



## **ACADEMIA DE CIENCIAS POLÍTICAS Y SOCIALES- ASOCIACIÓN VENEZOLANA DE DERECHO TRIBUTARIO**

### **PROPUESTAS DIRIGIDAS A LA NECESARIA REINSTITUCIONALIZACIÓN DE LOS SISTEMAS PRESUPUESTARIO, DE CRÉDITO PÚBLICO Y TRIBUTARIO EN VENEZUELA**

*COORDINADOR: JUAN CRISTÓBAL CARMONA BORJAS<sup>1</sup>*

#### **I) CONSIDERACIONES PRELIMINARES**

La Academia de Ciencias Políticas y Sociales y la Asociación Venezolana de Derecho Tributario, en cabal cumplimiento de sus atribuciones y cometidos legales y estatutarios, se han trazado el objetivo, ético e histórico, de presentar al país un conjunto de propuestas dirigidas a reivindicar una regulación jurídica acorde con las necesidades reales y de justicia, que coadyuven a superar los desequilibrios macroeconómicos que actualmente registra el Estado venezolano, procurando con ello la mayor transparencia en el manejo del erario público en beneficio de su población en el corto, mediano y largo plazo.

En esta oportunidad, como parte de un planteamiento de mayor alcance que se irá desarrollando progresivamente, ambas organizaciones formulan un conjunto de propuestas dirigidas a la reinstitucionalización de los sistemas presupuestario, de crédito público y tributario, a la vez que reiteran su total disposición de participar activamente en la discusión del presente documento con los distintos sectores democráticos que hacen vida en el país, todo con el propósito de consolidar su fundamentación técnica y alcanzar el máximo consenso en torno a su contenido.

El funcionamiento del Estado y la satisfacción de las necesidades de los venezolanos, no sólo demandan recursos financieros, sino también, su adecuada administración. La captación y aprovechamiento de dichos recursos exigen por parte del Estado la puesta en vigor de políticas apropiadas, tanto en lo económico como en lo social, todo lo cual ha de estar sustentado en un ordenamiento jurídico adecuadamente concebido e instrumentado; una plataforma administrativa robusta, eficiente y moderna; un funcionariado público que,

---

<sup>1</sup> En la elaboración de la sección relativa a la materia tributaria se contó con la participación de los abogados: Juan Carlos Castillo, Manuel Iturbe, Serviliano Abache, Juan Esteban Korody, Juan Carlos Fermín, Carlos Paredes, Walmy Díaz y Diego Barboza.

además de bien formado, actúe con ética y vocación de servicio, así como de una población con verdadero comportamiento ciudadano.

El dramático escenario en el que se desarrolla actualmente la vida de los venezolanos compromete a la Academia de Ciencias Políticas y Sociales y a la Asociación Venezolana de Derecho Tributario a contribuir en la atención de tan apremiante situación, a cuyo efecto han considerado conveniente presentar al país un informe- diagnóstico respecto de algunos temas de alta sensibilidad en el ámbito de las finanzas públicas, así como un plan de acción dirigido a atender y solventar en el corto y mediano plazo buena parte de los problemas que aquejan al país en tan relevante materia.

Al formular estos planteamientos, ambas instituciones parten del examen de las gestiones gubernamentales de las dos primeras décadas del siglo XXI, caracterizadas por la inobservancia, manipulación e incumplimiento de los más básicos, fundamentales y antiguos principios del Derecho Financiero, lo cual aunado a la falta de controles, producto de la derogatoria *de facto* de la independencia de las distintas ramas del Poder Público, han derribado por completo las reglas de disciplina fiscal, tanto en materia de ingresos como de gastos públicos.

Políticas regulatorias desproporcionadas, que en la mayoría de los casos se han dictado en detrimento de la libertad económica y del principio de reserva de ley consagrados constitucionalmente, se han traducido en todo tipo de controles por parte del Poder Público Nacional, entre ellos, de cambio, precios y tasas de interés; encajes bancarios de magnitudes inconcebibles; restricción o liberación de importaciones y exportaciones de bienes y servicios sin criterios razonables; imposición de cargas tributarias de considerable cuantía orientadas únicamente a aumentar los niveles de recaudación bajo la creación de nuevos tributos, el incremento de los ya existentes y mayor severidad sancionatoria al amparo del llamado “Derecho Penal del Enemigo”, son parte de la gestión gubernamental de las últimas dos décadas, que sólo han servido para crear mayores distorsiones, asfixiar la economía, generar inseguridad jurídica y aumentar los ya elevados niveles de pobreza y corrupción históricamente registrados en el país.

La profundización del peligroso vínculo creado entre las actividades de explotación de hidrocarburos y minerales estratégicos y el Estado, constituye otro de los factores que ha conducido a la grave crisis que padecen las finanzas públicas en Venezuela. Los acontecimientos recientes son representativos del poderío que representa para los gobiernos reconocerse administradores de esas fuentes de ingresos, que asumen como inagotables y propias, frente a lo cual el ordenamiento jurídico, la institucionalidad y el ejercicio de una verdadera ciudadanía representan las únicas fuerzas efectivas para evitar su uso en procura de la consolidación de proyectos políticos hegemónicos. De ahí, la importancia que tiene el restablecimiento del apropiado manejo de la renta proveniente de las actividades de exploración y explotación de hidrocarburos y minerales estratégicos, como fuentes de financiamiento de la gestión estatal.

En el oscuro ámbito de las finanzas públicas venezolanas, el privilegio monopolístico en la creación de dinero ha sido pervertido adicionalmente por el gobierno nacional con la complicidad del Banco Central de Venezuela (BCV) como un instrumento recaudatorio para

financiar sus déficits fiscales. Su efecto, la hiperinflación<sup>2</sup>. El impuesto más regresivo e inconsulto: "... el termómetro de la pérdida de los derechos individuales y del aumento del poder estatal<sup>3</sup>".

El BCV en clara violación de la ley que lo rige, pero fundamentalmente de la autonomía e independencia de gestión que le reconoce el artículo 320 constitucional, se ha convertido en financista directo e indirecto de la gestión de gobierno. El otorgamiento de cuantiosos préstamos a empresas del Estado, especialmente a Petróleos de Venezuela, S.A. (PDVSA), que han terminado destinándose a cubrir gasto público ordinario del Poder Central al margen de la Ley de Presupuesto de la Nación, ha sido otra nota característica de la impresentable gestión gubernamental de las últimas dos décadas.

La hiperinflación que se viene registrando en Venezuela como consecuencia de aquella práctica del BCV, ha tenido consecuencias directas en la destrucción del sistema monetario que se han puesto en evidencia, entre otras, en las dos reconversiones monetarias que han sido implementadas en el país, una, en 2008 (eliminación de 3 ceros) y, otra, en 2018 (eliminación de cinco ceros). El llamado bolívar "fuerte" (Bs.F), resultante de la primera y, ahora, el bolívar "soberano" (Bs.S), producto de la segunda, "... sólo son eufemismos mendaces para encubrir que el curso legal perdió significado, que no genera confianza, que no tiene poder de compra ni convertibilidad externa. Estas fracasadas iniciativas, sólo encubren que el signo monetario que lleva el apellido del Libertador, indignamente, ahora es nada. Simplemente, nada"<sup>4</sup>, al punto de pretender ser sustituido inconstitucionalmente por el llamado Petro, carente de validez y confianza o ser desplazado por el dólar de los Estados Unidos de Norteamérica como en efecto terminó de ocurrir durante 2020<sup>5</sup>.

La hiperinflación que ha desarrollado la política gubernamental es uno de los problemas económicos más acuciantes que aquejan hoy a los venezolanos. Muestra palmaria de ello es la pulverización que ha producido del salario y de todos los corolarios económicos asociados a la relación laboral.

Al grave panorama descrito se une una política de controles de cambios iniciada en 2003 que, con claros fines de dominación, lejos de restablecer los equilibrios monetarios, se convirtió en el mayor de los focos de corrupción en el país. Su supuesto desmontaje en 2018 continúa sin estar del todo claro, generando serios efectos en cuanto al acceso a las divisas y severas distorsiones en la fijación de los tipos de cambio, con especial impacto en la determinación de las estructuras de costos y la determinación de precios y tributos.

---

<sup>2</sup>185.175.451% entre noviembre de 2017 y septiembre de 2020.

<sup>3</sup>Cfr. Fraga Lo Curto, Luis, "4 décadas de políticas inflacionarias", Presentación del libro <Control e inflación. La inviabilidad del sistema venezolano de planificación centralizada de precios>, Universidad Metropolitana, Caracas 2015, p. 8.

<sup>4</sup> Romero Muci, Humberto. Discurso de contestación al discurso de incorporación del Profesor Juan Cristóbal Carmona Borjas a la Academia de Ciencias Políticas y Sociales. Caracas, 6 de noviembre de 2018.

<sup>5</sup>Correlación entre el Bolívar y el Dólar: pasó entre el 21 de agosto de 2018 y el 27 de octubre de 2020 de Bs.S. 60/US\$1 a Bs.S. 464.291/US1, lo que implica que la cotización del dólar ha aumentado 773.218% respecto del Bolívar Soberano.

El Estado pareciera calificarse autónomo y libre para disponer del erario público sin someterse siquiera al principio de legalidad presupuestaria, que al igual que el de la reserva legal tributaria, no pueden estimarse satisfechos con la sola formalidad de una ley, si ésta no es producto de la consulta popular, de la discusión parlamentaria, de un contenido ajustado a los valores, principios y garantías previstos y exigidos en la materia en el Texto Fundamental.

El régimen presupuestario de la Nación y el endeudamiento público han sido igualmente pervertidos de manera directa e indirecta durante las primeras dos décadas del siglo XXI en clara violación de la CRBV, para lo cual se ha seguido un plan de acción político dirigido al control absoluto del Poder Público, como lo evidencia la flagrante violación al principio de separación y colaboración de poderes consagrado en el artículo 136 de la Carta Magna, concretada no sólo desde el punto de vista conceptual, sino también, en lo concerniente a la elección y remoción de sus integrantes (magistrados, diputados, gobernadores y alcaldes), todo lo cual profundizó la crisis institucional referida, con los devastadores resultados de gestión alcanzados<sup>6</sup>.

Tras el desacato atribuido por parte de la Sala Constitucional (SC) del Tribunal Supremo de Justicia (TSJ) a la Asamblea Nacional (AN), la declaratoria de un estado de excepción y emergencia económica que se ha prorrogado por más de cuatro años y la convocatoria, elección e instalación de una Asamblea Nacional Constituyente (ANC), todas medidas al margen del ordenamiento jurídico patrio, se han administrado las finanzas públicas nacionales en el último lustro, llegándose al grosero extremo de la aprobación de los proyectos de ley de presupuesto y endeudamiento de la Nación correspondientes al año 2016 por parte de la SC del TSJ y los relativos a los ejercicios 2017, 2018, 2019, 2020 y 2021 por parte de la ANC, que también procedió al margen de sus competencias a dictar medidas dirigidas a concretar una pretendida reforma tributaria comprensiva del Código Orgánico Tributario (COT), la Ley de Impuesto al Valor Agregado (LIVA) y la Ley Orgánica de Aduanas (LOA).

