

EL SISTEMA TRIBUTARIO VENEZOLANO

MANUEL RACHADELL

Profesor de Derecho Administrativo y de Finanzas públicas en la Universidad Central de Venezuela.

I. INTRODUCCION

En estas Primeras Jornadas Venezolano-Colombianas de Derecho Público, me corresponde presentar una visión de conjunto sobre el Sistema Tributario Venezolano, desde el punto de vista de los principios generales y fundamentales que lo rigen. Para desarrollar este tema, he escogido referirme, en primer lugar, a los principios constitucionales de nuestro sistema tributario, en segundo lugar, a la estructura del sistema tributario y, por último, a los lineamientos generales que deben orientar una reforma tributaria.

II. LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DEL SISTEMA TRIBUTARIO

En la Constitución que nos rige —la de 1961—, se consagran diversos principios que regulan la potestad del Estado para establecer impuestos y para exigir contribuciones de derecho público. El punto de partida de esas normas, es el deber consagrado en el artículo 56 de la Constitución, según el cual "todos están obligados a contribuir a los gastos públicos", de donde se infiere el denominado "principio de la generalidad de la tributación". Ahora bien, ese deber general no se concreta sino en la medida en que el Legislador dicta las leyes que señalan los supuestos y condiciones para que surja la obligación de pagar los tributos. De allí que en la Constitución se establece un conjunto de disposiciones que tienen como destinatario al Legislador, conforme a las cuales se configura un marco que debe ser respetado por éste en el momento de dictar las leyes tributarias. Entre las limitaciones que la Constitución le impone al Legislador, unas se refieren a la forma y al rango del acto que establece los tributos, otras al contenido de dichos actos.

Entre estas últimas, cabe destacar que la ley tributaria no puede servir de mecanismo para efectuar confiscaciones, pues se infringiría la prohibición consagrada en el artículo 102 de la Constitución, ni puede establecer ningún impuesto pagadero en servicio personal, conforme lo dispone el artículo 225 de la misma Carta Fundamental.

En virtud de lo limitado del tiempo de que disponemos para esta exposición, hemos optado por referirnos a dos principios constitucionales que consideramos los más importantes en esta materia, uno formal y otro sustancial: el principio de la legalidad y el principio de la justicia.

1. *El Principio de la Legalidad Tributaria*

Si bien, como antes se dijo, todos están obligados a contribuir a los gastos públicos, dispone la Constitución que "No podrá cobrarse ningún impuesto u otra contribución que no esté establecido por ley, ni concederse exenciones ni exoneraciones de los mismos, sino en los casos por ella previstos". Este principio de la legalidad tributaria es distinto del principio de la legalidad administrativa tanto en su origen como en su formulación.

A. *Origen del Principio de la Legalidad Tributaria*

En la Baja Edad Media existía lo que García Pelayo denomina la constitución estamental, de carácter sociológico, que se configuró como un orden duocéntrico porque existían dos centros de poder político: el rey y el reino. El reino estaba representado en las Cortes o Parlamentos por delegados provenientes de los estamentos principales: la nobleza, el alto clero y el estado llano o burguesía incipiente. Desde muy temprano en la Edad Media surgió un acuerdo entre el rey y el reino en virtud del cual el primero no podía establecer contribuciones obligatorias a cargo de los súbditos sin el consentimiento de éstos, representados en las Cortes o Parlamentos. Se recuerda, tal vez como la expresión más antigua de la necesidad del consentimiento de la sociedad para el establecimiento de los impuestos, la decisión de las Cortes de León, en España, del año 1188, en virtud de la cual el rey debía solicitar la autorización de dichas Cortes para exigir contribuciones. Del mismo modo, en Inglaterra la asamblea de barones del Reino impuso al Rey Juan Sin Tierra, entre otras exigencias, la obligatoriedad de solicitar el acuerdo de los Comunes (Commons) para establecer impuestos, lo cual se plasmó en la Carta Magna de 1215, documento fundamental del derecho inglés. En una forma u otra, este principio del consentimiento ante el impuesto se fue extendiendo en la Edad Media, pero con el surgimiento del Estado Absoluto se configuró un orden monocéntrico que

progresivamente descartó su aplicación, dado que los tributos se establecían por la sola voluntad del soberano.

Con el surgimiento del Estado de Derecho renace la aplicación de este principio del consentimiento de la sociedad ante los tributos, junto con el principio más amplio del sometimiento del Estado al bloque de la legalidad o principio de la legalidad administrativa y así se consagra en la Constitución de los Estados Unidos de 1787 (Art. 8º), y en la Declaración Universal de los Derechos del Hombre y del Ciudadano promulgada por la Revolución Francesa en 1789 (Art. 14). El principio de la legalidad tributaria, que como se ha señalado es muy anterior al de la legalidad administrativa, se formuló en su origen como una exigencia sustancial de consentimiento ante la imposición y más tarde se transformó en una exigencia de carácter formal: sólo por la ley pueden establecerse los tributos. De allí que el principio se expresa modernamente con el aforismo de: *Nullum tributum sine legem*, tal como se consagra en la casi totalidad de las constituciones contemporáneas.

B. *Formulación actual del Principio*

Mientras el principio de la legalidad administrativa se refiere al sometimiento de la Administración al bloque de la legalidad, lo que implica autovinculación de la Administración a los actos que de ella emanan, el principio de la legalidad tributaria se formula como la reserva a la ley del establecimiento de los tributos. Así lo dispone el artículo 224 de nuestra Constitución, antes citado, y así se refiere en diversas disposiciones que rigen la materia: En primer lugar, en el artículo 45 de la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional, se definen los elementos fundamentales de los tributos cuya determinación queda reservada a la Ley. En relación a este artículo es importante señalar que el Código Orgánico Tributario lo declara inaplicable a la materia regida por éste, por lo cual su efecto práctico es muy pequeño, pero durante muchos años esta norma fue considerada como un desarrollo de la disposición constitucional.

En segundo lugar, el Código Orgánico Tributario, vigente desde el 1º de enero de este año 1983, elaborado con base en el modelo de Código Tributario para América Latina, preparado en 1967 por el Programa Conjunto de Tributación de la O.E.A. y el B.I.D., reafirma el principio a que nos referimos cuando en su artículo 4º dispone que sólo la Ley puede crear, modificar o suprimir tributos, definir el hecho imponible, fijar la alícuota del tributo y la base de su cálculo e indicar el sujeto pasivo, además de definir el régimen de las exenciones y exoneraciones, establecer procedimientos administrativos y jurisdiccionales, tipificar las infracciones y establecer sanciones, entre otros aspectos.

En tercer lugar, la Ley Orgánica de Régimen Municipal, en relación a la materia regida por ella, prescribe en su artículo 90 que "No podrá exigirse el pago de impuestos, tasas o contribuciones municipales especiales que no hubieran sido establecidos por el Concejo mediante la promulgación de una ordenanza. . .".

En cuarto lugar, la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos en su artículo 10, reitera el principio cuando dispone que: "Ningún acto administrativo podrá crear sanciones ni modificar las que hubieran sido establecidas en las leyes, crear impuestos u otras contribuciones de derecho público, salvo dentro de los límites determinados por la ley".

Cuando se reserva a la Ley el establecimiento de los tributos, no debe entenderse la expresión "Ley" en el sentido formal y orgánico a que se refiere el artículo 162 de la Constitución ("Los actos que sancionan las Cámaras como cuerpos colegisladores"), sino en sentido más amplio. Así, se incluyen en el concepto de Ley, en el ámbito nacional, los actos que tienen rango legal, como son los decretos que el Presidente de la República dicta en materia económica y financiera, autorizado para ello por ley especial, y los decretos-leyes de los gobiernos de facto; en el ámbito estatal, las leyes de las Asambleas Legislativas y, en el ámbito municipal, las ordenanzas municipales. De allí que, en nuestro país, la potestad tributaria coincide con la potestad de legislar.

Establecido, pues, el principio de legalidad tributaria como un dogma en nuestro ordenamiento jurídico, corresponde a la Ley determinar cuáles son las cantidades de dinero que debe pagar la sociedad para el mantenimiento de los gastos públicos bajo la forma de tributos. En tal sentido, es interesante reseñar las posiciones que se han planteado en torno a la clasificación de los tributos.

C. Clases de Tributos

En el Proyecto de Código Tributario, que después pasó a llamarse Orgánico por la jerarquía que se le dio a este instrumento, por encima de todas las leyes fiscales especiales, se establecía una definición de lo que eran los tributos, así:

Artículo 14. Tributos son las prestaciones en dinero que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines".

