cuando establece en el artículo 43 del COT (2001): “Los pagos a cuenta debe ser expresamente dispuestos o autorizados por la ley”; lo cual establece según el compendio Legis (2007) la procedibilidad del pago anticipado tributario; asumiendo el legislador una posición al considerarlo como pago a cuenta; sin embargo, la acepción de pago ya ha sido suficientemente discutida como para descartarla, así como a la categorización de “a cuenta”.

Luego, en el artículo 85 de la LISLR (2007) el legislador, refiriéndose a las figuras de retenciones y declaración estimada, señala que los pagos realizados conforme a las normas reguladoras de estas figuras deberán considerarse como anticipos hechos a cuenta del impuesto resultante de la declaración anual definitiva, manteniendo una posición más conservadora al sustraer la palabra “pago” y sostener la naturaleza de éstas figuras como “anticipos a cuenta”.



Esto, aún cuando en el cronológicamente anterior COT (2001) en el artículo 43, establece el mismo legislador una naturaleza de pagos a cuenta. En este caso, luego de todo lo expuesto es innegable la posibilidad de discutir con fundamento la naturaleza jurídica de la figura de los anticipos tributarios en cualquiera de sus formas.

Sin embargo hay aspectos que la discusión y confrontación de los autores dejan a la vista, pudiendo resumirse y categorizando al pago anticipado de la siguiente forma:

El mal llamado pago anticipado es un mecanismo creado por el legislador tributario orientado a la persecución de la percepción de ingresos de manera anticipada a la tesorería nacional, provenientes de la recaudación del Impuesto sobre la Renta, en ejercicio de una política fiscal atendiendo a las necesidades de la política monetaria y finanzas ejercidas por el Gobierno de un Estado.

Pero, indiscutiblemente, no atiende a los principios de disponibilidad y anualidad, específicos del impuesto sobre la renta, así como tampoco a los principios tributarios de rango constitucional, como lo son: el de legalidad y no confiscatoriedad, entre otras afectaciones económicas y de carácter jurídico sufridas por los contribuyentes.

Ahora bien, entrando a la relación entre la figura de los anticipos tributarios y los frutos civiles en el marco del derecho de propiedad; resulta indiscutible la categorización del derecho de propiedad como una de las más complejas e importantes instituciones jurídicas en todo Estado de Derecho, e indiscutiblemente en el marco de la aplicación de normas tributarias, la esfera de la propiedad de los contribuyentes se ve afectada.

El artículo 115 de la CRBV (1999) señala expresamente que toda persona tiene derecho al uso, goce, disfrute y disposición de sus bienes, pero estando sometido a las contribuciones, restricciones y obligaciones establecidas en la ley con fines de utilidad pública o de interés general, como es el caso de los impuestos, incluido el Impuesto sobre la Renta.

Así aparece luego en el artículo 133 de la CRBV (1999) el deber de toda persona de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de los impuestos, tasas y contribuciones establecidas en la Ley.

Fraga (2000) interpreta respecto a este punto en específico referido a la limitación del derecho de la propiedad en el artículo 115 comentado ut supra, y específicamente en cuanto al deber de contribuir del artículo 133 de la constitución, que están estrechamente vinculados y establece el deber de contribuir como uno de los límites fundamentales al derecho de propiedad, mediante el pacto consensual y general de todos los venezolanos con parte de su riqueza para el sostenimiento de los gastos públicos.

Y es así para Fraga (2000), como se genera una privación imperativa de parte de la propiedad de los ciudadanos conforme a la Ley mediante el ejercicio del poder tributario, tal y como está permitido con fundamento en el artículo 115 de la CRBV.

Además, aporta Fraga un criterio importante cuando afirma que la formulación del deber de contribuir por parte del legislador constitucional es un reconocimiento implícito



del derecho a la propiedad, por cuanto no lo establecería como un deber sino implicare un sacrificio por parte de quienes obliga.

Explica Fraga (2000) que si la propiedad no es reconocida y amparada por el Estado, la materialización del deber de contribuir, según lo establecido constitucionalmente, resultaría impracticable, en atención a que la detracción patrimonial implícita en todo tributo no tendría donde realizarse.