El endeudamiento público externo, posiblemente por su repercusión internacional, se ha visto prácticamente paralizado por años dada la pérdida de control de la AN por parte del sector oficialista, producto de los resultados electorales del 6 de diciembre de 2014 y a su subsiguiente declaratoria en desacato por la SC del TSJ. No obstante, al igual que en materia presupuestaria se recurrió respecto de los años 2016 al 2021 a la inválida sustitución del órgano legislativo por la ilegítima ANC con miras a autorizar algunas operaciones de endeudamiento de la República que aunadas a las celebradas entre 1999 y 2015, han hecho de Venezuela el país con mayor nivel de endeudamiento en el mundo<sup>7</sup>.

---

<sup>6</sup>Reducción del PIB: 57,6% entre el primer trimestre de 2013 al primer trimestre de 2019.

<sup>7</sup>"El saldo de la deuda pública externa en 2008 se estimó en cerca de US\$ 50.000 mm, y se estima que podría alcanzar US\$ 141.000 mm para finales de 2020. Si bien el incremento en niveles absolutos es notable, lo es aún más si se relaciona el saldo de la deuda con el monto de las exportaciones, un indicador usual del peso relativo del endeudamiento para una economía. En este sentido, mientras que en 2008 el saldo de la deuda pública externa representaba el 53% de los ingresos por exportaciones, para finales de 2020 se estima que podría significar cerca de 1.900%. Con base en esta última cifra, Venezuela es, sin duda, la economía relativamente más endeudada, no sólo de Latinoamérica sino del mundo. Informe de Coyuntura de septiembre del Instituto de Investigaciones Económicas y Sociales de la UCAB dirigido por Luis Zambrano Sequín, p. 16.

Más allá de la inconstitucional modalidad de autorización de las operaciones de crédito público, son innumerables las irregularidades que se han acumulado en estas dos décadas, habiéndose registrado durante la mayor bonanza petrolera vivida por Venezuela (2008-2013) también el más grande de sus endeudamientos, en el que llegaron, incluso, a darse en garantía, importantes activos de la República (acciones de CITGO), con el agravante de que los recursos provenientes del endeudamiento no fueron destinados a inversiones reproductivas que hicieran viable su pago.

En lo petrolero, la implementación del Plan Plena Soberanía Petrolera (2006) condujo a la destrucción de Petróleos de Venezuela, S.A. (PDVSA) y del resto de entidades que integran el holding público que pasó de ser de los mejor calificados mundialmente a uno incapaz, si quiera, de abastecer al mercado interno de combustible<sup>8</sup>. La inconstitucional inhabilitación de que ha sido objeto la AN ha impedido reformular el esquema de participación del sector privado nacional y extranjero en el ejercicio de las actividades primarias en materia de hidrocarburos líquidos cuya revisión es prioritaria, por continuar siendo la principal y más inmediata opción de reflotación de la economía nacional, sin perjuicio de que se adopten medidas complementarias para evitar la perpetuación del esquema rentista que ha imperado en Venezuela desde hace una centuria.

No será mucho lo que se avance en el desarrollo del país, si lográndose la reactivación de la economía, pública y privada, el puente que entre ellas y el Estado existe no es debidamente reparado. A esos fines, uno de los primeros pasos que debe darse es la revisión del entramado normativo que sienta las bases de la administración financiera del sector público con miras a formular propuestas concretas dirigidas a su reestructuración, objetivo este a cuya consecución pretenden contribuir con la presente propuesta la Academia de Ciencias Políticas y Sociales y la Asociación Venezolana de Derecho Tributario.

## **II) SISTEMA PRESUPUESTARIO**

Los gobiernos que han conducido las riendas del país entre los años 1999 y 2020, amparados en las constantes habilitaciones de que fueron objeto por parte de una AN que hasta el 5 de enero de 2015 estuvo bajo dominio oficialista, la inconstitucional declaratoria de un estado de emergencia económica que se ha extendido por varios años y, más recientemente, en la gestión de una ilegítima ANC, operaron y, continúan haciéndolo, al margen de los más elementales controles en lo que respecta al manejo del erario público, llegando a la grosera práctica de no someter al Poder Legislativo la aprobación de los proyectos de Ley de Presupuesto de la Nación y de Endeudamiento Público.

Han sido múltiples las expresiones de las manipulaciones presupuestarias implementadas durante los últimos veinte años por los gobiernos de turno, entre ellas:

---

<sup>8</sup> Según la OPEP al respecto Venezuela ha registrado una caída de 85% al haber pasado de una producción de 2.776.000 barriles diarios que producía en septiembre 2014 a 397.000 barriles diarios en septiembre 2020.

- a) Subestimación de los ingresos ordinarios, específicamente los de origen petrolero, con el propósito de atender el gasto público por la vía de los créditos adicionales (Art. 314 CRBV), que durante varios años (2008-2014) superaron con creces las estimaciones de ingresos presupuestadas originalmente, convirtiendo así, a un mecanismo excepcional de flexibilización del Principio de Legalidad Presupuestaria (Art. 313 CRBV) en una regla.
- b) Creación de manera irracional de servicios autónomos sin personalidad jurídica (SASPJ), sin que estuvieran dados los extremos legales para su implementación (prestación de servicios públicos generadores de recursos), afectando a fines prestablecidos ingentes masas de ingresos públicos, sometidas a un régimen presupuestario y de controles que, además de ser confuso, no han sido cumplidos, producto de la ausencia de una verdadera separación de poderes.
- c) Asignación a PDVSA y otras empresas del Estado (Ej. FONDEN) de roles propios de la Administración Pública Central, con el único propósito de manejar importantes masas de recursos públicos al margen de la Ley de Presupuesto de la Nación.
- d) Desaparición de facto del Fondo de Estabilización Macroeconómica en clara violación del artículo 321 de la CRBV, con lo que se ha atentado contra la estabilidad de los gastos del Estado, desaprovechándose con ello, la oportunidad histórica registrada en Venezuela durante los años 2008 y 2013, en las que producto del alza del precio del barril de petróleo ingresó al país la cifra récord por concepto de renta petrolera<sup>9</sup>.
- e) Manipulación de la calificación de los ingresos públicos ordinarios para evitar su cómputo en la partida del Situado Constitucional dirigida a financiar la gestión de los estados y municipios en clara violación a la descentralización como política nacional, constitucionalmente reconocida.
- f) Retrasos en la transferencia del Situado Constitucional a estados y municipios, especialmente de las porciones calculadas con base a los ingresos ordinarios excedentarios a los presupuestados. La asignación de tales recursos, además de condicionarse en su uso, ha respondido a la discreción del Ejecutivo Nacional, dándosele preferencia a las entidades cuyos gobernadores y alcaldes son afines al sector oficialista.
- g) Aprobación de los Proyectos de Ley de Presupuesto de la Nación correspondientes a los ejercicios 2016, 2017, 2018, 2019, 2020 y 2021 en el primer caso, por la SC del TSJ y, en el resto, por la ANC, al margen de lo previsto en el artículo 313 de la CRBV, bajo el argumento del “supuesto desacato” declarado por el Máximo Tribunal respecto de la AN y a la declaratoria de un estado de excepción y emergencia económica que ya se ha extendido por más de cuatro años.
- h) Ausencia de una política fiscal coherente en lo que respecta a la adecuada y justa distribución de los ingresos públicos con miras a financiar gastos realmente prioritarios, lo que se evidencia en la clara desproporción que por años se ha venido registrando entre las partidas dirigidas, por ejemplo, al gasto militar, en comparación con las relativas a los sectores educación y salud.

---

<sup>9</sup> Entre los años 1999 y 2014, ingresaron al país por concepto de la llamada renta petrolera la cantidad de US\$ 960.589 millones, lo que promedia US\$ 56.500 anuales, según reporta Carlos Miguel Álvarez de ECOANALÍTICA. En: [https://www.bbc.com/mundo/noticias/2016/02/160219\\_venezuela\\_bonanza\\_petroleo\\_crisis\\_economica\\_ab](https://www.bbc.com/mundo/noticias/2016/02/160219_venezuela_bonanza_petroleo_crisis_economica_ab)

Ante aquel panorama, en materia presupuestaria, la Academia de Ciencias Políticas y Sociales y la Asociación Venezolana de Derecho Tributario, han considerado pertinente formularlas siguientes propuestas:

- Elaboración de un inventario de SASPJ con miras a determinar cuáles de ellos cumplen con los extremos legales para su existencia y cuáles realmente ameritan sersuprimidos. Con base al diagnóstico que se obtenga al respecto, iniciar un proceso de depuración de esos órganos de la Administración Pública Centralizada de manera de eliminar rigideces presupuestarias innecesarias y conferirle a los ingresos y a los gastos por ellos administrados el régimen presupuestario y de control que les corresponde. En esta misma materia resulta importante revisar la normativa contenida sobre los SASPJ en la Ley Orgánica de Administración Pública (LOAP) y en la Ley Orgánica de Administración Financiera del Sector Público (LOAFSP) con miras a mejorarla y evitar los abusos que al respecto se han registrado históricamente y exacerbado en los últimos quince años.
- Revisión de las empresas del Estado e institutos autónomos que han sido creados durante las últimas dos décadas con el propósito de determinar, cuáles de ellos tienen como fin principal, la administración de recursos de la República a través de un régimen presupuestario flexibilizado (Ej. FONDEN, BANDES, PDVSA) y ameritan la toma de decisiones en cuanto a su destino.
- Revisión del concepto y tratamiento de la noción de “ingresos ordinarios” en la LOAFSP, de manera que no se distorsione ni afecte el papel que ellos juegan en la determinación del Situado Constitucional y en el Principio del Equilibrio Presupuestario.
- Concebir mecanismos dirigidos a asegurar los controles que corresponde ejercer la AN en materia presupuestaria.

### **III) FUENTES DE INGRESOS PÚBLICOS**

#### **A) ENDEUDAMIENTO PÚBLICO**

Respecto del endeudamiento público, resulta imperioso determinar su magnitud, las operaciones que lo conforman, su validez y el cronograma de cumplimiento de las obligaciones que éstas suponen.

Según Humberto García Larralde, Expresidente de la Academia Nacional de Ciencias Económicas, la deuda pública para el año 2018 ascendía a \$131 mil millones. Para el 2020, el Informe de Coyuntura de septiembre del Instituto de Investigaciones Económicas y Sociales de la UCAB estima aquel indicador arribará a los US\$ 141.000 mm.

Al referirse al endeudamiento nacional, el Economista Larralde alerta sobre: “... la existencia adicional de litigios entablados por inversionistas internacionales alegando

violación de los términos acordados, y retraso en pagos de deuda comercial, lo que eleva la deuda pública externa a unos \$150 mil millones, bastante mayor que el valor del PIB<sup>10</sup>”.