En la versión final de lo que después fue sancionado como Código Orgánico Tributario se suprimieron todas las definiciones en esta materia por las razones que expondré a continuación.

El Proyecto de Código Tributario clasificaba los tributos en: impuestos, tasas, y contribuciones especiales y contenía definiciones sobre las diferentes clases de tributos con fundamento en las particularidades del hecho imponible o hecho generador de la obligación tributaria, así:

Impuesto es el tributo cuya obligación tiene como hecho imponible una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente (Art. 16).

Tasa es el tributo cuya obligación tiene como hecho imponible la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente. No es tasa la contraprestación recibida del usuario en pago de servicios no inherentes al Estado (Art. 17).

Contribución especial es el tributo cuya obligación tiene como hecho imponible los beneficios derivados de la realización de obras públicas o de servicios estatales" (Art. 18).

Como puede observarse, en estas normas del proyecto se sigue el criterio de clasificación propuesto por el profesor brasilero Geraldo Ataliba, en virtud del cual se distinguen los tributos vinculados, que son aquellos que se exigen cuando el Estado presta servicios o produce beneficios susceptibles de ser individualizados como es el caso de las tasas y las contribuciones especiales, de los tributos no vinculados, o sea, donde no hay una contraprestación directa, inmediata, individualizable por parte del Estado, sino que el tributo se exige para financiar los gastos generales de la Administración y los cometidos del Estado, sin que haya una correlación entre los servicios o beneficios que recibe el ciudadano y la cantidad de dinero que le pague al Estado, como ocurre con los impuestos.

Ahora bien, ante este proyecto de definiciones, el Legislador se planteó la siguiente disyuntiva: si la tasa es un tributo, todos sus elementos fundamentales tienen que estar definidos en la Ley, por el principio de la legalidad tributaria. Sin embargo, existen ingresos públicos que aparecen en el Presupuesto como tasas y cuyos elementos fundamentales no están definidos en la Ley, tal es el caso de los peajes de las autopistas y puentes, que se exigen con base en la Ley de Utilización de Obras Públicas Nacionales, pero cuyo monto se fija por resoluciones ministeriales. Luego, si la tasa es un tributo, esas tasas a que nos referimos son ilegales, porque no respetan el principio de la legalidad al no estar determinados en la ley los elementos fundamentales del tributo.

Ante esta situación, en el proceso de discusión del proyecto de Código Tributario, la Comisión de Finanzas de la Cámara de Diputados señaló en su Informe para la Primera Discusión:

La Comisión, luego de estudiar el articulado del Proyecto, desde el 14 al 18, inclusive, que se refiere a definiciones de tributos, impuestos, contribuciones especiales, de seguridad social y tasas, acordó reducir todos estos artículos a uno solo cuyo texto es el siguiente: "Están sometidos al imperio de este Código, los impuestos, las contribuciones especiales, las contribuciones de seguridad social, los precios públicos y las tasas". La Comisión al adoptar esta decisión quiso apartarse de la controversia entre las escuelas de intérpretes que excluyen las tasas del ámbito de los tributos y aquéllas como la de algunos autores argentinos y uruguayos, que conceptúan que las tasas son tributos, tesis ésta adoptada por los redactores del proyecto. En el seno de la Comisión prevaleció el criterio opuesto, pero para evitar una actitud parcial sobre una cuestión controvertida en el campo de la doctrina, se prefirió sencillamente afirmar el área de aplicación del Código, sin definir cada una de las formas que adopta la recaudación fiscal.

En definitiva, el artículo en cuestión quedó redactado así:

Artículo 13. Están sometidos al imperio de este Código, los impuestos, las tasas, las contribuciones de mejoras, de seguridad social y las demás contribuciones especiales, salvo lo dispuesto en el artículo 1º.

Con esta posición, el legislador deja a la doctrina y a la jurisprudencia la definición sobre la naturaleza jurídica de las tasas, en mi opinión, para evitar el problema que se plantearía con las "tasas" cuyos elementos no están definidos en la Ley.

De allí que se hace necesario un esfuerzo para conceptualizar las distintas clases de tributos y para distinguirlos de los ingresos patrimoniales o del dominio. En relación a este último aspecto, se suscitan dudas en cuanto a ciertos ingresos públicos que en algunas leyes se denominan "impuestos" y que aparecen en el Presupuesto de Ingresos ubicados fuera del área de ingresos tributarios. Tal es el caso de los impuestos previstos en la Ley de Hidrocarburos y en la Ley de Minas, como son los impuestos de exploración o explotación, que, según una autorizada doctrina son ingresos del dominio territorial, toda vez que son ingresos que corresponden al Estado como propietario de esa riqueza que está en el subsuelo y que el Estado había reservado desde tiempos remotos, incluso desde la época de la Corona Española. En igual sentido, en la Ley Forestal, de Suelos y Aguas encontramos una serie de ingresos que se denominan impuestos pero que se perciben por concepto de las concesiones de explotación de recursos forestales y que corresponden a la participación del Estado como propietario de esas riquezas, por lo cual no tienen naturaleza impositiva.

En relación a las tasas se plantea, además, la cuestión de revisar si el servicio que da lugar a la obligación del particular debe ser efectivamente prestado, o si se mantiene el criterio jurisprudencial de que basta que la pres-

tación tenga carácter "potencial". Hasta el año 1969, nuestro Máximo Tribunal había sostenido el criterio de que la tasa es la retribución que se hace por un servicio directamente prestado. En tal sentido, la tasa aparece asimilada al precio de los servicios públicos. Entretanto, se produce en la doctrina y en la jurisprudencia latinoamericana una tendencia que busca acercar la tasa al impuesto, en el sentido de que la tasa es una prestación que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio, lo cual se refleja en el Modelo de Código Tributario para América Latina en el sentido de que la tasa puede causarse por una prestación efectiva, o por una prestación "potencial" del servicio (Art. 16).

Ante nuestra Corte Suprema de Justicia se planteó la cuestión con motivo de la exigencia que se hizo a un particular de cancelar el derecho de caleta, pese a haber desembarcado una mercancía en su muelle particular, sin haber utilizado los equipos ni el personal de los Servicios Portuarios Nacionales. En sentencia del 23-1-69, la Sala Político-Administrativa decidió que el importador estaba obligado a cancelar el derecho de caleta aun cuando no habría recibido el servicio correspondiente.

En conformidad con esta orientación, se consignó en el Proyecto de Código Tributario la definición de que la tasa tiene como hecho imponible la prestación efectiva o *potencial* de un servicio público individualizado en el contribuyente. Sin embargo, al suprimirse esta definición en la versión final del Código Orgánico Tributario, por considerar la Comisión de Finanzas de la Cámara de Diputados que la tasa no es un tributo, deja de tener fundamento la tesis del servicio *potencial*, y la tasa se aproxima nuevamente a la figura del *precio*. En cuanto a la eliminación del concepto de contribuciones especiales que traía el Proyecto de Código Tributario, tal supresión ha sido afortunada por las siguientes razones: En el Proyecto a que nos referimos se definía la contribución de mejora como "aquella que deriva de la realización de una obra pública que produce una valorización inmobiliaria...". Ese concepto corresponde a la contribución prevista en el artículo 15 de la Ley de Expropiación por Causa de Utilidad Pública o Social, pero resulta sumamente estrecha en relación a las posibilidades que ofrece la figura de la contribución por mejoras. En efecto, en la Ley Orgánica de Régimen Municipal, se prevé la posibilidad de establecer una contribución sobre los inmuebles urbanos que directa o indirectamente se beneficien con la construcción de obras o *el establecimiento de servicios por el Municipio* y que sean de evidente interés para la comunidad (Art. 98).

Por su parte, en la Ley Orgánica para la Ordenación del Territorio, se dispone que:

Los mayores valores que adquieran las propiedades en virtud de los cambios de uso o de intensidad de aprovechamiento con que se vean favorecidos por los planes de ordenación urbanística, serán recuperados por los Municipios en la forma que establezcan las Ordenanzas que deben dictar a tal efecto, en las cuales deben seguirse los lineamientos y principios previstos en el Código Orgánico Tributario (Art. 68).

Como puede observarse, la contribución puede hacerse exigible no sólo por la valorización inmobiliaria que deriva de la realización de una obra pública, sino por el establecimiento de servicios o por los cambios de uso o de intensidad de aprovechamiento de los inmuebles, supuestos éstos no previstos en la definición que traía el Proyecto de Código Tributario.