Así, al igual que Fraga (2000), García (2002) señala que el ejercicio de la potestad tributaria se concreta en la privación coactiva, al menos parcial, de propiedades, derechos patrimoniales o rentas sin compensación por el establecimiento del deber de tributación para el sostenimiento de los gastos públicos.

Sin embargo, considera el investigador que la explicación dada por García (2002) apuntada en el párrafo anterior se aleja un poco de la realidad cuando señala la privación coactiva de propiedades, derechos patrimoniales o rentas sin compensación, por cuanto, si bien es cierto, no existe en muchos casos una compensación directa derivada de las contribuciones hechas por los administrados pero sí indirecta cuando esas detracciones son redistribuidas en el manejo y cobertura de los gastos públicos para la satisfacción de necesidades de orden general.

Entra a tomar relevancia, en el marco del presente resultado y por sus implicaciones en la esfera del derecho de propiedad, el principio de la no-confiscatoriedad, definida por Villegas (2002) como una garantía de inviolabilidad de la propiedad privada, su libre uso y disposición, mediante una prohibición expresa de confiscación, y establecida por la Constitución Nacional, comentando que la tributación no puede, por vía indirecta, hacer ilusoria tal garantía.

Tomando la explicación de Villegas (2002), una vía indirecta que resultaría en hacer ilusoria la garantía de prohibición expresa respecto a la confiscación o a los alcances confiscatorios de los tributos sería el mecanismo establecido actualmente de anticipos tributarios mediante retenciones y las declaraciones estimadas.

Se apoya así dicha afirmación en la norma de orden constitucional, específicamente del artículo 317 de la CRBV (1999), donde señala expresamente la imposibilidad de cualquier tributo de tener efecto confiscatorio, lo cual no sólo se encuentra referido al tributo en sí, sino también a los mecanismos para recaudarlo, los cuales aún cuando el tributo considerado aisladamente no se considere de alcance confiscatorio, estos pueden tenerlo.

Ahora bien, el legislador del Código Civil (1982) venezolano arroja una definición hilada a la establecida en la carta magna sobre la propiedad cuando señala que 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.

Sin embargo, Aguilar (2003) critica la definición aportada por el legislador argumentando la no absorción dentro de la enumeración legal hecha en ella, de



facultades inherentes al concepto de propiedad, por cuanto señala que la propiedad en su situación normal se caracteriza por la plenitud de sus poderes y la indeterminación de los mismos, en el sentido de no ser una simple suma de facultades taxativamente enumeradas sino un poder genérico del propietario para hacer con la cosa todo cuanto sea lícito.

Y además, señala Aguilar (2003) agregando a los argumentos ya planteados y con lo cual suma un aporte invaluable a la presente definición, que la propiedad también se presenta como un derecho exclusivo o excluyente por cuanto el propietario se beneficia de los provechos de la cosa sin tener necesidad jurídica de exigir la colaboración de otro; y adicionalmente éste tiene la potestad de impedir a los terceros la concurrencia en el uso, goce y disposición de la cosa de la cual es propietario.

Y es así como Calvo (2004), en la misma línea de Aguilar (2003), señala como elemento inherente al derecho de propiedad a la accesión, como el derecho del propietario de hacer suyo lo susceptible de unirse o agregarse materialmente a lo que le pertenece, como consecuencia de un dominio anterior, y fundamentado en el principio donde lo accesorio sigue la suerte de los principal; adquiriendo entonces el dominio de todo lo producido por la cosa, adquiriendo el dueño de ésta la propiedad de lo accedido.

Con base en las afirmaciones de Calvo (2004) y Aguilar (2003) se encuentra también el artículo 552 del Código Civil (1982) venezolano donde se establece a los frutos naturales y los frutos civiles como aquellos correspondientes por derecho de accesión al propietario de la cosa que los produce, y específicamente respecto a los frutos civiles en el mismo artículo son señalados los intereses de los capitales como de este tipo.

Es así como el propio Aguilar (2003) apoya indirectamente la tesis sobre que al contribuyente le corresponderían los intereses de capital mediante accesión discreta, por producción o impropia, la cual se plantea como el derecho en virtud del cual el propietario hace suyo todo lo que la cosa produce, implicando un movimiento de adentro hacia afuera, es decir, de la cosa a su provento. Se agrega además lo afirmado por Fraga (2008) cuando expresa que los intereses en general son típicos frutos civiles.