La gravedad de las consecuencias derivadas del endeudamiento alcanzado por la República y por sus instrumentalidades, no sólo debe medirse en función del nivel cuantitativo que ha alcanzado y de los compromisos que su servicio supone, sino también, en base a las implicaciones de otro orden que éste encierra. Temas como: a) las garantías que han sido constituidas sobre las acciones de CITGO y las reservas en oro; b) las medidas preventivas o ejecutivas dictadas mediante decisiones judiciales y arbitrales en contra de la República y; c) los honorarios profesionales causados con ocasión a la defensa de los intereses de la República en esos procesos, son algunos de esos otros elementos a considerar si se desea tener una aproximación más exacta respecto de la magnitud del endeudamiento y los compromisos que actualmente registra Venezuela.

De la misma manera en que se ha violado en los últimos cinco años el Principio de Legalidad Presupuestaria, se ha quebrantado groseramente la obligación constitucional de obtener la aprobación anual de las operaciones de crédito público mediante ley especial sancionada por la AN (Art. 312 CRBV).

#### **A.1. ENDEUDAMIENTO DE LA REPÚBLICA**

Tras tres meses de haberse iniciado el ejercicio presupuestario 2020 fue cuando circuló la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 6.496 Extraordinario de fecha 17 de diciembre de 2019 contentiva de la Ley Especial de Endeudamiento para 2020 “autoriza” al gobierno a endeudarse para ese período por Bs.102,03 billones, equivalentes a \$2,17 mil millones, al 17 de diciembre de 2019.

Señala la Organización Transparencia Venezuela que estos recursos no incluyen el servicio de la deuda pública que se paga al Fondo Chino y a Rusia con barriles de petróleo<sup>11</sup>.

Como fue indicado, dada la desinstitucionalización que se ha venido produciendo en todos los órdenes en la Hacienda Pública Nacional, debe incluirse en estas consideraciones, no sólo, al endeudamiento directamente asumido por la República, sino también, al contratado por las empresas del Estado e institutos autónomos que, como PDVSA, BANDES y FONDEN, han venido siendo utilizados por el Ejecutivo Nacional para diluir el impacto financiero de la deuda pública nacional y aprovechar el régimen flexibilizado que en esta materia ellos registran, al no requerir por disposición legal de aprobación previa de la AN para celebrar operaciones de crédito público.

#### **A.2. ENDEUDAMIENTO A TRAVÉS DE EMPRESAS DEL ESTADO**

---

<sup>10</sup>García Larralde, Humberto. La catástrofe que al fin reconoce el BCV, p. 4.

<sup>11</sup> <https://transparencia.org.ve/ley-especial-de-endeudamiento-2020-ve-la-luz-con-atraso-y-vacios-de-informacion/>

### A.2.1. ENDEUDAMIENTO DE PDVSA CON EL BCV

El 6 de diciembre de 2013, el economista José Luis Saboín señalaba en el diario “El Nacional”, que el financiamiento del Banco Central de Venezuela a PDVSA sumaba 65 millardos de dólares, una cifra que triplicaba las reservas internacionales y que según los especialistas había sido la principal responsable de la alta inflación registrada para ese momento en el país.

Para el año 2019, el economista Carlos Raúl Hernández Delfino señalaba que el monto de los créditos otorgados por el BCV a entidades no financieras del Estado ascendía aproximadamente a Ocho billones Seiscientos Cuarenta y Un Mil Millones de Bolívares. Por su parte, en 2019, el economista José Manuel Puente señalaba que en 2016 el crecimiento de la deuda de PDVSA con el BCV había aumentado en un 496%.

Ha sido igualmente señalado por especialistas en la materia, que la gran mayoría de los recursos obtenidos por PDVSA, a través de los préstamos concedidos por el BCV, no han sido destinados por la estatal petrolera al financiamiento de proyectos propios de su gestión productiva, sino direccionados a cubrir gastos públicos correspondientes a la República, todo al amparo de la manipulada interpretación del artículo 311 de la CRBV (financiar con los ingresos generados por la explotación de la riqueza del subsuelo a la real inversión productiva, la educación y la salud) aunque, en muchos otros, para cubrir gastos ordinarios de la Nación en escenarios deficitarios (Ej. salarios de empleados públicos).

El ente emisor se ha convertido así en el principal prestamista indirecto de la República, violando los artículos 318 y 319 de la CRBV y los numerales 1 y 2 del artículo 37 de la ley que lo reguló hasta 2015 y que fue reformado precisamente para enfrentar las denuncias hechas al respecto que, llegaron a que fuera acogida por los tribunales extranjeros la tesis de que PDVSA es el *alter ego* de la República<sup>12</sup>.

Más allá de los niveles de endeudamiento alcanzados por el Holding petrolero frente al BCV y al destino conferido a esos recursos, es también importante adentrarse en la manera en que el Ejecutivo Nacional procedió a saldar buena parte de esas obligaciones. Muestra evidente de las prácticas irregulares que en ese sentido han puesto en marcha PDVSA, BCV y Ejecutivo Nacional se evidencia en el caso del pago parcial de la deuda registrada por la estatal petrolera con el ente emisor mediante la entrega de acciones de la deudora a la acreedora de acciones en la Empresa Nacional Aurífera (ENA).

Fue así como el Ejecutivo Nacional procedió, a tales fines, en los siguientes términos:

- El 16 de septiembre de 2011, Hugo Rafael Chávez Frías, habilitado por la AN, reservó al Estado la exploración y explotación del oro.
- El 28 de diciembre de 2012, el Ministerio de Petróleo y Minería asignó bloques auríferos en el Estado Bolívar a PDVSA Industrial, S.A., con una extensión de 35.779 hectáreas.

---

<sup>12</sup> Sentencia del 9 de agosto de 2018 dictada por la Corte del distrito de Welmington, Delaware, USA en el caso Crystallex - CITGO - República de Venezuela

- El 30 de enero de 2013, Hugo Rafael Chávez Frías dictó decreto, transfiriéndole a PDVSA Industrial, S.A. el derecho a explorar y a explotar esas áreas.
- El 6 de diciembre de 2013, PDVSA Industrial constituyó a la ENA, a cuyo capital social aportó aquellos derechos de exploración y explotación, previa su valoración en 30 millardos de dólares.
- El 30 de diciembre de 2013, PDVSA Industrial vendió al BCV el 40% de las acciones en la ENA por 12 millardos de dólares, reconociéndose entre la estatal petrolera y el ente emisor la compensación de sus deudas recíprocas (Pagaré/Venta de acciones).

A pesar de las prohibiciones constitucionales y legales que recaen sobre el BCV, especialmente la prevista en el artículo 320 de la CRBV, según el cual, no podrá financiar políticas deficitarias implementadas por el Ejecutivo Nacional, y la que existía en el artículo 37 de la LBCV del 7 de mayo de 2010, vigente para el momento en que se implementó la operación comentada, en virtud de la cual, estaba prohibido al ente emisor ser titular de acciones en sociedades de cualquier naturaleza, salvo el caso de empresas cuyo objeto principal estuviera directamente relacionado con las actividades específicas o necesarias para las operaciones del banco, así como cuando se tratara de empresas que el BCV en resguardo de su patrimonio, recibía en pago de créditos que hubiere concedido o adquiriera en virtud de ejecución de garantías, aquél no sólo prestó dinero a PDVSA (República), sino que también, aceptó en pago de su crédito mediante acciones en la ENA (dación en pago).

Las irregularidades de aquella operación son evidentes, pudiendo resumirse como sigue:

- Imposibilidad de efectuar actos de disposición respecto de los derechos de exploración y explotación de oro transferidos a PDVSA Industrial, S.A., mediante su transferencia a otros entes (ENA);
- Imposibilidad de aportar al capital social de una sociedad mercantil bienes reales inmobiliarios administrativos;
- Prohibición para el BCV de hacerse accionista de una entidad como la ENA, e;
- Improcedencia de la compensación como medio de extinción de deudas entre entes de la administración pública.

## **A.2.2. EMISIÓN DE LOS BONOS 2020 POR PARTE DE PDVSA**

La referida operación celebrada por PDVSA a finales del año 2016 encuadra dentro de la figura del refinanciamiento de deuda pública bajo la modalidad de canje, en la se extinguió la obligación original (Bonos PDVSA 2017<sup>13</sup>) para dar paso a una nueva en otros términos y condiciones (Bonos 2020), lo que conduce a la figura de la novación en el campo del Derecho Civil.

---

<sup>13</sup> Bonos senior con vencimiento en abril 2017 (XS0294364103) y bonos senior con vencimiento en noviembre de 2017 (716558 AB7, P7807HAK1, US716558AB79, USP7807HAK16) que totalizan US\$ 3.000 millones y US\$ 4.100 millones respectivamente

Dicha operación involucró la polémica constitución de una garantía respecto de la obligación derivada de la emisión de los bonos 2020 que recayó sobre las acciones de CITGO.

Si bien las operaciones de crédito público celebradas por PDVSA, incluidas en ellas el otorgamiento de garantías se encuentran exceptuadas de la aprobación previa de la Asamblea Nacional (Arts.101, 104 y 105 LOAFSP), surgen dudas en cuanto a la posibilidad de extender el alcance del artículo 105 de la LOAFSP respecto de bienes propiedad indirecta de la República, es decir, los poseídos a través de sus instrumentalidades. A esos efectos de especial relevancia resulta lo dispuesto en el artículo 5 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica de Bienes Públicos, del que se desprende que las acciones de las que es titular la República en PDVSA, así como las que tiene PDVSA en sus filiales y éstas en las empresas que a su vez posean, califican como Bienes Públicos Nacionales. Respecto a la posibilidad de extender la limitante establecida en aquella norma a las acciones de las filiales que tenga PDVSA en el exterior, como es el caso de CITGO, puede señalarse qué: i) al no haber distinguido el legislador en cuanto a la ubicación de los bienes nacionales; ii) venir dado el carácter de éstos en función de su titular; iii) ser la destinataria de la prohibición la garante y; iv) el objeto de la garantía un bien nacional, surgen serias dudas en cuanto a la posibilidad que tenía PDVSA de pignorar las acciones de las que es titular en CITGO Holding, Inc., a efectos de garantizar la emisión de los bonos 2020, tema este que está siendo evaluado actualmente por tribunales de los Estados Unidos de Norteamérica.

### **A.2.3. POSIBLE INVALIDEZ DE LAS EXONERACIONES DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA (ISR) DECRETADAS POR EL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA RESPECTO DE LOS BONOS EMITIDOS POR PDVSA**

Los bonos de cualquier tipo, salvo los emitidos por la República, son susceptibles de generar enriquecimientos gravables con el ISR, sea por la ganancia de capital que pueda producir su venta o por el rendimiento que generen por efecto de los intereses que producen.

Ha sido una práctica de los gobiernos de las primeras dos décadas del siglo XXI(Chávez y Maduro), la de dictar decretos de exoneración del ISR respecto de los títulos emitidos por la estatal petrolera.

Al respecto lo primero que ha de tenerse presente es que las exoneraciones se instrumentan a través de decretos dictados por el Presidente de la República en Consejo de Ministros, que para resultar viables en su emisión ameritan, una habilitación legal previa, vale decir, es la ley la que puede contemplar la posibilidad de que el Presidente de la República dicte un decreto mediante el cual se cree la exoneración, así como también es ella la que debe y puede definir sus términos esenciales.