D. *El Régimen de las Exoneraciones*

En conformidad con el principio de la legalidad tributaria consagrado en la Constitución y ratificado en las leyes, se reserva a la Ley el régimen de las exenciones y exoneraciones. Con respecto a estas últimas, dispone el Código Orgánico Tributario que "sólo la ley puede: autorizar al Ejecutivo Nacional para conceder exoneraciones y otros beneficios" (Art. 4º, numeral 3º). En materia de exoneraciones tributarias se ha producido en nuestro ordenamiento jurídico una evolución que es interesante reseñar: el Ejecutivo Nacional otorgaba las exoneraciones previstas en la Ley, en cada caso, mediante actos administrativos de efectos particulares. En la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1978 se modifica este sistema y se preceptúa que:

El Ejecutivo Nacional sólo podrá establecer exoneraciones de carácter general para ciertas regiones, actividades o situaciones y no para determinados contribuyentes en particular.

Las exoneraciones se establecerán mediante Decreto y operarán automáticamente cuando el contribuyente se encuentre dentro de los supuestos de hecho establecidos en las normas que los acuerden y cumplan las condiciones allí establecidas (Art. 14, Parágrafo séptimo).

Esa forma de establecer las exoneraciones se recoge en el Código Orgánico Tributario (Capítulo IX del Título II) y se hace extensivo a todos los tributos sometidos a su ámbito de aplicación, esto es, los tributos nacionales con excepción de los aduaneros, con lo cual, por una parte, excluye la discrecionalidad del funcionario en el otorgamiento de estos beneficios, tal como se expresa en el artículo 5º, *ejusdem*, y por la otra, se da cumplimiento a la garantía de la igualdad de los contribuyentes que se encuentran en la misma situación de hecho. Como consecuencia de estas disposiciones del Código Orgánico Tributario, se modifican todas las leyes particulares relativas a los tributos comprendidos dentro del ámbito de aplicación de aquél, en el sentido

de establecerse un sistema de exoneraciones mediante actos administrativos de efectos generales, sobre los aspectos expresamente previstos en las leyes tributarias particulares, los cuales benefician automáticamente a los contribuyentes que se insertan en las previsiones de los mismos.

E. *Modos de Extinción de la Obligación Tributaria*

Dispone el artículo 4º del Código Orgánico Tributario que "sólo la Ley puede: regular los modos de extinción de los créditos tributarios".

Las obligaciones tributarias se extinguen, de acuerdo al Código Orgánico Tributario, mediante medios comunes a todos los tributos y a través de otros medios que pueden establecerse en leyes especiales. Los medios comunes son: 1. el pago; 2. la compensación; 3. la confusión; 4. la remisión; 5. la declaratoria de incobrabilidad y 6. la prescripción. La transacción se regula en capítulo aparte (Capítulo VI del Título II). Algunas de estas formas de extinción ameritan un comentario, aun cuando sea breve por la limitación del tiempo.

En primer lugar, *la compensación*. En nuestro ordenamiento jurídico había sido tradicional la negación de la compensación como medio de extinguir los créditos tributarios. En el artículo 1.335 del Código Civil se estatuye que: "tampoco se admite la compensación respecto de lo que se adeuda a la Nación, a los Estados o a sus secciones, por impuestos o contribuciones". En la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional se dispone que: "En ningún caso es admisible la compensación contra el Fisco" (Art. 5º).

Sin embargo, en la Ley de Impuesto sobre la Renta se previó que cuando el contribuyente ha pagado más del impuesto causado en el respectivo ejercicio, tendrá derecho a solicitar en sus declaraciones futuras que dicho exceso le sea rebajado en las liquidaciones de impuesto correspondientes a los subsiguientes ejercicios, hasta la concurrencia del monto de tal exceso, todo sin perjuicio del derecho de reintegro (Art. 77). De esta manera se incorporó en nuestro ordenamiento tributario una forma particular de compensación, la cual se hizo extensiva a todos los tributos sometidos al Código Orgánico Tributario al promulgarse éste. En efecto, este conjunto normativo declara inaplicable a la materia tributaria regida por el mismo, el artículo 5º de la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional y además establece que:

La administración tributaria declarará, de oficio o a petición de parte, la compensación de los créditos líquidos y exigibles del contribuyente por concepto de tributos y sus accesorios, con las deudas tributarias igualmente líquidas y exigibles referentes a períodos no prescritos, comenzando por los más antiguos y aunque provengan de distintos tributos, siempre que se trate del mismo sujeto activo.

También son compensables los créditos por tributos con los que provengan de multas firmes, en las mismas condiciones establecidas en el encabezamiento de este artículo (Art. 46).

Asimismo, se dispone en el Código Orgánico Tributario que los créditos tributarios podrán ser cedidos a los solos efectos de ser compensados con deudas tributarias que tuviere el cesionario contra el mismo sujeto activo (Art. 47). En cuanto a los demás créditos de origen no tributario se mantiene la prohibición de la compensación. Es de destacar que la compensación en la materia que nos ocupa difiere de la figura de igual nombre consagrada en el Código Civil, en cuanto ésta opera automáticamente en tanto que aquélla requiere de una declaración expresa de la Administración Tributaria para que surta sus efectos.

En segundo lugar, considero oportuno formular un breve comentario sobre la *declaratoria de incobrabilidad* como medio de extinguir la obligación tributaria prevista en el artículo 50 del Código Orgánico Tributario. Se trata en este caso de una innovación de nuestro proyectista, aceptada por el Legislador, pues este mecanismo no aparece contemplado en el Modelo de Código Tributario para América Latina. Dispone el artículo antes mencionado que el Ejecutivo Nacional podrá de oficio, previa opinión de la Contraloría General de la República y de la Procuraduría General de la República, declarar incobrables las obligaciones tributarias y sus accesorios y multas conexas en tres casos: en primer lugar, deudas que no excedan de 10.000 bolívares, siempre que hubieren transcurrido 5 años a partir de la fecha en que la deuda se hizo exigible y cuando las gestiones de cobro no se justifiquen o hayan resultado infructuosas; en segundo lugar, deudas cuyos sujetos pasivos estén ausentes del país por más de cinco (5) años, siempre que no se tenga conocimiento de la existencia de bienes embargables para hacer efectivo el cumplimiento de la obligación; en tercer lugar, las deudas cuyos sujetos pasivos hayan fallecido en situación de insolvencia comprobada. En la exposición de Motivos del Proyecto de Código Tributario se justifica esta disposición así:

Esta norma permitirá al Ejecutivo Nacional sincerar la contabilidad fiscal, cargada actualmente con una cifra de varios miles de millones de bolívares que representan tributos liquidados desde hace muchísimos años, absolutamente incobrables por razones de diversa índole; y además, permitirá repetir esta operación periódicamente, cuando se considere necesario y dentro de las limitaciones previstas.

Por nuestra parte, consideramos muy poco feliz esta innovación, por diversas razones: de un lado, se abren compuertas para manipulaciones encaminadas a frustrar los intereses del Fisco y se estimula la falta de pago oportuno de las obligaciones tributarias; del otro, se pone a cargo de la Administración fiscal la tarea de efectuar una serie de constataciones, como sería la de verificar en

los registros del país si una persona tiene bienes susceptibles de ser ejecutados, para lo cual aquélla no tiene capacidad. Si el Fisco no es capaz de cobrar los créditos fiscales, mucho menos podrá hacer las averiguaciones necesarias para declarar incobrables tales créditos. Además, si se declaran incobrables, y por tanto extinguidas, deudas tributarias de unos contribuyentes y no se hace lo mismo con otros que estén en los mismos supuestos, se estaría infringiendo el principio de la igualdad consagrado en la Constitución. En todo caso, el requerimiento de la opinión previa de la Contraloría y de la Procuraduría para declarar incobrables esas obligaciones supone un freno muy importante al mal uso que eventualmente pudiera dársele a esta disposición.

Otra forma de extinguir las obligaciones tributarias es la prescripción. En materia de impuesto sobre la renta, la Ley establece una prescripción de cinco años, contados a partir de la fecha de la terminación del ejercicio en que se consideran disponibles los enriquecimientos, y de siete años, cuando no se haya presentado la declaración. En general, el lapso de cinco años es el que se aplica en los tributos nacionales, mientras que en los tributos municipales es frecuente encontrar lapsos de diez años para que opere la prescripción. Pues bien, el Código Orgánico Tributario rebaja el período de prescripción de cinco a cuatro años cuando se ha formulado la declaración, y de seis a cinco años en caso contrario. Esta disposición, de aplicación inmediata en relación a los tributos sometidos al Código Orgánico Tributario, modifica desde la vigencia del mismo todas las leyes particulares en las cuales se establecen lapsos superiores de prescripción, en beneficio de los deudores de impuestos.