Y en este orden de ideas, a criterio del investigador debe entenderse en el marco del presente resultado que las implicaciones generadas por la ejecución de anticipos tributarios, así como la naturaleza concebida por el legislador tributario para el establecimiento de los mismos en el marco del Impuesto sobre la Renta afectan en innumerables direcciones la esfera de la propiedad privada de los contribuyentes.

Así se induce que en la exigencia de un pago, carente de significado por cuanto la obligación aún no ha nacido, considerando el factor de generación, anualidad, y disponibilidad de la renta tomada como base imponible, con la característica de ser anticipado en algunos casos hasta por 10 meses.

Existe en una economía inflacionaria como la venezolana, una pérdida de valor de lo pagado, aún cuando exista una posterior compensación, por cuanto sólo será reconocido lo efectivamente pagado y no lo susceptible de haber sido generado por concepto por



ejemplo de intereses del capital de haberse encontrado en manos del contribuyente. Así, Mochón (2006) explica en forma sucinta que la retribución del factor productivo capital se denomina rendimiento o interés.

Tomando esta definición de Mochón (2006), así como las consideraciones de Calvo (2004), Aguilar (2003) y Fraga (2000 y 2008), y agregando la del legislador venezolano en cuanto a frutos civiles se refiere en el artículo 552 del Código Civil (1982), se encuentra que en el momento en el cual se le exige a un contribuyente adelantar una cantidad dineraria al fisco, se le está cercenando la posibilidad de adquirir por accesión, frutos civiles en forma de intereses de capital, los cuales al menos deberían ser reconocidos para el momento de la compensación para el pago del tributo una vez acaecido el hecho imponible.

Asimismo, explica Poggi (2006), también reforzando los criterios anteriormente comentados y sustentando nuevas conclusiones, que en mayor o menor medida, a aquellos poseedores de dinero, éste les confiere el aspecto disposicional de la posibilidad, muy evidente en aquellos poseedores de grandes cantidades de dinero.

Es decir, aquellos poseedores de dinero en un momento dado tienen la posibilidad de disponer de él y utilizarlo en una gama amplia de posibilidades, como: inversiones, pagos, y muchas más; las cuales en el caso del pago anticipado se estarían postergando para un momento en el cual la economía muy probablemente no presente las mismas oportunidades.

Señala también Poggi (2006), que el dinero en sí mismo constituye la mejor corporización de la propiedad privada; y además su posesión está intrínsecamente relacionada con la noción de elección o conducta electiva.

En ese sentido, en estos casos de anticipos tributarios, el sacrificio de liquidez por parte del contribuyente para dotar de liquidez a la Administración Tributaria y por ende a la Administración Pública en general debería verse justamente recompensado en alguna forma.

Así, Rodner (2005) señala que el dinero es también una medida para el pago diferido de cualquier deuda en dinero, así el dinero permite el diferimiento de un pago concreto, lo cual en términos económicos significa diferir el consumo, como en el caso del pago anticipado estaría haciendo el contribuyente; y establece como forma de compensación para el ese diferimiento en el tiempo el pago de un interés.

Así las cosas, aún solucionada la legitimidad de la exigencia de los anticipos tributarios, la cual es inexistente bajo los fundamentos dados a lo largo de la investigación; la Administración Tributaria debería reconocer al contribuyente el pago de un interés como forma de compensación por su diferimiento en el consumo, y así no trastocar la esfera del derecho de propiedad del contribuyente, estrictamente hablando.

Sin embargo, a todo ello también se suma un factor económico que indirectamente afecta la esfera del derecho de propiedad de los contribuyentes en los casos de anticipos



tributarios, siendo este factor, la inflación; entendida por Rodner (2005) como la tendencia persistente al incremento del nivel general de precios, o elevación de los precios, o un proceso continuo en la caída del valor del dinero representativo de la pérdida de poder adquisitivo.

En este sentido, se estaría estableciendo la posibilidad de no ser suficiente el reconocimiento de los intereses generados como frutos civiles a favor de los contribuyentes y que les pertenecen además por accesión según los principios rigentes del derecho de propiedad, sino también habría el deber de determinar el impacto económico sobre las cantidades dinerarias pagadas en forma adelantada del factor inflación.