He aquí el punto de partida en cualquier análisis o apreciación que pretenda efectuarse en materia de exoneraciones tributarias, su sustrato. Sólo en el caso de que el decreto de exoneración cuente con una fuente legal clara, y que los términos en que sea dictado no la excedan, el beneficio fiscal podrá considerarse válido.

Precisamente en resguardo del principio rector de la tributación, el de la reserva de ley, es que, más allá de lo dispuesto a nivel constitucional, el COT-2001 y 2014<sup>14</sup>-, vigentes para el momento de las emisiones de bonos de PDVSA, desarrollaron aquel precepto en sus artículos 74, señalando que:

**“Artículo 74.-**La ley que autorice al Poder Ejecutivo para conceder exoneraciones especificará los tributos que comprenda, los presupuestos necesarios para que proceda, y las condiciones a las cuales está sometido el beneficio. La ley podrá facultar al Poder Ejecutivo para someter la exoneración a determinadas condiciones y requisitos”.

Las exoneraciones, como expresión que son de los beneficios fiscales que instrumenta el Ejecutivo Nacional, si bien responden a un contexto coyuntural, obedecen también a unas premisas más generales, igualmente de política fiscal, más estructurales, que corresponde establecer a la ley, y que ponen coto a la discrecionalidad del Presidente de la República en la adopción de la decisión de renunciar a la exigencia de recursos públicos, causados.

Con relación al fundamento legal de cualquier decreto de exoneración del ISR, resulta obligatorio mencionar al artículo de la Ley de Impuesto sobre la Renta (LISR) que ha venido regulando la materia de manera inalterada desde hace muchos años atrás, según el cual:

*“Artículo 195.- El Presidente de la República, en Consejo de Ministros, dentro de las medidas de política fiscal requeridas de acuerdo a la situación coyuntural, sectorial y regional de la economía del país, podrá exonerar total o parcialmente del impuesto establecido en esta Ley, los enriquecimientos obtenidos *por sectores que se consideren de particular importancia para el desarrollo económico nacional o que generen mayor capacidad de empleo, así como también los enriquecimientos derivados de las industrias o proyectos que se establezcan o desarrollen en determinadas regiones.**

**Parágrafo Primero:** Los decretos de exoneración que se dicten en ejecución de esta norma, deberán señalar las condiciones, plazos, requisitos y controles requeridos, a fin de que se logren las finalidades de política fiscal perseguidas en el orden coyuntural, sectorial y regional.

**Parágrafo Segundo:** Sólo podrán gozar de las exoneraciones previstas en este artículo quienes durante el período de goce de tales beneficios den estricto cumplimiento a las obligaciones establecidas en esta Ley, su Reglamento y el Decreto que las acuerde.

**Parágrafo Tercero:** *Sólo se podrán establecer exoneraciones de carácter general, para ciertas regiones, actividades, situaciones o categorías de*

---

<sup>14</sup> Dictado en el marco de una Ley Habilitante cuya validez está cuestionada.

*contribuyentes y no para determinados contribuyentes en particular<sup>15</sup>*.  
(Cursivas nuestras).

A tales efectos, el precitado artículo de la LISR, delimitador de la facultad conferida al Presidente de la República para exonerar del tributo por ella regulado a determinados enriquecimientos, circunscribe tal actuación a destinatarios pertenecientes a:

- i) sectores que se consideren de particular importancia para el desarrollo económico nacional, o
- ii) sectores que generen mayor capacidad de empleo, así como también,
- iii) industrias o proyectos que se establezcan o desarrollen en determinadas regiones.

En ninguno de los supuestos a los que alude la LISR es posible subsumir a los titulares de bonos de PDVSA que, valga observar, pueden ir desde un ama de casa hasta un banco, no representando un sector, mucho menos una industria o un proyecto.

Adicionalmente, vale observar que los referidos decretos exoneratorios hacen caso omiso a lo dispuesto en la precitada norma, más específicamente en su párrafo primero, según el cual, “Los decretos de exoneración deberán señalar las condiciones, *plazos*, requisitos y controles requeridos, a fin de que se logren las finalidades de política fiscal perseguidas en el orden coyuntural, sectorial y regional”.

En lo atinente a los plazos a que están sujetas las exoneraciones, debemos hacer referencia al artículo 75 del COT (2001 y 2014), según el cual:

**“Artículo 75.-** La ley que autorice al Poder Ejecutivo para conceder exoneraciones, establecerá el plazo máximo de duración del beneficio. Si no lo fija, el término máximo de la exoneración será de cinco (05) años. Vencido el término de la exoneración, el Poder Ejecutivo podrá renovarla hasta por el plazo máximo fijado en la ley o, en su defecto, el de este artículo.

**Parágrafo Único:** Las exoneraciones concedidas a instituciones sin fines de lucro podrán ser por tiempo indefinido”.

Si bien es cierto que el COT en su artículo 75 ordenaba expresamente que la ley que autorizara al Ejecutivo Nacional a conceder exoneraciones, en nuestro caso la LISR, debía fijar los plazos máximos en que aquéllas imperarían, no menos cierto es que, dicha ley nunca lo hizo.

El COT, señalaba adicionalmente para el caso de que esas leyes no fijen el plazo, que “... el término máximo será de cinco (5) años”. Dada la letra del artículo de la LISR y del artículo 75 del COT antes referidos, no cabía duda de que en materia de ISR las

---

<sup>15</sup> Equivalente al artículo 187 de las LISR vigentes durante las emisiones de los bonos de PDVSA y de los decretos de exoneración.

exoneraciones no podían surtir efectos más allá de 5 años. Vencido el término de la exoneración, el Poder Ejecutivo podía renovarla hasta por el plazo máximo fijado en la ley o, en su defecto, por el de 5 años.

Probablemente, ante los términos de vencimiento de los bonos emitidos por PDVSA, que oscilan entre los 10 y los 30 años, la mención inicial de que la exoneración sería sólo por 5 años generaría inquietud en los inversionistas, pudiendo verse afectada la efectividad del beneficio fiscal en la colocación de los títulos. De ahí, tal vez, la eliminación a dicha referencia.

Aun cuando la exoneración no es procedente por las razones ya expuestas, haciendo caso omiso a ello, si es que ello fuera posible, ante el silencio guardado por la LISR de 2007 y por los decretos de exoneración, pero, sobre todo, por lo dispuesto en el artículo 75 del COT aplicable *ratione tempore*, dichas exoneraciones no podrían entenderse vigentes por más de 5 años, prorrogables por un plazo máximo adicional de 5 años, fecha a partir de la cual los enriquecimientos que se causen respecto de los bonos resultarían gravables.

Este es un tema que, si bien se concretó en el pasado, continúa produciendo efectos actualmente. Los titulares de numerosos bonos emitidos por PDVSA que aún no se han vencido y que están en espera del pago de sus rendimientos (intereses), pretenderán quedar amparados por una exoneración que para nada luce válida, todo lo cual pareciera suponer consecuencias hacendísticas y de responsabilidad administrativa de consideración que deben atenderse.

### A.3. Fondo Conjunto Chino-Venezolano

Respecto de la relación contractual entablada a partir de 2007 entre la República Popular China y el BANDES y que ha involucrado significativos montos distribuidos en diferentes convenios, es necesario efectuar las siguientes observaciones:

La relación prestamista-prestatario derivada de estos acuerdos ha sido entablada exclusivamente entre la Corporación Banco de Desarrollo de China (CBDCH) en carácter de prestamista y el BANDES como prestatario, no siendo por tanto la República Bolivariana de Venezuela, como persona jurídica distinta que es de aquel instituto, quien adeuda a la entidad china el dinero prestado. El compromiso asumido por la República Bolivariana de Venezuela es el de vender crudo a CHINAOIL y que el dinero que de esa venta se obtenga se destine al pago de la deuda asumida por el BANDES.

Con ocasión a esos préstamos se conformó el Fondo Conjunto Chino-Venezolano, como una estructura marco de recaudación de fondos por un lado provenientes del préstamo otorgado por la CBDCH al BANDES y, por el otro, de la contribución de inversión realizada por el FONDEN con recursos fundamentalmente provenientes de las Contribuciones Especiales por Precios Extraordinarios y Exorbitantes del Mercado Internacional de los Hidrocarburos.

El Fondo Conjunto Chino-Venezolano está destinado a proyectos de desarrollo social y económico, incluidos aquellos de cooperación chino-venezolana, en la República Bolivariana de Venezuela, en las áreas de infraestructura, industria, agricultura, minería, energía y asistencia técnica y tecnológica.

En virtud de aquellas relaciones contractuales:

- La República adquiere bienes y servicios de proveedores chinos, generándose una cuenta por pagar. Esa cuenta es saldada con recursos que integran al Fondo Chino (Préstamo al BANDES y aportes del FONDEN).
- La República vende a través de PDVSA Petróleo, S.A. (PPSA) crudo a China-Oil y genera una cuenta por cobrar.
- China-Oil, en lugar de pagarle a la República, le paga a CBDCH la deuda que el BANDES tiene con ella.
- El BANDES queda con una cuenta por pagar a la República, cuya forma de extinción no se conoce a la fecha.

Siendo ello así, vale preguntarse en qué carácter ha pagado la República la deuda que tenía un tercero (BANDES). En ese contexto, cabría preguntarse adicionalmente si no se estaba ante un endeudamiento externo de la República logrado a través de interpuesta persona (BANDES) y al margen del régimen de crédito público contemplado en el artículo 312 de la CRBV, aprovechando la liberación de que es objeto el BANDES en su ley de creación de la obligación de tramitar la aprobación de su endeudamiento por ante la AN.

2) En lo que respecta al compromiso asumido por la República Bolivariana de Venezuela frente a CHINAOIL en cuanto a la venta de petróleo, debe traerse a colación la figura de la regalía petrolera en especie. La LOH es clara y expresa al establecer que el cumplimiento de la regalía petrolera puede efectuarse tanto en dinero como en especie, a discreción del Ejecutivo Nacional por órgano del Ministerio del Poder Popular de Petróleo.

La regalía petrolera tiene lugar en especie cuando se concreta mediante la entrega de un bien distinto al dinero (barriles de petróleo).

En el caso planteado, pareciera que la República recibía en especie la regalía petrolera e instruía a PPSA la venta del crudo a un tercero (CHINAOIL), para lo que la filial operaba como mandatario de la República.

El crudo y/o derivados vendidos por PPSA son propiedad de la República y la venta que de ellos se hace es imputable a esta última, de allí que ella, como mandante, fuera la destinataria del precio pagado por CHINAOIL. PPSA giraba instrucciones a su deudora CHINAOIL que, en lugar de pagarle a ella, entregaba el importe adeudado por el BANDES a CBDCH (pago por un tercero), produciéndose una subrogación que hacía a la República acreedora del BANDES.