Otra figura que se regula en el Código Orgánico Tributario como medio de extinción de la obligación tributaria es la *transacción*. Aun cuando la transacción estaba prevista en la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional, en relación a deudas atrasadas provenientes de cualquier renta que hubiere pasado a figurar como saldo de años anteriores (Art. 49), la aplicación de este artículo había suscitado polémicas en nuestro país. Particularmente el profesor Florencio Contreras, hoy lamentablemente fallecido, había cuestionado con énfasis la posibilidad de realizar transacciones sobre una materia indisponible como es la soberanía tributaria del Estado, con lo cual al mismo tiempo se atentaba contra los principios de generalidad, de legalidad y de igualdad en la tributación, consagrados en la Constitución. En el mismo sentido, Brewer escribió en 1967 un ensayo sobre "las transacciones fiscales y la indisponibilidad de la potestad y competencia tributarias".

La cuestión adquirió particular relevancia por los reparos que formuló la Administración del Impuesto sobre la Renta y la Contraloría General de la República a las antiguas concesionarias de hidrocarburos, por un orden cercano

a los cinco mil millones de bolívares, en relación a los cuales se han suscitado recursos jurisdiccionales que hoy están pendientes de decisión en la Corte Suprema de Justicia. Ante esta situación, se ha replanteado el acudir a la transacción para cancelar tales litigios, pero han surgido oposiciones de diversa índole, entre ellas en relación a la posibilidad jurídica de efectuarlas.

Ahora bien, en el Código Orgánico Tributario se dispone claramente que la transacción judicial es un medio de extinguir las obligaciones tributarias, pero con la advertencia de que la misma es admisible en cuanto a la determinación de los hechos y no en cuanto al significado de la norma aplicable (Art. 58). Por nuestra parte, consideramos que la transacción es un mecanismo difícil de aplicar en una materia donde no cabe la discrecionalidad como es la relativa a la determinación de las deudas fiscales, y asimismo estimamos que por la forma como está redactada la norma a que nos referimos se hace prácticamente inoperante la figura allí consagrada.

En efecto, si el hecho generador de la obligación de pagar el impuesto está contemplado previamente en la Ley, ese hecho se produce o no se produce. Si se produce, el contribuyente debe pagar el impuesto; si no se produce, no existe la obligación tributaria. Luego, no vemos cómo se puede efectuar una transacción sobre la ocurrencia del hecho imponible. En materia de impuestos sucesorales, por ejemplo, ello equivaldría a transar sobre el hecho de si el causante se murió o no se murió.

La transacción en el ámbito fiscal es un rezago de la época en que existían facultades discrecionales muy amplias en favor del Ejecutivo, e incluso, de la Época en que el Estado de Derecho era incipiente. Desde un punto de vista teórico, la transacción es poco menos que imposible de justificar en esta materia, aun cuando desde el ángulo práctico puede ser útil en determinadas circunstancias. En efecto, cuando están en juego intereses políticos de alto nivel, puede defenderse la posibilidad de que el Estado acuda a medidas extraordinarias, como ocurre con la amnistía. Sin embargo, con la redacción del artículo 58 del Código Orgánico Tributario se establece una limitación a la posibilidad de la transacción que, en nuestro criterio, hace imposible la aplicación de este medio de extinción de las obligaciones tributarias, sin violentar el precepto allí establecido.

F. *Las Sanciones*

El Código Orgánico Tributario también reserva a la Ley la posibilidad de tipificar las infracciones y establecer las respectivas sanciones. En igual sentido, la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos había establecido que "nin-

gún acto administrativo podrá crear sanciones, ni modificar las que hubieran sido establecidas en las leyes..." (Art. 10).

En forma general, en el Código que comentamos se consagra el principio de que las sanciones por defraudación fiscal no serán de naturaleza corporal, tal como se expresa en la Exposición de Motivos del Proyecto:

Respecto a esta infracción, la Comisión Redactora ha seguido la doctrina del Modelo de sancionarla sólo con pena de multa y no con la privación de la libertad. Comparte la Comisión el criterio de los redactores del Modelo, y de muchos destacados tributaristas, de que la realidad social y jurídica de los países de la América Latina no aconseja el establecimiento de la pena privativa de la libertad para la defraudación tributaria, pues por una parte ella puede convertirse en un instrumento de arbitrariedad y coacción por motivaciones extrajurídicas o de otra índole, y por la otra, la adopción de las penas privativas de la libertad obligaría a suprimir las presunciones de culpabilidad y trasladaría la aplicación de las penas al campo del Derecho Penal, lo que reduciría considerablemente su eficacia, como lo demuestra la experiencia de algunos países.

En la Exposición de Motivos a que nos referimos se cita la opinión del distinguido profesor Héctor Villegas, especialista en Derecho Tributario Penal, para quien:

En la medida que no exista una conciencia social que equipare a los evasores fiscales a los delincuentes comunes será muy difícil que la pena corporal tenga una aplicación plena. Respecto a Venezuela, algunas conversaciones sostenidas con venezolanos de aguda inteligencia, así como algunos escritos leídos, me conducen a la impresión de que no se identifica al delincuente (que mata, que roba, que viola, que rapta, que corrompe, etc.), con el que evade los impuestos, aun cuando lo haga mediante fraude. Es la situación que se dio en la Argentina y que motivó al fracaso de la Ley 20.658 que transformó en delito la evasión fiscal fraudulenta y estableció penas privativas de la libertad para los autores. Esta ley estuvo vigente durante aproximadamente dos años y medio y, que yo sepa, *no fue aplicada ni una sola vez a un evasor fiscal*".

De modo excepcional, y en concordancia con la ley especial que rige la materia, se dispuso en el Código Orgánico Tributario que, "cuando la defraudación consista en el ejercicio clandestino de la industria o comercio del alcohol o de las especies alcohólicas, será penada con prisión de tres (3) meses a dos (2) años". En este caso, además de la defraudación fiscal, la elaboración clandestina de las especies alcohólicas puede poner en peligro la salud o la vida de los consumidores de tales productos. Por otra parte, fuera del ámbito del Código Tributario, se mantienen las penas corporales para el delito de contrabando, tal como se establece en la Ley Orgánica de Aduanas. En relación al principio general de que no son aplicables penas privativas de la libertad a los infractores fiscales, quisiera formular un breve comentario.

Por la misma época en que se discutió en el Congreso el Código Orgánico Tributario, se cumplió el proceso de formación de la Ley Orgánica de Salvaguarda del Patrimonio Público. Entre estos dos proyectos existe un paralelismo en el tiempo, pero corresponden a dos filosofías totalmente diferentes. En la Ley Orgánica de Salvaguarda del Patrimonio Público se consagran como delitos y se sancionan con penas privativas de libertad no solamente los tradicionales delitos contra la Cosa Pública (peculado, concusión, corrupción y otros), sino también determinadas infracciones formales que antes se consideraban incluidas en el ámbito de la responsabilidad administrativa de los funcionarios públicos: el sobregiro en las partidas presupuestarias y en las cuentas bancarias, el cambio de destino de un crédito presupuestario, aun en beneficio público, y otros. En estos casos, no existe en la conciencia social la idea de que se está cometiendo un delito, como sí existe cuando se roba, se mata, se viola, para utilizar la expresión del profesor argentino antes citado. Si se hubieran considerado ambos proyectos bajo el mismo prisma filosófico, muchos de los delitos previstos en la Ley Orgánica de Salvaguarda del Patrimonio Público hubieran permanecido en el ámbito de la responsabilidad administrativa.

Esta diferencia de enfoques conduce a regular situaciones en forma paradójica: si un contribuyente defrauda al fisco mediante manipulaciones dolosas, simplemente se le impone una multa; pero si un funcionario público arbitrariamente exige o cobra algún impuesto o tasa indebidos, o que aun siendo legales, emplea para su cobranza medios no autorizados por la Ley, será penado con prisión de un mes a un año y multa de hasta el veinte por ciento de lo cobrado o exigido (Art. 68 LOSPP). En este caso, no se requiere que el funcionario se apropie de lo cobrado u obtenga algún beneficio personal para que se configure el delito, y puede aun tratarse de un exceso de celo del funcionario —nada plausible, por cierto— para que incurra en el supuesto de la norma. De allí que la defensa del patrimonio público se regula bajo concepciones diferentes, aun cuando las mismas se adoptan simultáneamente en el tiempo.