En definitiva, las implicaciones del sistema de anticipos tributarios mediante la aplicación de retenciones o el deber de presentar declaraciones estimadas en el marco de la propiedad privada son bastante graves, por cuanto bajo la norma reguladora de estas instituciones no existen parámetros que consideren el impacto ocasionado en dirección a los contribuyentes desde el punto de vista económico.

En tal sentido, se encuentran efectos negativos sobre lo que pudo haber percibido un contribuyente en específico en un momento dado, y traslada esa posibilidad por mandato de la ley al haber de la Administración Pública, siendo ésta la única beneficiada finalmente; por cuanto para el momento de la realización de los pagos por concepto de anticipos la situación del contribuyente para el período actual es difícilmente previsible en el marco de una economía de altos índices inflacionarios y con tantas fluctuaciones.

En este orden de ideas, se plantean dos efectos: uno producido por la detracción temprana de riqueza que para el momento de la compensación de lo pagado con lo efectivamente debido al cierre del ejercicio gravable no se producen beneficios de capital como intereses agregados a lo ya pagado, como indicador de consideración frente al sacrificio de postergar un beneficio actual, traducido en definitiva en una pérdida del valor de lo pagado y disminución progresiva de la potencia económica de los contribuyentes sujetos a los anticipos tributarios.

En segundo lugar, una pérdida del valor monetario por efectos inflacionarios donde la disponibilidad de liquidez para el momento en que fueron realizados los anticipos pudo haber abierto la posibilidad a nuevas inversiones o a otras erogaciones susceptibles de haber resultado mucho más económicas en ese momento, ocasionando un impacto económico más gravoso para el contribuyente.

Conclusiones

Se le atribuye a los anticipos tributarios establecidos en la Ley de Impuesto sobre la Renta (2007) y regulados también por su Reglamento (2001) y el Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta en materia de Retenciones (1997), bien sea bajo la forma de declaraciones estimadas o retenciones, una naturaleza jurídica de anticipo tributario fundada en la necesidad de la Administración de adelantar la recaudación del impuesto y periodificarlo, para evitar así la acumulación de fluctuación de liquidez para la



cobertura del gasto público en un solo momento de cada ejercicio.

Definitivamente los anticipos tributarios resultan como mecanismos de efectos confiscatorios, al detraer no sólo la cuota correspondiente por el anticipo del tributo futuro sino también lo que por concepto de frutos civiles pudo haberse generado en favor de los contribuyentes en el caso de haberse mantenido en posesión de las cantidades detraídas en forma adelantada, por cuanto dichos frutos entrarán posiblemente al haber de la Administración y no serán reconocidos al momento de la compensación de lo pagado con lo efectivamente debido al final del ejercicio.

También como conclusión de la presente investigación, se presenta la afectación clara sobre el derecho de propiedad de los contribuyentes protegido y amparado por la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999, art. 115), especialmente respecto a la figura de los frutos civiles pertenecientes por derecho de accesión según el Código Civil (1982, art. 552) venezolano a dichos contribuyentes, y que se ven imposibilitados de percibir como consecuencia de la detracción temprana de un anticipo de un impuesto no acaecido; tampoco reconocidos al momento de la compensación.

Y, por último, se infiere como institución contra legem el anticipo tributario en el Impuesto sobre la Renta, en cualquiera de sus formas, como consecuencia de las transgresiones a principios de rango constitucional y legal que instruyen al sistema tributario venezolano, y además a un derecho como el de la propiedad específicamente a lo referido a frutos civiles, meritorio de respeto y apego por su gran importancia en el marco de un Estado de Derecho como el de Venezuela.

Además, representar un factor generador de desequilibrio económico a nivel microeconómico de proyección macroeconómica debilitador progresivo de la actividad productora de rentas, y por ende, contraproducente ante los propios fines recaudatorios del fisco.

Referencias Bibliográficas

Textos

- Aguilar, J. (2003). **Derecho Civil II. Cosas, Bienes y Derechos Reales**. Caracas. Universidad Católica Andrés Bello.
- Calvo, E. (2004). **Código Civil Venezolano. Comentado y Concordado**. Caracas. Ediciones Libra C.A.
- Chávez, N. (2007). **Introducción a la Investigación Educativa**. Maracaibo, Estado Zulia. Editado por Gráfica González C.A.
- Corti, A. (1981). **Anticipos Impositivos**. Buenos Aires. La Ley.
- Fraga, L. (2008). **Los intereses moratorios en las obligaciones tributarias. Estudio y Jurisprudencia**. Caracas. Funeda.



