

La relación lógica entre la *realización* y la *disponibilidad* de la renta Distinguiendo categorías en la dinámica del ISLR

Serviliano ABACHE CARVAJAL[§]

Siempre resulta del mayor interés distinguir analíticamente entre conceptos cercanos y, por ello, comunmente confundidos, aunque —en efecto— sean categorías diferentes. En esta oportunidad nos referimos a las instituciones de la *realización* y la *disponibilidad* de la renta, en la dinámica del impuesto sobre la renta (ISLR).

La *realización* de la renta significa que, como consecuencia de una *operación económica* del contribuyente, ésta entra a su patrimonio como algo *nuevo* y con *valor de cambio separado y distinto* de su fuente productora¹, por lo que supone dos modalidades de concreción: la realización por *separación* y la realización por *conversión*.

En la realización por *separación* la renta se genera —precisamente— al *separarse* de su fuente productora, *e. g.* el caso de un canon de arrendamiento (renta), en tanto éste se *separa* del bien inmueble arrendado que lo genera (fuente productora). Por su parte, la realización por *conversión* significa que la renta se genera al *convertirse* su potencial fuente de producción en la renta misma, *e. g.* la renta que se obtiene al venderse el bien inmueble, en cuyo caso dicho bien se *convierte* en renta para su vendedor².

Con lo anterior, lo que se está diciendo es que la renta puede *realizarse* porque la misma se *separe* —con lo que, a la postre, también se convierte en algo distinto— de su fuente productora, o bien porque dicha fuente eventualmente productora se *convierte* en sí misma en la renta que percibe el contribuyente.

En ambos casos, y esto tiene la mayor importancia, para que la renta se entienda *realizada* tiene que haberse verificado una *operación económica*, cuestión que —paralelamente— explica la indisponibilidad fiscal de las plusvalías (incrementos patrimoniales *no realizados*)³. Es así que la renta se *realiza* tanto por *separación*, como por *conversión*.

Se observa, entonces, que para que la *realización* de la renta tenga lugar deben estar presentes —de manera concurrente— dos elementos: (i) haber tenido lugar una *operación económica* por parte del contribuyente; y (ii) que haya entrado algo *nuevo* a su patrimonio,

[§] Profesor de la Universidad Central de Venezuela y de la Universidad Católica Andrés Bello.

¹ Cf. TINOCO, Pedro R. (h), *Comentarios a la Ley de Impuesto sobre la Renta de Venezuela*, tomo I, Halar, Madrid, 1955, p. 128.

² Cf. ALVARADO, Manuel A., *El impuesto sobre la renta en Venezuela*, Editorial Librería Voluntad, Bogotá, 1944, p. 55-56. En similar sentido, *vid.* TINOCO, Pedro R. (h), *op. cit.*, p. 128.

³ Cf. ALVARADO, Manuel A., *op. cit.*, p. 55-56; TINOCO, Pedro R. (h), *op. cit.*, p. 128; y ROMERO-MUCI, Humberto, *La racionalidad del sistema de corrección monetaria fiscal*, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 2005, p. 169-170.

lo que a su vez debe tener un valor de cambio distinto y/o separado de su fuente productora, en los términos recién expuestos.

En efecto, si se ejecuta una operación económica, pero la misma no genera una renta nueva, pues entonces no habrá incremento alguno. Si por el contrario, tiene lugar un incremento patrimonial, pero no se generó como consecuencia de una operación económica del contribuyente, entonces se estará ante un incremento de patrimonio no realizado (*e. g.* el caso de las plusvalías). De lo expuesto que deban darse ambas condiciones: tanto la operación económica, como el incremento patrimonial (renta nueva).

Traduciendo lo anterior al lenguaje de las obligaciones, lo que se está diciendo es que la *realización* de la renta equivale —en definitiva— a la *causación* de la misma, esto es, que ha tenido lugar una circunstancia, motivo o razón que justifica su *nacimiento*⁴. De ahí que, como fuese precisado anteriormente, se haya experimentado en el patrimonio del contribuyente un *nuevo* incremento por la concreción de una *operación económica* del contribuyente.

Lo afirmado permite entender, así, la relación lógica que existe entre la *realización* (o *causación*) y la *disponibilidad* de la renta, en la medida que la primera (realización o causación) se presenta —en la legislación venezolana— como una tipología o *especie del género* de la segunda (disponibilidad).

Cuando se habla del elemento de *disponibilidad* de la renta, se está haciendo referencia a que ésta debe estar *a disposición* del contribuyente, esto es, que el contribuyente pueda usar, gozar, en definitiva, *disponer* de esa renta⁵, para que adquiera la *cualidad de gravable*. Por ello, la institución de la disponibilidad de la renta se desenvuelve en el aspecto temporal del hecho imponible del ISLR, en la medida que delimita *cuándo* la renta entra al patrimonio del contribuyente. A otro decir: la disponibilidad signa el *momento* en que se materializa el incremento patrimonial gravable.

Por lo expuesto, es que la disponibilidad de la renta, además, delimita el ejercicio fiscal en el que se causa el ISLR, habida cuenta que al conocerse cuándo se materializa la fluctuación patrimonial positiva en el contribuyente, por vía de consecuencia se delimitará a qué ejercicio económico la misma resultará imputable o adjudicable.

Así se observa, entonces, que la institución de la disponibilidad de la renta, en tanto integrante del aspecto temporal del hecho imponible, irradia sus efectos en una *doble vertiente*: por un lado, precisa cuándo la renta se integra al patrimonio del contribuyente y, por el otro, consecuentemente delimita a qué ejercicio dicha renta debe imputarse, que es lo mismo que decir en qué ejercicio fiscal tal incremento de patrimonio debe gravarse.

⁴ Sobre la *causa* como categoría esencial del negocio jurídico, por todos, *vid.* DOMÍNGUEZ GUILLÉN, María Candelaria, *Curso de Derecho civil III obligaciones*, Editorial Revista Venezolana de Legislación y Jurisprudencia, Caracas, 2017, p. 522-532.

⁵ *Cf.* TINOCO, Pedro R. (h), *op. cit.*, p. 129.

Con lo expuesto, se permite apreciar que para que una renta o, como lo denomina la LISLR, un *enriquecimiento* sea gravable, es necesario que el mismo siempre esté *realizado* o *causado* en tanto *condición necesaria* de todas las rentas fiscalmente disponibles ([exclusivamente] *causadas*, [causadas y] *pagadas*, y [causadas y] *devengadas*), mientras que sólo para las (exclusivamente) *causadas*, se presentará como *condición necesaria y suficiente* de su disponibilidad.

Se evidencia, así, que la categoría de la *realización* o *causación* está comprendida — lógicamente— en la correspondiente a la *disponibilidad*, en tanto que mal puede tener lugar la disponibilidad de una renta sin que la misma se encuentre *realizada* o *causada* (por separación o conversión), a la vez que su mera *realización* será suficiente para lograr su gravabilidad sólo en el caso de las rentas clasificadas por la LISLR como disponibles con su exclusiva *causación*.

En suma, lo esbozado en cuanto a la relación lógica entre los conceptos de *realización* y *disponibilidad* de la renta se puede resumir de la manera que sigue: la *realización* es, como en efecto, *condición necesaria* de todas las rentas para tener la entidad o cualidad de disponibles para el contribuyente, sin la cual cualquier pretensión de gravabilidad se encontrará al margen de esta fundamental institución y, por vía de consecuencia, de la real y efectiva capacidad económica del contribuyente.