G. Los recursos de los contribuyentes

Entre las materias reservadas a la Ley, y que por tanto forman parte de la formulación actual del principio de la legalidad tributaria, está la facultad de establecer los procedimientos jurisdiccionales y administrativos, en cuanto estos signifiquen una limitación o regulación de los derechos o garantías individuales.

Este aspecto nos conduce a decir algunas palabras sobre los recursos administrativos y sobre el recurso contencioso-tributario. Además de la revisión de oficio que corresponde a la Administración tributaria sobre la legalidad de sus actos, dispone el Código Orgánico Tributario que:

Los actos de la administración tributaria de efectos particulares o generales que determinen tributos, apliquen sanciones, o afecten en cualquier forma los derechos de los administrados, podrán ser impugnados por quien tenga interés legítimo mediante la interposición del recurso jerárquico reglado en este capítulo" (Art. 153).

Como aspecto curioso debemos comenzar por destacar la referencia que se hace en la norma transcrita a los actos de efectos generales como sujetos al recurso jerárquico. Entendemos que se trata de un error de terminología, pues debe referirse a los actos generales (aquellos que tienen un destinatario indeterminado) y no a los actos de efectos generales (aquellos que crean, modifican o extinguen una situación jurídica general u objetiva). Estos últimos son los actos normativos, como es el caso de los reglamentos, los cuales no pueden ser objeto de recurso jerárquico, aun cuando pueden ser impugnados por ilegalidad ante la jurisdicción contencioso-administrativa. Del mismo artículo citado se desprende que los actos normativos no determinan tributos, ni aplican sanciones, ni afectan derechos particulares, toda vez que se refieren a situaciones generales u objetivas.

Una innovación en esta materia la constituye la norma conforme a la cual, "la interposición del recurso jerárquico suspende la ejecución del acto recurrido" (Art. 162). Esta disposición se fundamenta en la doctrina establecida en el Modelo de Código Tributario para América Latina, en cuya exposición de motivos se expresa:

La Comisión estima de gran trascendencia la no exigencia del pago previo o "solve et repete" como requisito o presupuesto de la acción (Art. 167). El odioso "solve et repete", según calificación de autorizada doctrina, constituía un medio utilizado frecuentemente para encubrir la arbitrariedad administrativa y hacer ilusoria la defensa del contribuyente. Además, aparte de tratarse de una institución que no existe en todos los países, en fecha reciente fue declarada inconstitucional por la Corte Constitucional de Italia, su país de origen, por contrariar garantías esenciales, y fue eliminada en Argentina y Uruguay, sin producir ninguna alteración en la recaudación normal de los tributos. Los peligros que ofrecería tal supresión desaparecen con la organización de un sistema coordinado de medidas cautelares y de ejecución, independientes de la prosecución de la acción ordinaria sobre la procedencia del crédito fiscal.

Por otra parte, cabe destacar que la regulación de los recursos administrativos en esta materia tributaria difiere en muchos aspectos de las normas consagradas en la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos en general. Esa diferencia es particularmente notable en cuanto al requisito del agotamiento de la vía administrativa como condición previa para intentar el recurso jurisdiccional.

En el Código Orgánico Tributario no se contempla el recurso de reconsideración, el cual, a tenor de lo dispuesto en la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, es de obligatoria interposición para intentar luego el recurso jerárquico. A su vez, en la Ley que acabamos de mencionar, el recurso jerárquico debe ser necesariamente interpuesto cuando el acto impugnado no emana del superior jerárquico, como un requisito indispensable para que sea admisible el recurso contencioso-administrativo. En materia tributaria, en cambio, puede intentarse el recurso contencioso-tributario sin necesidad del previo ejercicio del recurso jerárquico (Art. 173, COT).

De lo expuesto se desprende que, en el ámbito regido por el Código Orgánico Tributario, se puede impugnar el acto de la Administración tributaria, aun cuando el mismo no emane del superior jerárquico correspondiente, ante la jurisdicción contencioso-tributaria sin necesidad de agotar previamente ni el recurso de reconsideración, que no se regula en el Código, ni el recurso jerárquico, el cual es facultativo para el interesado.

Por otra parte, del recurso contencioso-tributario conocen los Tribunales Superiores de lo Contencioso-Tributario —de naturaleza unipersonal, a diferencia de los antiguos Tribunales de Impuesto sobre la Renta, los cuales fueron suprimidos— y el recurso puede proponerse directamente ante estos tribunales o a través de la Dirección General de Rentas del Ministerio de Hacienda o de cualquier otra oficina de la administración tributaria correspondiente al tributo de que se trate, o por intermedio de un juez del domicilio fiscal del recurrente (Art. 177 COT). Una diferencia adicional en relación a los recursos ordinarios, resulta de la circunstancia de que el recurso contencioso-tributario puede ejercerse subsidiariamente al recurso jerárquico, en el mismo escrito, para el caso de que hubiese expresa denegación total o parcial, o denegación tácita de dicho recurso jerárquico (Art. 174, Parágrafo Unico, COT).

De las apelaciones contra las sentencias de los Tribunales Superiores de lo Contencioso-Tributario conoce la Corte Primera de lo Contencioso-Administrativo (Art. 185, ordinal 4º de la Ley Orgánica de la Corte Suprema de Justicia), excepto cuando se trate de la materia regulada en la Ley de Impuesto sobre la Renta, pues esta competencia fue asumida por la Sala Político-Administrativa en conformidad con el Acuerdo de la Corte Suprema de Justicia del 21 de junio de 1977, dictado con fundamento en el artículo 187 de la Ley que rige nuestro Máximo Tribunal.

En el Código Orgánico Tributario se regulan otros procedimientos contenciosos, como son el juicio ejecutivo y la acción de amparo.

El juicio ejecutivo es el que sigue el Fisco Nacional para hacer efectivos los créditos a su favor por concepto de tributos, sanciones, intereses o recargos,

que no hayan sido pagados al ser determinados y exigibles (Art. 190, COT). Con esta disposición se sustituye, en el ámbito del Código Orgánico Tributario, y cuando el sujeto activo sea la República, el procedimiento contemplado en el Título XIII del Código de Procedimiento Civil "De las demandas en que tengan interés las rentas públicas". Hemos hecho la salvedad de que el sujeto activo debe ser la República para poder acudir a este procedimiento debido a que el Código Orgánico Tributario se refiere al Fisco Nacional. De allí que cuando el demandante sea un ente público descentralizado dotado de competencia tributaria, como el caso del INCE o del Seguro Social, la competencia y el procedimiento lo determinan las normas correspondientes del Código de Procedimiento Civil.

La acción de amparo procede "cuando la administración tributaria incurra en demoras excesivas en resolver sobre peticiones de los interesados y ellas causen perjuicios no reparables por los medios procesales establecidos en este Código o en leyes especiales" (Art. 208, COT). Esta acción se vincula con el amparo previsto en el artículo 49 de la Constitución, a cuyo efecto se consagra un procedimiento breve y sumario para restablecer la situación jurídica infringida. Por último, *en materia de costas procesales* el Código Orgánico Tributario contiene una innovación que es interesante destacar.

En el Título Preliminar de la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional, al regularse los privilegios y prerrogativas del Fisco, se dispone que:

En ninguna instancia podrá ser condenada la Nación en costas, aun cuando se declaren confirmadas las sentencias apeladas, se nieguen los recursos interpuestos, se declaren sin lugar, se dejen perecer o se desista de ellos (Art. 10).

Con la Ley Orgánica de Régimen Municipal, mandada a ejecutar el 18 de agosto de 1978, se inicia una evolución tendente a modificar la inmunidad de los entes territoriales en materia de costas procesales. En esta ley se dispone que:

Para que proceda la condenatoria en costas contra el Municipio será necesario que éste resulte totalmente vencido por sentencia definitivamente en juicio de contenido patrimonial. El monto de la condenatoria en costas no podrá exceder del diez por ciento (10%) del valor de la demanda. La retasa será siempre obligatoria. En todo caso el Juez podrá eximir de costas al Municipio cuando aparezca que éste ha tenido motivos racionales para litigar (Art. 82).