El petróleo recibido por la República por concepto de regalía en especie forma parte del Tesoro Nacional y puede ser dispuesto por la República, previo cumplimiento de los extremos de ley, para cubrir gastos públicos, entre ellos, el pago de deuda pública. El hecho

de que se trate de bienes, no los excluye del Tesoro Nacional, pero, además, el hecho de que no ingresen materialmente a éste, no los exime del régimen al que se sujeta la disposición de sus componentes.

El que la República disponga de barriles de petróleo y, más claramente aún, que lo haga respecto del dinero en efectivo que percibe de su venta, necesariamente debe someterse a las reglas que rigen el presupuesto y el Tesoro Nacional.

Ingresos públicos como los provenientes de la venta de crudo y derivados, propiedad de la República, al estar afectados al pago de una deuda en concreto pudieran ser otra expresión de violación a la regla de la Unidad del Tesoro, y más específicamente de su consecuencia de no afectación, salvo que fuera posible enmarcarlos en el supuesto de excepción previsto en el artículo 36.2 de la LOAFSP, lo que luce remoto.

En tal virtud pudiera haberse estado en presencia de un esquema operativo dirigido a obtener financiamiento para cubrir gastos propios de la República, mediante interpuesta persona (BANDES), en el que, además, se dispuso de bienes del Tesoro Nacional sin estar ello previsto en la Ley de Presupuesto de la Nación.

#### A.4. Acuerdos de Cooperación Energética

Especialmente durante la primera década del siglo XXI la República Bolivariana de Venezuela celebró una serie de acuerdos con países, fundamentalmente latinoamericanos, en virtud de los cuales se establecieron obligaciones recíprocas que, en el caso de Venezuela, se centraron en el suministro de petróleo o derivados, y en el caso de los otros Estados suscriptores, en la prestación de servicios o el suministro de bienes.

Tales han sido los casos de los convenios energéticos suscritos por la República Bolivariana de Venezuela, entre otros, con Argentina, Uruguay, Bolivia, Nicaragua y Cuba, aun cuando existen otros de carácter multilateral, como es el caso de los celebrados en el marco de Petrocaribe. Si bien los términos y mecánica de funcionamiento de estos acuerdos no son idénticos ni del todo conocidos, en líneas generales parecieran haber conformado prácticas ajenas al régimen presupuestario vigente. Es así como, en base a esos convenios, la República Bolivariana de Venezuela, por una parte, asume compromisos con empresas nacionales de los otros países suscriptores que habría que confirmar si han sido y son contemplados en la leyes de presupuesto de la Nación o respaldados por figuras como los créditos adicionales y, por la otra, compromete de antemano la disposición del crudo y/o derivados de la que es titular al cumplimiento de aquellas obligaciones, en posible contravención del ya mencionado artículo 36 de la LOAFSP.

A la luz de estos convenios, debe insistirse, las operadoras de PDVSA, especialmente PPSA y las llamadas “empresas mixtas”, al dedicarse a la extracción de crudo, tienen frente a la República Bolivariana de Venezuela la obligación de cumplir con la regalía petrolera, y en el caso de las últimas, adicionalmente, con las “ventajas especiales”.

Estas obligaciones pueden ser satisfechas, como fue indicado, mediante la entrega de dinero o de barriles de petróleo, según la República lo decida por órgano del Ministerio del Poder Popular de Petróleo. Cuando la regalía petrolera es honrada en especie, la República puede encargar a PPSA el procesamiento y almacenamiento del crudo, así como su posterior exportación. Cuando éste es el acuerdo entre la República y PPSA, esta última vende por cuenta de aquella el crudo o sus derivados a empresas estatales de otros países (CUPET, CAMMENSA, CUBAMETALES, YPF, ANCAP, etc.) bajo los términos contenidos en los convenios de cooperación energética. El dinero proveniente de esas ventas es recibido por PPSA y transferido por ella a PDVSA, quien luego lo deposita en el BANDES en unos fideicomisos. A la par de la anterior transacción comercial, la República Bolivariana de Venezuela, con base en los referidos convenios, adquiere bienes y servicios de empresas constituidas en los países suscriptores. Con ocasión de tales consumos, se generan cuentas por pagar de la República a sus proveedores foráneos, que son honradas con los recursos depositados en los referidos fideicomisos.

En virtud de lo anterior, tanto la transferencia de propiedad de crudo como la de derivados ocurre con ocasión de una venta, en tanto que la adquisición de bienes y servicios provenientes del exterior lo son con ocasión de una compra o contratación onerosa, todo lo cual genera deudas y acreencias que son extinguidas por las partes involucradas por la vía del pago. Al respecto, una de las principales críticas que se ha hecho a la adopción de este mecanismo gira en torno a los términos comerciales de tales operaciones, es decir, precios fijados y plazos para el pago, asunto este que sólo parcialmente se desprende de los cuerpos principales de los referidos instrumentos, ya que son manejados a través de anexos que no son objeto de publicación en *Gaceta Oficial* y que se han mantenido en estricta reserva por parte del Poder Central. Adicionalmente, repetimos, nunca ha estado clara la previsión presupuestaria de los gastos asumidos y efectuados por la República en el marco de aquellas convenciones, todo lo cual pudiera representar una nueva violación al Principio de Legalidad Presupuestaria.

## **B) INGRESOS PETROLEROS Y GASÍFEROS**

Por muchos años se ha pregonado en el país la necesidad de alcanzar la diversificación de su economía, de manera que Venezuela deje de ser dependiente de la renta proveniente del sector de los hidrocarburos, al menos, en los preocupantes niveles que hasta hace poco se registraban(97/100). Si bien cada vez se produce menos petróleo y gas, y con ello es también inferior el ingreso de ese origen recibido por el Estado Venezolano, el achicamiento de la economía nacional y su falta de diversificación mantienen a la industria petrolera y gasífera como la principal fuente ingresos públicos<sup>16</sup>.

No obstante que la superación de la condición de país monoprodutor es compartida unánimemente, no por ello puede desconocerse que el dramático cuadro que presenta actualmente Venezuela, demanda de manera inmediata ingentes recursos que le permitan financiar el plan para su reactivación integral, inmediatez esta, que probablemente solo pueda

---

<sup>16</sup>Según la OPEP al respecto Venezuela ha registrado una caída de 85% al haber pasado de una producción de 2.776.000 barriles diarios que producía en septiembre 2014 a 397.000 barriles diarios en septiembre 2020.

ser satisfecha a través del sector energético. De allí que, en primera instancia, la reactivación de la industria petrolera, gasífera y minera nacional es prioritaria, debiendo ser atendida urgentemente la normativa que la rige.

La magnitud de reservas de hidrocarburos líquidos y gaseosos ubicadas en el territorio nacional; la infraestructura instalada con la que cuenta el país en el sector, independientemente de su grado de obsolescencia y estado de mantenimiento y conservación; la experiencia y conocimientos acumulados en el área por más de un siglo; la estratégica ubicación geográfica de nuestro país; las ventanas comerciales aun existentes en el sector y; la necesidad de explotar la actividad antes de que decaiga la demanda del petróleo como fuente energética mundial, obligan a darle carácter prioritario a la reactivación del sector energético y, con ello, impulsar la del resto de la economía nacional.

La potencialidad que continúa ofreciendo la industria de los hidrocarburos en el país, impone pues, máxima atención de sus gobernantes, del liderazgo político, del sector empresarial, de la Academia de Ciencias Políticas y Sociales, la Asociación Venezolana de Derecho Tributario y de la ciudadanía en general.

A esos fines, debe, sin más retraso, concebirse un plan de acción dirigido al diseño de medidas concretas que puedan instrumentarse en el sector energético, tan pronto la situación política y jurídica del país lo permita, dentro de las cuales, las de corte jurídico juegan papel fundamental.

Si de algo han alardeado los gobiernos que han regido el destino del país durante las últimas dos décadas, ha sido la condición de potencia energética de Venezuela. Ciertamente, los niveles de reservas de hidrocarburos líquidos y gaseosos, así como de ciertos minerales (oro, hierro, acero, diamantes, coltán y bauxita), permiten reconocer en ellos un potencial de enorme magnitud. Lejos ha estado, sin embargo, el desempeño de Venezuela en esas áreas como para atribuirle el carácter de potencia energética.

En el caso del petróleo, los niveles de crudo extraído han registrado una caída de 3,3 millones de barriles diarios en 1998 a menos de 400mil barriles diarios en diciembre de 2020. Esto implica un retroceso a la década de los 40 del siglo pasado. Lo propio ha ocurrido con los hidrocarburos gaseosos y con los minerales antes mencionados que han quedado en mano de bandas depredadoras del medio ambiente y de los asentamientos indígenas venezolanos.

El drama de las industrias de los hidrocarburos y minera en Venezuela no sólo radica en la caída de los niveles de producción, sino también, en la elevación irracional de los costos de su operación, la obsolescencia y falta de mantenimiento de la infraestructura requerida para su ejercicio, así como en la fuga de su recurso humano calificado.

La problemática que enfrenta el país en aquel sector va más allá de lo directamente vinculado a su operación. La perniciosa estrategia diseñada por los gobiernos de turno de apalancar sus proyectos políticos en el producido de esas actividades ha extremado la crisis que registra esa industria.

Como fue comentado, la concepción que esos gobiernos han tenido de PDVSA, sus filiales (empresas del Estado) y las empresas mixtas previstas en la Ley Orgánica de Hidrocarburos (LOH), en cuanto a la misión social que les es supuestamente inherente, ha incidido notablemente en los aportes por ellas hechos al Tesoro Nacional, tanto por la vía de la tributación, como de las participaciones patrimoniales (regalías, ventajas especiales, bonos y dividendos), así como desviado su rumbo, haciéndolas menos eficientes desde todo punto de vista.

A efectos de sustentar la tesis conforme a la cual el gasto social es inherente a la estatal petrolera, se ha partido de una manipulada interpretación del artículo 311 de la CRBV<sup>17</sup> respaldada por nuestro Máximo Tribunal.

En refuerzo de la tesis conforme a la cual el gasto social es connatural a la industria petrolera nacional, se procedió a reformar los estatutos sociales de PDVSA, llevándolos a los términos actuales en lo que respecta a su objeto social que incluyen "... actividades (...) dirigidas a fomentar el desarrollo integral, orgánico y sostenido del país, incluidas las de carácter agrícola, industrial, de elaboración o transformación de bienes y su comercialización o la prestación de servicios, de manera de lograr una apropiada vinculación de los recursos de hidrocarburos con la economía nacional<sup>18</sup>".

Bajo aquel artilugio, los seguidores del llamado "Socialismo del Siglo XXI", consideran que la "inversión social" es una actividad normal de participación directa de PDVSA en la consecución de los fines del Estado, cuando en realidad la norma constitucional antes citada tiene como verdadera destinataria a la República y no a las instrumentalidades que ella escoja para llevar a cabo la explotación de los recursos ubicados en el subsuelo del territorio nacional<sup>19</sup>.