- Frías, A. (2002). **Retenciones en materia de Impuesto sobre la Renta**. Temas de Actualización Tributaria. Caracas. Universidad Católica Andrés Bello. Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria. Ministerio de Finanzas.
- García, F. (2002). **Prohibición Constitucional de Confiscatoriedad y Deber de Tributación**. Madrid. Editorial Dykinson, S.L.
- Hernández, R.; FERNÁNDEZ, C.; BAPTISTA, P. (2006). **Metodología de la Investigación**. México. McGraw-Hill/Interamericana Editores, S.A. de C.V.
- Legis (2007). **Código Orgánico Tributario. Comentado y Comparado**. Caracas. Legis Editores, C.A.
- Luchena, G. (1997). **Retenciones e ingresos a cuenta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas**. Castilla-La Mancha. Ediciones de la Universidad de Castilla-La Mancha.
- Mochón, F. (2006). **Principios de Economía**. Madrid. McGraw-Hill/Interamericana de España, S.A.U.
- Nordhaus, S. (2006). **Economía**. México. McGraw-Hill/Interamericana Editores, S.A. de C.V.
- Poggi, G. (2006). **Dinero y Modernidad. La Filosofía del dinero de Georg Simmel**. Buenos Aires. Ediciones Nueva Visión.
- Pont, C. (1993). **El Pago Fraccionado de los Tributos**. Madrid. Editores Marcial Pons.
- Rodner, J. (2005). **El Dinero, Obligaciones de Dinero y de Valor, La Inflación y La Deuda en moneda extranjera**. Caracas. Editorial Anauco.
- Rodríguez, A. (1981). **Las Garantías del Crédito Tributario**. Madrid. Civitas.
- Sabino, C. (2002). **El Proceso de Investigación**. Editorial Panapo de Venezuela.
- Tamayo y Tamayo, M. (2007). **El proceso de la Investigación Científica**. México. Editorial Limusa, S.A. de C.V.
- Villegas, H. (2002). **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. Buenos Aires. Editorial Astrea.
- Yuni, J; Urbano, C. (2006). **Técnicas para investigar y formular proyectos de investigación**. Córdoba. Editorial Brujas.
- Revistas**
- Ferreiro, J. (1979). **La figura del sustituto en las nuevas leyes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre Sociedades**. Crónica Tributaria, N.º 28.



Fraga, L. (2000). **Breves reflexiones sobre la interdicción de los efectos confiscatorios de los tributos en la Constitución de 1999.** V Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario. Aspectos tributarios en Constitución de 1999. Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT). Caracas. Livrosca, C.A.

Palao, C. (1968). **La Retención a cuenta.** Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, N.º 74.

Fuentes legales

Asamblea Nacional Constituyente. **Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.** Gaceta Oficial N.º 36.860 del 30 de diciembre de 1.999, y reimpressa en Gaceta Oficial (Extraordinario) N.º 5.453 del 24 de marzo de 2.000.

Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela. **Código Orgánico Tributario.** Gaceta Oficial N.º 37.305 del 17 de octubre de 2001.

Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela. **Ley de Impuesto Sobre la Renta.** Gaceta Oficial N.º 38.628 del 16 de febrero de 2007.

Congreso de la República de Venezuela. **Código Civil.** Gaceta Oficial (Extraordinario) N.º 2.990 del 26 de julio de 1982.

Presidencia de la República Bolivariana de Venezuela. Poder Ejecutivo. Decreta: **Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta.** Decreto N.º 2.507. Gaceta Oficial (Extraordinario) N.º 5.662 del 24 de septiembre de 2003.

Presidencia de la República de Venezuela. Poder Ejecutivo. Decreta: **Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta en materia de Retenciones.** Decreto N.º 1.808. Gaceta Oficial N.º 36.203 del 12 de mayo de 1997.

Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria. **Providencia Administrativa N.º SNAT/2004/0069,** del 8 de Febrero de 2004. Gaceta Oficial N.º 37.877 del 11 de Febrero de 2004.