En conformidad con esta orientación, en el Código Orgánico Tributario se suprime la prerrogativa de la exención de costas a favor de los entes públicos en los litigios que caen dentro del ámbito de dicha Ley, y se equipara al contribuyente con el sujeto activo del respectivo tributo. En tal virtud, cuando

uno de los sujetos de la relación procesal resulte totalmente vencido por sentencia definitivamente firme, será condenado en costas, las cuales no excederán del diez por ciento (10%) de la cuantía del recurso o acción o de la demanda, según corresponda. Si el asunto no tiene una cuantía determinada, el Tribunal fijará prudencialmente las costas. También se prevé que el Tribunal podrá eximir del pago de las costas, cuando a su juicio la parte perdedora haya tenido motivos racionales para litigar, en cuyo caso se hará declaración expresa de ello en la sentencia (Art. 211, COT).

2. *El Principio de la Justicia Tributaria*

El principio constitucional de que "todos están obligados a contribuir a los gastos públicos", aparece condicionado por un principio de carácter sustancial: esa contribución se hará conforme a los requerimientos de la justicia, que es un objetivo de la Constitución.

A. *La Justicia Social como objetivo de la Constitución*

En el Preámbulo de la Constitución se señala como propósito del Constituyente:

Proteger y enaltecer el trabajo, amparar la dignidad humana, promover el bienestar general y la seguridad social; lograr la participación equitativa de todos en el disfrute de la riqueza, según los principios de la justicia social, y fomentar el desarrollo de la economía al servicio del hombre.

En conformidad con esta declaración, de todo el articulado de nuestra Carta fundamental se desprende el deseo del Constituyente de que toda la acción del Estado se encamine a lograr el objetivo de la justicia social.

Ello se traduce en la configuración de un Estado de economía mixta en el cual, de un lado, se garantizan los derechos sociales de los ciudadanos: educación, salud, vivienda, seguridad social, mejoramiento de las condiciones de vida de la población campesina y de los indígenas, el derecho al trabajo y a un salario justo, el fomento a la cultura, la protección a las mujeres y a los menores, entre otros derechos y garantías. Del otro lado, se proclaman los derechos económicos, partiendo del principio de que el régimen económico de la República se fundamentará en principios de justicia social que aseguren a todos una existencia digna y provechosa para la colectividad. A estos fines, se garantiza la libertad de industria y comercio, el derecho de propiedad y se prohíben las confiscaciones.

B. *La Justicia Social en el Sistema Tributario*

En cuanto concierne específicamente al sistema tributario, el propósito de

lograr la justicia social condiciona al principio de la generalidad de la tributación. En tal sentido, se establece en el artículo 223 de la Constitución:

El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas según la capacidad económica del contribuyente, atendiendo al principio de la progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida del pueblo.

En relación a esta norma, he creído oportuno formular los siguientes comentarios:

En primer lugar, el objetivo de la justicia tiene como destinatario al Legislador y no a la Administración tributaria. Esta tiene la obligación de liquidar y recaudar los tributos contemplados en las leyes, sin que le esté permitido apreciar la justicia o injusticia de ningún tributo. Sus poderes son reglados, no discrecionales. En cambio el Legislador tiene el deber de diseñar un sistema tributario que se adecúe a los postulados de justicia social adoptados por el Constituyente. Ahora bien, nuestro sistema tributario, como el de la mayoría de los países, no ha sido configurado teórica o racionalmente, sino que es el producto de la agregación de normas, principios, estructuras, sistemas y procedimientos, todo lo cual ha tenido lugar en un largo período de tiempo. En virtud de ello, se hace necesario revisar el sistema tributario para lograr los objetivos señalados en la Constitución.

En segundo lugar, el sistema tributario debe distribuir las cargas según la capacidad económica del contribuyente, atendiendo al principio de la progresividad. En este sentido, el principio constitucional de la igualdad ("no se permitirán discriminaciones fundadas en la raza, el sexo, el credo o la condición social"), no debe entenderse como una igualdad absoluta sino como una igualdad de sacrificio para todos los que tienen la misma capacidad económica. Por otra parte, el principio de la progresividad no se refiere a cada tributo en particular sino a la progresividad del sistema en su conjunto. En efecto, en los impuestos indirectos, en las tasas y en las contribuciones especiales es muy difícil —y en algunos casos es imposible— establecer los gravámenes de acuerdo a la capacidad económica de los contribuyentes y hacer efectivo el principio de la progresividad. Únicamente en los impuestos directos, como es el caso entre nosotros del impuesto sobre la renta y el impuesto sobre sucesiones y donaciones, ya que no contamos con un impuesto nacional sobre el patrimonio, es factible determinar la capacidad contributiva con base en indicios objetivos que revelan en forma lo más aproximada posible un determinado nivel de riqueza. Por esta razón, lo que postula la norma constitucional es que el sistema tributario, en su conjunto, sea progresivo, esto es, que en el total de los tributos que paga cada persona o grupo familiar se incorpore el principio de la progresividad, con el fin de hacer efectivo el principio de la igualdad de sacrificio.

Ahora bien, así entendido el principio de la progresividad, la conclusión es que en nuestro sistema tributario no se respeta este postulado constitucional, antes bien, nuestro sistema es francamente regresivo, tal como lo han puesto en evidencia los estudios económicos que se han realizado a este respecto.

La explicación de este fenómeno se ha buscado, por una parte, en la circunstancia de que existe un sistema de incentivos para los contribuyentes de mayores recursos que se traduce en exoneraciones, rebajas, desgravámenes y otros beneficios para favorecer la reinversión de fondos, y por la otra, en el hecho de que nuestros impuestos progresivos (impuesto sobre la renta e impuesto sobre sucesiones) se hacen proporcionales una vez que alcanzan un determinado nivel en las escalas correspondientes. De allí que un empleado medio a quien le retienen el impuesto sobre la renta, contribuye en mayor medida con los gastos públicos que una empresa que obtiene altísimos beneficios.

III. LA ESTRUCTURA DEL SISTEMA TRIBUTARIO

En esta presentación global de nuestro sistema tributario me corresponde ahora referirme a la estructura del mismo. A estos fines, expondré en primer lugar la distribución de la potestad tributaria entre los diversos entes territoriales y, en segundo lugar, la configuración actual de los tributos nacionales.

1. *Distribución de la Potestad Tributaria*

En Venezuela existen tres categorías de entes territoriales, cada uno dotado de potestad de legislar, y por tanto, dotado de potestad originaria para establecer tributos: la República, los Estados y los Municipios. La distribución de las potestades tributarias la hace la Constitución en la forma que analizaremos a continuación.

Previamente es necesario señalar que si bien la potestad tributaria está conferida exclusivamente a los entes territoriales, en las leyes o actos equivalentes que éstos dictan pueden señalarse como sujetos activos de la relación jurídica tributaria a determinados entes descentralizados bajo formas jurídicas de derecho público, tales como institutos autónomos. En estos casos, estos entes no territoriales tendrán competencia tributaria, mas no potestad para establecer tributos, la cual como antes se indicó, está reservada a los entes con potestad para legislar, esto es, los entes territoriales.

A. *Tributos Nacionales*

La República tiene establecido su ámbito de tributación en el artículo 136 de la Constitución, conforme al cual se reserva a la competencia del Poder Nacional:

La organización, recaudación y control de los impuestos a la renta, al capital y a las sucesiones y donaciones; de las contribuciones que gravan la importación, la de registro y timbre fiscal y las que recaigan sobre la producción y consumo de bienes que total o parcialmente la ley reserve al Poder Nacional, tales como las de alcoholes, licores, cigarrillos, fósforos y salinas; las de minas e hidrocarburos y los demás impuestos, tasas y rentas no atribuidos a los Estados y a los Municipios, que con carácter de contribuciones nacionales creare la ley" (ordinal 8º).

De los arbitrios rentísticos reservados al Poder Nacional no se ha utilizado hasta ahora el correspondiente al capital o patrimonio, el cual, tenemos entendido, suministra importantes ingresos para el Presupuesto de Colombia. En el mismo artículo 136 se reservan para la competencia del Poder Nacional la regulación de diversas actividades, tales como: la organización y el régimen de las aduanas (ordinal 9º); el régimen de pesas y medidas (ordinal 12º); lo relativo al transporte terrestre, a la navegación aérea, marítima, fluvial y lacustre y a los muelles y demás obras portuarias (ordinal 20º); el correo y las telecomunicaciones (ordinal 22º); la administración de justicia (ordinal 23º); la legislación sobre notarías y registro público (ordinal 24º) y otras. Se ha interpretado que los ingresos tributarios que se generan de esas actividades cuya regulación está reservada al Poder Nacional, también corresponden a éste.