La inversión social ha sido asumida tradicionalmente por la República a través de la ejecución presupuestaria, nutriéndose para ello el Tesoro Nacional, entre otros, de la llamada renta petrolera. Sin desconocer la responsabilidad social que toda empresa tiene en el país, por así preverlo la CRBV en sus artículos 132 y 135, no cabe duda las autoridades gubernamentales de los últimos veinte años, con segundas intenciones, han sobredimensionado el rol que en ese ámbito social han de cumplir empresas como PDVSA y sus filiales.

La distracción de esfuerzos y recursos financieros por parte de PDVSA y de sus empresas filiales, que las han conducido, entre otros: a) la adquisición de empresas privadas ajenas al mundo petrolero (C.A. Electricidad de Caracas, Cementos Mexicanos, C.A. –

---

<sup>17</sup> "El ingreso que se genere por la explotación de la riqueza del subsuelo y los minerales, en general, propenderá a financiar la inversión real productiva, la educación y la salud".

<sup>18</sup> Decreto N° 6.234 publicado en Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 38.988 de fecha 6 de agosto de 2008.

<sup>19</sup> Carmona, Juan Cristóbal. Actividad Petrolera y Finanzas Públicas en Venezuela. Volumen II, Academia de Ciencias Políticas y Sociales – Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2016, pp. 171-172.

CEMEX-, HOLCIM y Agroisleña); b) el financiamiento mayoritario de las llamadas “Misiones”, incluida la Gran Misión Vivienda Venezuela; c) iniciativas como PDVSA Alimentos, S.A. (PDVAL), dirigidas a contribuir al abastecimiento alimentario de la población venezolana y; d) su intervención en el marco de los comentados convenios de cooperación energética suscritos por Venezuela, entre otros, ha sido la causa fundamental de la crisis que vive actualmente PDVSA y con ella el país<sup>20</sup>.

En ese contexto, la Academia de Ciencias Políticas y Sociales y la Asociación Venezolana de Derecho Tributario consideran que deben precisarse las deformaciones que ha venido experimentando el ordenamiento jurídico con incidencia en la relación existente entre la industria petrolera y el Tesoro Nacional. Adicionalmente, deben explorarse mecanismos efectivos dirigidos a alcanzar la recuperación de los niveles de producción y rentabilidad del sector, para lo que urge la aprobación de nuevos instrumentos legales que sustituyan a la vigente LOH y a la Ley Orgánica de Hidrocarburos Gaseosos.

De los resultados de ese esfuerzo ha de obtenerse un producto que pueda nutrir el amplio proceso de consulta nacional dirigido a sentar las bases jurídicas para el inicio de una nueva etapa en el sector energético nacional, susceptible de reposicionar a Venezuela en el sitio de excelencia y rentabilidad que ocupaba en el pasado y mucho más.

En el diseño del plan de recuperación y relanzamiento del sector petrolero venezolano deberían tenerse presente, entre otras, las siguientes premisas y objetivos:

- Máximo aprovechamiento de los hidrocarburos líquidos, tanto desde el punto de vista de la oportunidad y cantidad de su extracción, así como de su transformación en productos derivados y promoción de corrientes de industrialización que permitan satisfacer el mercado interno y convertirse en fuente de divisas para la República.
- Desarrollo tecnológico, crecimiento, modernización, recuperación y consolidación de la infraestructura industrial requerida para el pleno ejercicio de la actividad bajo los estándares mundiales.
- Garantizar niveles apropiados de ingresos fiscales de orden patrimonial y tributario para la República, sin atentar contra la eficiencia y viabilidad del negocio, estimulando en especial el interés de los sectores público y privado.
- Racionalizar, compatibilizar, armonizar y modernizar la normativa reguladora del sector, con miras a generar el máximo de seguridad jurídica.
- Redefinir e instrumentar la estructura administrativa con competencia en el sector con miras a hacerla más eficaz, eficiente, transparente, económica, estable, autónoma y confiable.
- Promover la manufactura nacional de materias primas provenientes de la explotación de los recursos naturales no renovables, con el fin de asimilar, crear e innovar tecnologías, generar empleo y crecimiento económico, y crear riqueza y bienestar para el pueblo.

---

<sup>20</sup> Carmona Borjas, Juan Cristóbal, Ob. cit., p. 173.

Con base en tales premisas y objetivos, entre las acciones a adoptar para mejorar la productividad de la Industria Petrolera Venezolana, pueden mencionarse las siguientes:

- Precisar desde el punto de vista constitucional los verdaderos alcances de la reserva de la “actividad petrolera” y las posibilidades de participación del sector privado en su ejercicio.
- Diseño de un plan dirigido a la recuperación de pozos marginales o inactivos bajo la figura de convenios operativos o de servicios, previa revisión de la medida que en esa materia fue implementada por PDVSA durante el año 2018 bajo el nombre “Contratos de Servicio Integral de Recuperación de Producción con Financiamiento”.
- Concepción de un plan que permita incrementar la producción en campos activos, de alto potencial mediante la perforación de nuevos pozos o la implementación de nuevas tecnologías.
- Revisión de la política existente en todo lo relacionado con cada uno de los componentes de la cadena de producción (explotación, refinación, industrialización, comercio), sujetos intervinientes, bienes involucrados, fijación de precios, márgenes de ganancia, etc.
- Diagnóstico del estado de funcionamiento de la infraestructura y concepción de un plan para su reparación, mantenimiento y mejora.
- Racionalización de las cargas fiscales tanto patrimoniales como tributarias.
- Revisión del régimen cambiario aplicable.
- Racionalización de la estructura corporativa actual.
- Diagnóstico del nivel de endeudamiento de la industria con miras a concebir un plan de reestructuración o renegociación de la deuda.
- Revisión de la validez de los convenios de asociación suscritos durante el período en que se declaró a la AN en desacato por parte del TSJ.

Con lo anterior, simplemente se pretende poner en evidencia que existe una amplia gama de acciones que pueden implementarse en favor del sector petrolero, incluso, sin necesidad de que ello implique reformas legales, mucho menos enmiendas constitucionales, aun cuando para lograr a plenitud los objetivos trazados pareciera indispensable reformar la LOH o sancionar una nueva.

A esos fines, deben efectuarse propuestas concretas, entre otros, respecto de los siguientes temas:

- Revisión del marco jurídico del ejercicio de la actividad petrolera en Venezuela:
  - o Modalidades de ejercicio de las actividades de exploración y explotación de hidrocarburos líquidos a la luz de la actual LOH,
  - o Problemas operativos registrados bajo el modelo adoptado entre los años 2006-2020
- Experiencias extranjeras exitosas de inversión privada en la actividad petrolera con miras a una reforma de la LOH o de la sanción de una nueva LOH
- Figuras contractuales susceptibles de ser implementadas en el sector
- Evaluación de la situación de endeudamiento de la Industria Petrolera Nacional con miras a plantear mecanismos de reestructuración o refinanciamiento. En ese sentido, debe procurarse atender los siguientes temas:
  - o Diagnóstico de la composición del endeudamiento de PDVSA

- Cronograma de obligaciones derivadas de la emisión de bonos por parte de PDVSA
- Garantías otorgadas sobre las acciones de CITGO
- Convenios de Cooperación Energética
- Exoneración del ISR respecto de los bonos emitidos por PDVSA.
- Condiciones laborales de la nómina de la Industria Petrolera Nacional con miras a mantener y captar al mejor personal posible
- Problemática del mercado interno de combustibles
- Organización de la Administración Pública con competencia en el sector de los hidrocarburos:
  - Ministerio de Petróleo
  - PDVSA
  - Creación de una oficina o agencia nacional de hidrocarburos
- Tratamiento fiscal conferido a la industria de los hidrocarburos:
  - Política en materia de regalía petrolera
  - Tratamiento en materia de IVA
  - Tratamiento en materia de ISR
  - Tributos especiales previstos en la LOH
  - Ventajas Especiales. Caso del “Impuesto Sobre”
  - Contribuciones Especiales sobre Precios Extraordinarios y Exorbitantes del Mercado Internacional de los Hidrocarburos. El FONDEN
  - Aportes especiales en el caso de las Empresas de Producción Social
  - Armonización tributaria en materia de Impuesto sobre Actividades Económicas aplicable a los prestadores de servicios a las operadoras
  - Incentivos fiscales
- Acciones judiciales y proceso arbitrales iniciados en contra de PDVSA
- Propuestas de reforma de la LOH y de la Ley Orgánica de Hidrocarburos Gaseosos
- Revisión del régimen de participación del Estado en la actividad de los hidrocarburos y del tratamiento tributario que respecto de ella impera.
- Validez de las empresas mixtas constituidas sin la aprobación de la AN.

#### **IV) SISTEMA TRIBUTARIO**

##### **A) CONSIDERACIONES GENERALES**

En el esfuerzo por impulsar la reactivación y crecimiento del sector productivo privado, la política tributaria imperante en el país se constituye en factor de especial relevancia dada su evidente incidencia, por una parte, en el rendimiento financiero de la actividad económica de que se trate y, por la otra, en la operatividad de la gestión cotidiana de los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria a los que va dirigida.

En el ejercicio del poder tributario, pareciera existir por parte del Estado un afán recaudador desmedido, como si la tributación fuera el único medio existente; capaz de cumplir el cometido financiador en un actuar autónomo al margen de la realidad económica del país; o como si respecto de ella pudiera constituirse válidamente un medio perverso de penalización, en el que además, unos mal concebidos deberes de solidaridad y

responsabilidad social, son utilizados como banderas para justificar la proliferación ilimitada de cargas, bajo modalidades diversas, muchas de ellas de alta peligrosidad y cuestionable validez.

De ahí que toda medida dirigida a lograr la consolidación de un sistema tributario eficiente en el país, deba partir de una visión global del asunto, en la que se considere: (i) la misión planificadora del Estado que corresponde fundamentalmente al Poder Ejecutivo, que permite concebir el destino que habrá de dársele al país en lo económico y social, en lo que lo tributario es una herramienta o factor de incidencia; (ii) la instrumentación normativa de las medidas planificadoras seleccionadas a través de acciones de orden legal y administrativo a cargo las primeras, del Poder Legislativo y las segundas, del Poder Ejecutivo (Decretos, Resoluciones, Providencias, etc.); (iii) actuación efectiva por parte de la AN en el ejercicio del Poder Tributario, de manera que sea a través de verdaderas leyes, resultantes del proceso constitucionalmente previsto para su sanción, que surjan los tributos a ser exigidos; (iv) consolidación de una organización administrativa apropiada en recurso humano, tecnología y autonomía financiera; (v) existencia de un Poder Judicial capaz de resolver con imparcialidad, celeridad, equidad y transparencia los conflictos suscitados en la materia; (vi) un pueblo que gracias a la educación consolide una cultura tributaria acorde con las exigencias del Estado; y sobre todo; (vii) un Estado que administre con probidad, los recursos públicos, especialmente los provenientes de la tributación, que dé la confianza y seguridad a la ciudadanía, de que el sacrificio encarnado en el pago de tributos cumplirá su cometido.

La legitimidad de un Estado para crear y exigir los tributos, más allá de los poderes constitucionales a él conferidos en la materia, depende así del respeto a los derechos y garantías constitucionales del contribuyente y de la sana y eficiente administración de los ingresos públicos.