Por último, nuestro Constituyente atribuye al Poder Nacional los poderes implícitos, cuando dispone en el mismo artículo 136 que es de la competencia de éste:

Toda materia que la presente Constitución atribuya al Poder Nacional o que le corresponda por su índole o naturaleza (ordinal 25º).

De esta norma se infiere que, en materia tributaria, el Poder Nacional puede reclamar para sí los poderes que, por su índole o naturaleza, deban estar centralizados.

B. *Tributos Municipales*

La autonomía del Municipio comprende, entre otros atributos, "la creación, recaudación e inversión de sus ingresos" (Art. 29, ordinal 3º de la Constitución).

En el artículo 31 de nuestra Carta Fundamental se dispone que los Municipios tendrán entre sus ingresos, además del producto de sus ejidos y bienes propios y de las tasas por el uso de sus bienes o servicios, los siguientes impuestos o contribuciones:

1. Las patentes sobre industria y comercio;
2. Las patentes sobre vehículos;

3. Los impuestos sobre inmuebles urbanos y
4. Los impuestos sobre espectáculos públicos.

En el mismo artículo se preceptúa que entre los ingresos municipales estarán "los demás impuestos, tasas y contribuciones especiales que crearen de conformidad con la Ley".

En armonía con esta norma, en la Ley Orgánica de Régimen Municipal (Art. 98) se señalan los siguientes ingresos tributarios que corresponden a los Municipios:

1. El gravamen sobre los juegos y apuestas lícitas que se pacten en su jurisdicción.
2. La contribución de mejoras sobre los inmuebles urbanos que directa o indirectamente se beneficien con la construcción de obras o el establecimiento de servicios por el Municipio.
3. La participación en el producto del Impuesto Territorial Rural, la cual se determinará en la Ley que establezca dicho impuesto. Esta Ley aún no se ha dictado, pero reposa en las Cámaras Legislativas un Proyecto de Ley de Impuesto predial en el cual no se prevé la participación aludida.

Por último, en la Ley Orgánica para la Ordenación del Territorio se contempla una contribución por mejoras que tiene como base imponible los mayores valores que adquieran las propiedades en virtud de los cambios de uso o de intensidad de aprovechamiento con que se vean favorecidos por los planes de ordenación urbanística (Art. 68), la cual requiere, para ser exigible, que se dicte, por cada Municipio, una ordenanza donde se establezca este tributo.

C. *Tributos Estadales*

Nuestra Constitución establece que "La República de Venezuela es un estado federal, en los términos consagrados por esta Constitución" (Art. 2º). A diferencia de otros estados federales, en nuestro ordenamiento constitucional no se define un ámbito tributario propio para los Estados, lo cual no implica que éstos carezcan de potestad tributaria.

De allí que la determinación de la potestad tributaria de los Estados debe hacerse tomando en cuenta los siguientes criterios:

En primer lugar, los Estados no pueden establecer tributos en las materias reservadas al Poder Nacional ni en las que la Constitución y las leyes asignan a los Municipios.

En segundo lugar, los Estados tienen una serie de limitaciones en cuanto a su potestad tributaria, a tenor de lo dispuesto en el artículo 18 de la Constitución: no pueden crear aduanas ni impuestos de importación, de exportación o de tránsito sobre bienes extranjeros o nacionales; ni gravar bienes de consumo antes que entren en circulación dentro de su territorio, ni gravar los bienes producidos fuera de su territorio en forma diferente a los producidos en él; ni crear impuestos sobre el ganado en pie o sobre sus productos o subproductos.

En tercer lugar, los Estados disponen de la competencia residual, pues el artículo 17 de la Constitución establece que "Es de la competencia de cada Estado: 7º Todo lo que no corresponde, de conformidad con esta Constitución, a la competencia nacional o municipal. Aquí se plantea una cuestión interesante, pues si bien los Estados tienen los poderes residuales, el Poder Nacional tiene los poderes implícitos, como antes se señaló. De ahí surge la siguiente interrogante: ante una materia no atribuida expresamente ¿cuál domina; el poder residual o el poder implícito?

El doctor Brewer ha sostenido la tesis del fortalecimiento del federalismo y ha realizado esfuerzos por determinar un ámbito tributario que pueda corresponder a los Estados. En tal sentido, ha señalado que existe un estrecho margen en el cual puede hacerse efectiva la potestad tributaria estatal: los Estados pueden establecer impuestos sobre el consumo de bienes producidos dentro de su territorio o sobre bienes producidos fuera de él después que entren en circulación dentro de su territorio, siempre que no se graven en forma diferente unos y otros; y pueden establecer impuestos sobre animales en pie diferentes al ganado, para no chocar con las prohibiciones constitucionales.

Esta tesis del Dr. Brewer presenta un inconveniente principal: de acuerdo al artículo 136, ordinal 8º de la Constitución, la Ley puede reservar total o parcialmente para el Poder Nacional las contribuciones que recaigan sobre la producción o el consumo de bienes. Por tal razón, si un Estado crea una contribución sobre un arbitrio rentístico no atribuido en la actualidad al Poder Nacional o a los Municipios, el tributo será válidamente establecido, pero una ley nacional posterior puede privar al Estado en cuestión de la competencia sobre esa materia, por lo cual no hay seguridad alguna para el ejercicio de la potestad tributaria estatal. La única manera de garantizar a los Estados la posibilidad de obtener ingresos tributarios en forma estable, sería que se dictara una ley con fundamento en el artículo 137 de la Constitución, según el cual:

El Congreso, por el voto de las dos terceras partes de los miembros de cada Cámara, podrá atribuir a los Estados o a los Municipios determinadas materias de la competencia nacional, a fin de promover la descentralización administrativa.

A modo de conclusión sobre este aspecto, cabe señalar que en la actualidad los Estados no tienen ingresos tributarios y que los ingresos de los mismos están constituidos casi en su totalidad por las cantidades que perciben del Presupuesto Nacional por concepto del situado previsto en el artículo 229 de la Constitución.

2. *Configuración actual del Sistema Tributario*

Bajo este título trataré de presentar un breve esquema de los tributos nacionales, tratando separadamente los que corresponden al Fisco Nacional y los ingresos parafiscales.

A. *Los Tributos del Fisco Nacional*

En la clasificación de los ingresos públicos que trae la Ley de Presupuesto de cada año se agrupan separadamente los que corresponden a los impuestos y a las tasas. Me referiré en esta exposición exclusivamente a los impuestos, en el orden que aparecen en la Ley de Presupuesto mencionada.

1. *Impuesto sobre la Renta*

Establecido en Venezuela desde 1942, en la actualidad este impuesto se rige por la Ley de Impuesto sobre la Renta del 23 de junio de 1978, reformada el 23 de diciembre de 1981. El impuesto se causa "por los enriquecimientos netos y disponibles, obtenidos en dinero o en especie, en razón de actividades económicas realizadas en Venezuela o de bienes situados en el país". En promedio de los últimos años, el Impuesto sobre la Renta genera más del 60 por ciento de los ingresos ordinarios del Presupuesto, de los cuales las tres cuartas partes proviene de la imposición a las empresas operadores de hidrocarburos. Es un impuesto excesivamente complejo, con diversas tarifas diferenciales y con un amplio sistema de exenciones, exoneraciones, rebajas y desgravámenes. Los niveles de fiscalización son bajos, lo que facilita la evasión.

2. *Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*

La Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos es del 13 de agosto de 1982. Se regulan tanto los impuestos sobre las sucesiones como los impuestos sobre las donaciones, aun cuando la mayor parte de las normas son comunes a ambos impuestos. No se grava el patrimonio sino que es un impuesto sobre el enriquecimiento neto del heredero, legatario o donatario. Su rendimiento fiscal es bajo, por lo cual se ha propuesto que se incorpore al Impuesto sobre la Renta.

Al igual que el anterior, este impuesto es directo, por lo cual se pecha al contribuyente de acuerdo a su capacidad económica determinada mediante índices.

3. *Los impuestos aduaneros*

En la Ley Orgánica de Aduanas, la cual está vigente desde el 24-1-79, se regulan los impuestos y tasas que se originan del tráfico internacional de mercancías. Aun cuando se contemplan impuestos sobre importación, exportación y tránsito de mercancías, sólo los primeros tienen vigencia efectiva. En el Arancel de Aduanas, que aprueba el Ejecutivo en conformidad con la Ley, se establecen las tarifas correspondientes, que en su mayoría son *ad valorem*. Los impuestos aduaneros son indirectos, por lo cual recaen en definitiva sobre el consumidor.

4. *Los impuestos sobre la producción y el consumo*

En Venezuela no existe un impuesto general al consumo, a la producción, a las ventas o al valor agregado. En cambio, existen impuestos específicos sobre los siguientes rubros: a) alcoholes y especies alcohólicas; b) cigarrillos; c) fósforos; d) gasolina para vehículos y derivados de hidrocarburos. Cada uno de estos impuestos están establecidos en leyes especiales, pero tienen en común el ser gravámenes indirectos. Como tales, la incidencia económica recae sobre el consumidor, el cual paga el impuesto en la medida en que adquiere o utiliza una determinada cantidad de bienes o servicios, sin que se atienda a su capacidad económica medida a través de índices ciertos o presuntos.

5. *Otros impuestos nacionales*

En la Ley de Registro Público se establece un gravamen con ocasión del tráfico que se opera sobre los bienes de capital y derechos patrimoniales de contenido económico, además de diversas tasas, todos los cuales se engloban en la Ley de Presupuesto bajo la denominación de "derechos de registro".

Por otra parte, en la Ley de Telecomunicaciones se establece un impuesto del uno por ciento del producto bruto de la radiodifusión comerciales, el cual se considera un impuesto indirecto porque se traslada de las radiodifusoras mencionadas a los anunciantes y de éstos a los precios de los bienes y servicios que se anuncian por este medio. Por último, en la Ley de Timbre Fiscal se contempla el impuesto de salida del país, el cual se incluye en el Presupuesto de Ingresos entre las tasas, en razón de que la recaudación del mismo se efectúa mediante la inutilización de un timbre fiscal.

B. *Los Ingresos Parafiscales*

Las contribuciones especiales se clasifican, de acuerdo a la doctrina, en contribuciones por mejoras y en ingresos parafiscales. Estos últimos se caracterizan por la circunstancia de que los mismos no ingresan al Fisco Nacional sino al ente público descentralizado dotado de competencia tributaria. En la termino-

logía norteamericana, estas contribuciones se denominan usualmente "impuestos a la nómina". Las más importantes de ellas son:

1. *La contribución al Instituto Venezolano de los Seguros Sociales (I.V.S.S.)*

Establece la Ley del Seguro Social del 11-6-66, que tanto los patronos como los trabajadores pagarán cotizaciones al seguro social, así: los patronos, una suma que varía entre el 11 por ciento y el 13 por ciento del monto de los salarios que paguen las empresas privadas, según la naturaleza del riesgo y el 4 y 3/4 por ciento de los salarios que paguen las personas jurídicas de carácter público; los trabajadores, el 4 por ciento del salario en las empresas privadas y el 2 por ciento del salario en los organismos públicos, mientras estos últimos no dispongan del seguro de prestaciones de asistencia médica.

2. *La Contribución al Instituto Venezolano de Cooperación Educativa (INCE)*

En forma similar a la anterior, la Ley del Instituto Nacional de Cooperación Educativa, del 22-8-59, prevé una contribución a cargo de los patronos (1 por ciento del total de sueldos, salarios y remuneraciones que paguen las empresas privadas) y una contribución a cargo de los trabajadores equivalente al 1/2 por ciento de las utilidades anuales pagadas a éstos, en las empresas que den ocupación a cinco o más trabajadores.

3. *La contribución al IPASME*

En el Decreto-Ley Nº 513, del 9 de enero de 1959, por el cual se crea el Instituto de Previsión y Asistencia Social para el Ministerio de Educación, se establece una contribución para dicho Instituto a cargo de los profesores y maestros del servicio docente nacional, los funcionarios del personal administrativo del Ministerio de Educación y los pensionados y jubilados del mismo que sean admitidos en el Instituto, equivalente al 3 por ciento de la suma mensual fija que devenguen por razón de los servicios que presten.

4. *Otras contribuciones de Seguridad Social*

Los institutos de seguridad social creados por la Ley, tales como el Instituto de Previsión Social del Abogado y el Instituto de Previsión Social de las Fuerzas Armadas Nacionales reciben cotizaciones de sus miembros, las cuales tienen carácter obligatorio.

5. *Contribuciones corporativas*

Cuando los colegios profesionales han sido creados por Ley, tal como ocurre con los de médicos, abogados, ingenieros, economistas, farmacéuticos,

periodistas y otros, los miembros de los mismos deben pagar una contribución o cuota que es obligatoria para poder ejercer la respectiva profesión. Esas contribuciones tienen el carácter de ingreso parafiscal para esos colegios profesionales, que han sido calificados por la doctrina como establecimientos públicos no estatales o corporativos.

IV. LA REFORMA FISCAL

No pretendemos ser originales cuando señalamos la necesidad de emprender en nuestro país una reforma fiscal. En realidad, de la reforma fiscal se habla en todos los países y en todos los tiempos, como una meta siempre deseada y nunca alcanzada.

Ahora bien, en esta época la reforma fiscal se presenta en Venezuela como formando parte de un conjunto de reformas políticas, jurídicas, económicas, sociales y administrativas que persiguen como objetivo replantear las relaciones entre el Estado y la sociedad, para hacer a aquél más eficaz y para permitir a ésta caminos más amplios de justicia y de convivencia. El agotamiento del modelo de desarrollo petrolero —si es que éste existió alguna vez— hace esta búsqueda más urgente, menos aplazable.

Para no desbordar el marco de esta exposición, me limitaré a formular algunas consideraciones sobre la reforma tributaria y sobre la reforma de la Administración financiera del Estado.

1. *La reforma tributaria*

Un objetivo ambicioso para una reforma tributaria en nuestro país podría ser la de permitirnos llegar al siglo XXI liberados de la dependencia de los ingresos petroleros, para lo cual debemos utilizar racionalmente los proventos que todavía nos suministran los hidrocarburos. Una meta de esta naturaleza no podría alcanzarse sin profundas transformaciones en el sistema político y en muchos de los hábitos sociales. En nuestra sociedad existe el convencimiento de que la primera prioridad en este campo debe otorgarse al mejor aprovechamiento del gasto público, antes que al aumento de la participación de la sociedad en la cobertura de los gastos públicos. Por supuesto que dentro de un proceso global de transformaciones será necesario acometer la ampliación de la base de los ingresos públicos para disminuir progresivamente la dependencia de los ingresos del petróleo y diseñar un sistema tributario más justo, donde se peche efectivamente al contribuyente según su capacidad económica y donde se evite en lo posible la elusión, la evasión y la corrupción.

Dentro de este orden de preocupaciones, el Presidente de la República designó en 1980, a sugerencia del Congreso, una Comisión de Estudio y de

Reforma Fiscal, de la cual hemos conocido hasta ahora algunos estudios preliminares. Sin embargo, es motivo de inquietud el que se anuncien en este momento nuevas modificaciones impositivas antes de conocer el Informe Final que deberá presentar dicha Comisión, toda vez que las reformas aisladas no harán sino introducir mayor complejidad e incoherencia en nuestro sistema fiscal.

2. *La Reforma de la Administración Financiera*

En nuestro criterio, la reforma fiscal debe comenzar por una reforma de la Administración Pública, particularmente en el área financiera y tributaria del Estado. La forma alegre e irresponsable como se han manejado las finanzas del país en los años de bonanza petrolera, resta legitimidad a cualquier petición de aumentos impositivos, y con toda razón. Una reforma de la administración financiera no puede desconocer la necesidad de crear cuerpos de funcionarios honestos, capacitados y eficientes en las áreas más importantes de la actividad pública. Bajo los supuestos políticos actuales ese propósito es imposible. Para nuestro sistema político los cargos públicos que se relacionan con el área financiera (compras, suministros, habilitaduría, caja, tesorería, ordenación y control de pagos, inspección, fiscalización), tal como se refleja en el Decreto 211, son de libre nombramiento y remoción, lo que equivale a decir que constituyen un botín para el triunfador en las justas electorales.

De modo que una reforma impositiva exige como prerequisite el establecimiento de sistemas objetivos de selección de personal, de calificación de eficiencia, de estabilidad en los cargos, en fin, de un sistema de mérito en la Administración Pública. Además, es indispensable definir normas objetivas para los contratos públicos, particularmente sobre licitaciones y concursos y establecer mecanismos eficaces de evaluación y control de la gestión pública, para llegar a un proceso de tecnificación y de profesionalización creciente en la administración de los recursos públicos.