La cultura tributaria de un pueblo no puede ser creada a base del amedrentamiento y la utilización del poder sancionador del Estado, sino en función de la educación y la consolidación de la ciudadanía. La eficacia en la consecución de las metas de recaudación de un Estado no es suficiente para considerar exitosa la misión de la Administración Tributaria, es necesario, además, que la eficiencia en su gestión también esté presente, todo ello en pleno respeto del estado de Derecho, y dentro de él, los derechos y garantías constitucionales del contribuyente.

La reinstitucionalización del sistema tributario en Venezuela debe comenzar por la constante medición de su impacto en los agentes económicos que en ella hacen vida. En un país de las características del nuestro, aquella incidencia deviene no sólo de las cargas fiscales formalmente impuestas, sino también, de otras cargas que, aunque técnicamente puedan escapar de aquel ámbito, no por ello dejan de producir efectos similares, generalmente instrumentadas recurriendo a subterfugios dirigidos a evadir los controles constitucionales propios de la materia, entre ellos, el Principio de la Reserva Legal Tributaria (Art. 317 CRBV).

Tal realidad dificulta la consecución de cualquier objetivo trazado en ese sentido, en tanto más allá de la ausencia de datos estadísticos válidos que permitan medir confiablemente el nivel de presión tributaria soportado actualmente por los agentes económicos que operan

en Venezuela, existe un amplio universo de factores y elementos adicionales a las leyes creadoras de tributos que, insistimos, han de ser tomados igualmente en consideración a esos fines, independientemente de que la medición de sus efectos sea más compleja aún.

Aquella situación se ve potenciada por el carácter federal y descentralizado que le atribuye la CRBV al Estado Venezolano que, en la práctica se traduce en su división político-territorial actual integrada por: República, estados (23), Distrito Capital y municipios (335), cada uno de los cuales en ejercicio de sus competencias juegan roles que, aunque distintos, deben complementarse en busca de un mismo destino. Dentro de la actividad desarrollada por los diferentes entes político-territoriales se encuentra precisamente el ejercicio del Poder Tributario que les ha sido atribuido constitucional y legalmente con miras a alcanzar los fines que les corresponden.

En ese actuar simultáneo de los Poderes Públicos, signados por el Derecho, en lo tributario debe procurarse, según el artículo 316 constitucional, "... la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o la contribuyente, atendiendo al principio de progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población, para ello, se sustentará en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos", lo que confirma, que no se trata simplemente de llegar a las metas de recaudación trazadas, sino también, de cómo lograrlo.

En tal virtud, el ejercicio del Poder Tributario por parte del Poder Público debe, según el artículo 316 de la CRBV: (i) respetar los límites impuestos por el ordenamiento jurídico, encabezado por la Constitución de la República y desarrollados por la ley; (ii) lograr una justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica de los contribuyentes, atendiendo para ello: (ii.i) al principio de progresividad; (ii.ii) a la protección de la economía nacional y; (ii.iii) a la elevación del nivel de vida de la población; y (iii) alcanzar, además, la eficiencia en la recaudación. La conjunción de todos estos elementos, en definitiva, contribuye a la conformación de un sistema tributario en lugar de un simple régimen tributario, en el que la armonización necesariamente ha de estar presente, a nivel horizontal y vertical.

Las cargas tributarias a las que están sujetos los agentes económicos en el país derivan así de diferentes niveles de entidades político-territoriales, lo que obliga a mantener una visión global del ejercicio del poder para crearlas, en tanto la capacidad económica de cada agente económico es una sola. A esos fines de especial relevancia resulta la facultad armonizadora atribuida al Poder Nacional por el numeral 13 del artículo 156 constitucional que debe terminar de ejercerse de manera contundente y efectiva, para permitir el pleno ejercicio del Poder Tributario a nivel vertical y horizontal.

Tratándose la tributación de uno de los tantos recursos con los que cuenta el Estado para asegurar su funcionamiento, su concepción y utilización, no puede verse aisladamente, ya que conforma un microsistema dentro de la Hacienda Pública.

Al ser la tributación, un medio con evidente incidencia en la economía del país, tanto por la exacción que encierra, como por la reinyección de recursos, que vía gasto público supone, respecto de ella es necesario tener adicionalmente presente su coexistencia con otras herramientas empleadas por el Estado, como la planificación pública, la política monetaria y el endeudamiento, con las que debe lograr coherencia, de manera que como lo señala el

artículo 299 de la CRBV, “El Estado conjuntamente con la iniciativa privada, promuevan el desarrollo armónico de la economía nacional con el fin de generar fuentes de trabajo, alto valor agregado nacional, elevar el nivel de vida de la población y fortalecer la soberanía económica del país, garantizando la seguridad jurídica, solidez, dinamismo, sustentabilidad, permanencia y equidad de crecimiento de la economía, para asegurar una justa distribución de la riqueza, mediante una planificación estratégica, democrática, participativa y de consulta abierta”.

La legitimidad para crear y exigir el pago de los tributos no puede descansar únicamente en el poder soberano del Estado, ni en el cumplimiento de la sola formalidad de crear el tributo mediante ley, la legitimidad ha de depender, también, de la actuación que el Estado haya llevado adelante en el destino dado a los recursos obtenidos por esa vía.

En busca de la legitimidad del Estado más allá de su poder soberano, debe existir una correlación apropiada de disciplina entre su gestión administrativa y el ejercicio del Poder Tributario, es decir, entre el gasto público, los resultados del llamado control de gestión de la función pública y la presión tributaria imperante.

Tras estos veinte años del “Socialismo del Siglo XXI”, el Estado Fiscal se encuentra absolutamente deslegitimado y la institucionalidad tributaria vaciada de contenido. Al igual que el curso legal, el “impuesto es nada”<sup>21</sup>. El tributo no cumple ni puede cumplir la función que le atribuye la Constitución. Su destino no es consistente con el bien común. Se ha desprestigiado y degenerado en otro instrumento más de control social, apalancado en la imperatividad de su forma jurídica y en la amenaza coactiva de la recaudación fiscal. Peor aún, lo recaudado es despilfarrado en burocracia bajo un marco de opacidad y no rendición de cuentas, a lo que se aúna la galopante corrupción.

El camino hacia el Sistema Tributario está impregnado de obstáculos y dificultades, sus fronteras vienen dadas en muchos casos por conceptos jurídicos indeterminados, en donde la ideología política, la subjetividad, los tecnicismos, la voluntad, la responsabilidad y los intereses, encuentran un terreno propicio para el abuso y las actuaciones acomodaticias. La pluralidad de actores (República, estados y municipios), siendo autónomos en el ejercicio de sus competencias y en sus jurisdicciones, sin que medien medidas armonizadoras, minan ese terreno, exigiendo un trabajo de filigrana que no lo haga implosionar, pero por el que hay que atreverse a transitar, para avanzar hacia el objetivo, un verdadero sistema tributario.

El sistema tributario es pues, otro de los sectores considerados de especial relevancia en el proyecto trazado por la Academia de Ciencias Políticas y Sociales y la Asociación Venezolana de Derecho Tributario, respecto del cual también se justifican iniciativas que se traduzcan en escenarios propicios para la discusión con miras a llegar a la formulación de propuestas concretas.

---

<sup>21</sup>Como bien se ha dicho “<...cuando el Estado no es nada el impuesto no es nada”, y “cuando el Estado lo es todo, el impuesto también es nada>”, Original de LucienMehl citado por Plazas Vega, Mauricio, “El Sistema Tributario de la Democracia Liberal”, conferencia dictada en las XVI Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario, Caracas 30 de noviembre de 2017.

Entre los principales problemas que afectan al sistema tributario y que han sido detectados por la Academia de Ciencias Políticas y Sociales y la Asociación Venezolana de Derecho Tributario, se encuentran los siguientes:

- Ausencia de indicadores sobre la presión tributaria a nivel nacional, estatal y municipal
- La opacidad informativa sobre la inflación y ausencia de mecanismos que permitan de manera efectiva reflejar el impacto de ese flagelo en la determinación de los tributos
  - o Tratamiento conferido a la Unidad Tributaria:
    - Desmontaje de su empleo como factor de actualización de tarifas, tramos, y sanciones tributarias
    - Su sustitución por elementos ajenos a la tributación (tipos de cambio de monedas extranjeras o el Petro)
    - Limitación de su utilización respecto de tributos administrados por el Poder Nacional, abriendo las puertas para una anarquía en esta materia con los otros entes políticos territoriales titulares de Poder Tributario
  - o Eliminación del ajuste por inflación respecto de los sujetos pasivos especiales;
- Reconocimiento del impacto de la política monetaria en la tributación:
  - o El uso de la moneda funcional dólar para fines financieros y fiscales;
  - o El tratamiento de las ganancias y pérdidas cambiarias;
  - o Pretensión de adoptar al Petro con fines de unidad de valor y referencia contable
- Restablecimiento de la esencia y razón de ser de los sujetos pasivos especiales
- Indignidad de la tributación a las personas naturales en materia de Impuesto sobre la Renta (ISR)
  - o Caso de los trabajadores dependientes
  - o Desgravámenes
  - o Cargas familiares
  - o Mínimo vital
- Inconstitucionales anticipos de ISR e IVA
- Régimen de retenciones del IVA
- Ausencia de una política de incentivos fiscales que impulse el proceso de recuperación de sectores económicos prioritarios
- Revisión del COT con miras a restablecer el equilibrio de la relación jurídico-tributaria:
  - o Facultades de la Administración Tributaria
  - o Racionalización de las sanciones y de los ilícitos tributarios cumpliendo con los principios del derecho penal
  - o Debido Proceso y derecho a la defensa
    - Alcanzar imparcialidad en el Poder Judicial
    - Restablecer las facultades de cobro ejecutivo y medidas cautelares al Poder Judicial
    - Mejorar el tratamiento conferido a los medios alternativos de resolución de conflictos (transacción, arbitraje, etc.)
    - Revisar las prerrogativas procesales respecto de las Administraciones Tributarias

- Voracidad anárquica en el ejercicio del Poder Tributario Municipal
  - o Adopción del Petro como unidad de valor
  - o Mecanismos irracionales de retenciones y anticipos
  - o Aumento indiscriminado de alícuotas sin topes ni protección de las capacidades económicas y de la fuente generadora de renta
  - o Falta de aplicación de los principios rectores de la tributación al momento de legislar y aplicar las ordenanzas
  - o Desconocimiento de los métodos de armonización tributario tales como la acreditación y los topes de alícuotas
- Anarquía parafiscal
- Medidas de armonización en el ejercicio del poder tributario nacional, estatal y municipal
- Fortalecimiento de las haciendas públicas estatales, entre otras, a través del ejercicio de Poder Tributario<sup>22</sup>.

## **B) REFORMAS LEGALES E INSTITUCIONALES EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO**

### **B.1. NIVEL NACIONAL**

#### **B.1.1. CASO DEL SENIAT<sup>23</sup>**

La condición de SASPJ atribuida al SENIAT desde el momento de su creación en 1994, generó polémica. Las debilidades que registraba la normativa reguladora de esa figura, el que la recaudación de tributos no se considerara como un servicio público ni como una actividad generadora por sí misma de ingresos públicos, ponía en duda la validez de la medida adoptada que suponía la afectación de una masa importante de recursos al financiamiento del funcionamiento de la Administración Tributaria Nacional, como excepción al Principio de la Unidad del Tesoro y, más específicamente, de su consecuencia de no afectación. Aquella controversia se ha mantenido hasta nuestros días, habiéndose agravado con la evolución que ha registrado la ley que regula al SENIAT en la que se han ido incrementando los ingresos públicos afectados a aquellos fines y se ha facultado al Presidente de la República a disponer directamente de ellos para ejecutar proyectos especiales ajenos a la Administración Tributaria, lo que se traduce en una violación más al comentado Principio de Legalidad Presupuestaria.

El Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), publicado en Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 6.211 del 30 de diciembre de 2015 (LSENIAT de

---

<sup>22</sup>Carmona Borjas, Juan Cristóbal: Informe de Relatoría en X Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario. Tema II: Armonización tributaria, AVDT, Caracas, 2011.

<sup>23</sup>Este tema fue exhaustivamente analizado en las XIII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario relativas a la “Administración tributaria. En conmemoración a los 20 años del SENIAT”, por lo que para mayor abundamiento se sugiere consultar el “Informe de Relatoría”, elaborado por el Abg. Salvador Sánchez, AVDT, Caracas, 2014.

2015), no sólo ratificó como ingresos propios del SASPJ, “Un porcentaje mínimo del tres por ciento (3%) hasta un máximo del cinco por ciento (5%) de los ingresos que generen los tributos que administra, con exclusión de los ingresos provenientes de la explotación de hidrocarburos y actividades conexas”, sino que, además, estableció, por una parte, que se consideran ingresos propios de ese organismo, el 100% de las tasas aduaneras y el recargo de 10% en casos de cobros ejecutivos y, por la otra, que no sólo el SENIAT, podrá hacer uso de esos recursos, sino que también podrá hacerlo “... el Presidente o Presidenta de la República Bolivariana de Venezuela para la ejecución de proyectos especiales.”

En vista de lo anterior, no se trata únicamente de que el SENIAT no satisfaga los extremos requeridos por la normativa reguladora de la figura de los SASPJ, del pasado y del presente, lo que se ha traducido en lo que respecta a sus fuentes de financiamiento en una violación al Principio de la Unidad del Tesoro y, más específicamente a su consecuencia de la no afectación, sino que hoy día, representa, además, el manejo de ingresos públicos por parte del Presidente de la República, claramente al margen de Presupuesto de la Nación, violándose una vez más el Principio de Legalidad Presupuestaria de rango constitucional (Art. 314 CRBV).

Desde la creación del SENIAT y ello lo confirma, por una parte, la denominación conferida a ese SASPJ y, por la otra, la normativa que lo ha regido desde sus orígenes, son dos los grandes bloques que configuran su ámbito competencial, tributos internos y aduanas. Respecto de los tributos internos, el SENIAT cumple fundamentalmente una labor de recaudación, en tanto es el legislador a quien corresponde crearlos. No es de la gestión del SENIAT que nace la obligación tributaria y por ende el derecho de crédito que tiene la República frente a los contribuyentes. La labor cumplida por el SASPJ que involucra la fiscalización y recaudación no encuadra en la noción de servicio público, sino en la de función pública. Mal puede sostenerse entonces que esos tributos son producto de la actuación del SENIAT, cuando encuentran su fuente en la ley y en ella se agotan. Siendo ello así, no se cumplen los extremos legales para la adopción en su caso de la figura del SASPJ.

Situación parcialmente distinta es la que se presenta con ocasión a la labor que cumple en SENIAT en materia aduanera, en la que, por una parte, exige el pago de aranceles de aduana (operaciones de importación, exportación y tránsito) y, por la otra, de tasas por servicios prestados. A la luz de la normativa reguladora del Principio de la Unidad del Tesoro y de la consecuencia de la no afectación, los ingresos públicos provenientes de los aranceles aduaneros nunca han sido susceptibles de afectación, aun cuando los provenientes de la segunda fuente mencionada si pudieran serlo.

Por las mismas razones antes expuestas, a la luz de los Principios Presupuestarios consagrados en la Carta Magna y desarrollados por la LOAFSP y en la LOAP, tampoco pueden afectarse válidamente al funcionamiento del SENIAT lo que éste obtenga por concepto de 10% de recargo con ocasión al cobro ejecutivo.

Representa una clara violación al Principio de Legalidad Presupuestaria consagrado en el artículo 314 de la CRBV lo dispuesto en el Parágrafo Único del artículo 16 de la LSENIAT de 2015, en virtud de lo cual pretende atribuírsele al Presidente de la República la competencia de autorizar el destino de los ingresos públicos. La disposición por parte del

Máximo Mandatario de fondos públicos sin partidas de gasto contenidas en la Ley de Presupuesto Anual es una clara violación al Texto Fundamental, campo propicio para la imputación de responsabilidades administrativas, penales y civiles para el Presidente de la República y los funcionarios públicos que dispongan en esos términos de esos recursos.

## **B.1.2. REFORMA DEL CÓDIGO ORGÁNICO TRIBUTARIO<sup>24</sup>**

### **B.1.2.1. UNIDAD TRIBUTARIA (UT)**

Como consecuencia del escenario inflacionario estructural que ha registrado el país desde 1982, el legislador tributario, específicamente a través del COT de 1994 incorporó a la UT como unidad de valor dirigida a contribuir a mantener en el tiempo la pertinencia de los niveles cuantitativos de elementos esenciales de la estructura técnica del tributo y de su régimen sancionatorio.

Es por todos conocidos, por lo que no resulta necesario ahondar en ello, el comportamiento que ha registrado la UT en los últimos años en los que el Poder Público Nacional se negó, al margen de la ley, a ajustarla en su valor con base a la verdadera variación anual del Índice de Precios al Consumidor (IPC), con lo que dejó obviamente de cumplir con su propósito.

Con la reforma del COT de 2014, se sustituyó al IPC por el Índice Nacional de Precios al Consumidor (INPC) como el factor con base en el cual debía calcularse y ajustarse la UT, sin que ello representara un cambio substancial dado el similar comportamiento que ambos indicadores habían venido registrando.

La práctica ilegal por parte del SENIAT continuó agravándose al no sólo no ajustarse la UT con base en la variación anual del INPC, sino al obviar la opinión favorable por parte de la Comisión Permanente de Finanzas de la AN, respecto de su ajuste anual, como lo exigía el artículo 131.15 del COT, hasta su reciente reforma de 2020.

En el intento por ganarle la lucha a la inflación, mediante “Ley Constitucional” del 21 de diciembre de 2017, se creó una Unidad Tributaria Sancionatoria (UTS) dirigida a regir en materia de multas y sanciones pecuarias, medida esta que a la fecha no ha llegado a implementarse.

De igual manera y para demostrar el desatino de la errática política antiinflacionaria por parte del Estado, vale la pena hacer breve mención a la Unidad para el Cálculo Aritmético del Umbral Máximo y Mínimo (UCAU) dictada en desarrollo de la norma contenida en el artículo 6° de la “Ley Constitucional Contra la Guerra Económica para la Racionalidad y Uniformidad en la Adquisición de Bienes, Servicios y Obras Públicas” publicada en Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N°41.318 de fecha 11 de enero de 2018,

---

<sup>24</sup>Sobre este tema vale consultar la Relatoría a cargo del Abg. Leonardo Palacios Márquez “Propuestas para una reforma tributaria en Venezuela (Informe de relatoría), en: “X Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario. Tema I: Propuestas para una Reforma Tributaria en Venezuela”, AVDT, Caracas, 2011.

con el fin de mantener actualizados “los montos relativos al manejo de Caja Chica, y para el cálculo de Viáticos” de la Administración Pública. A tales efectos, se publicaron las Resoluciones conjuntas de los Ministerios del Poder Popular de Planificación y de Economía y Finanzas (Gaceta Oficial N°.6.360 Extraordinario de fecha 19 de enero de 2018), mediante las cuales se fijó el valor de la “UCAU en la cantidad de Bs. 10.850,00. Este valor varió progresivamente, sin relación aparente con la UT, ni con los índices de inflación del BCV.

Más recientemente, precedida de tres ajustes en el mismo año calendario (Marzo 2018 = Bs.F 500, Mayo 2018 = Bs.F 850 y Junio de 2018 = Bs.F 1200), se produjo una cuarta fijación del valor de la UT, llevándola a Bs.S 17(Gaceta Oficial N°41.479 del 11 de septiembre de 2018). Ese incremento que ascendió a 141.667% vino acompañado de la limitación de su uso únicamente a efectos de los tributos administrados por el SENIAT.

Un hito importante que debe ser denunciado respecto de la UT, es que a partir de la Resolución SNAT/2018/0129 que aumentó la UT a Bs.S 17, el SENIAT limitó, cuestionablemente, el uso del nuevo valor de la UT estrictamente a los tributos cuya recaudación y control corresponda al SENIAT, negando expresamente su uso a otros órganos y entes del Poder Público, lo que trajo como consecuencia nuevas distorsiones en el ámbito tributario municipal, estatal y de otros órganos y entes nacionales. Posteriormente, esta disposición se repetiría en resoluciones de aumento de UT hasta su positivización –por demás irracional y distorsiva- en el COT 2020.

Nuevamente nos encontramos ante un proceder al margen de la ley que no buscaba otra cosa que convertir al régimen sancionatorio tributario en un medio de recaudación y de disuasión del contribuyente al ejercicio de su derecho a la defensa, esto es, otra expresión del llamado Derecho Penal de Guerra.

La gravedad de lo anterior devenía adicionalmente en el impacto que produjo no sólo a nivel sancionatorio, sino también, en elementos como la progresividad de las alícuotas aplicables en materia de ISR, tanto respecto de personas naturales como jurídicas, la calificación de los sujetos pasivos especiales, la fijación del mínimo exento del ISR, la aplicación del impuesto al lujo en el caso del IVA, en fin, en una serie de elementos que justificaban la preocupación que tal medida suscitó y que posteriormente se profundizó cuando la UT fue ajustada a Bs.S 50.(Gaceta Oficial N° 41.597 con fecha 7 de marzo de 2019) y posteriormente en Bs.S 1.500 (Gaceta Oficial N° 41.839 del 13 de marzo de 2020).

Tan grave como lo antes señalado resultó también la decisión que comenzaron a adoptar los municipios en el país, de concebir, consagrar e instrumentar sus propias unidades de valor, dado el señalamiento efectuado por el SENIAT de que la UT, únicamente era aplicable respecto de tributos nacionales y por él administrados.

Como fue indicado, con el COT del 29 de enero de 2020, la gravedad del tema en comentarios se acentuó cuando se dio rango legal a la comentada política del SENIAT.

Respecto de la UT el COT de 2020 adicionalmente suprimió la referencia a su ajuste anual dentro de los primeros quince (15) días del mes de febrero de cada año, como estaba

previsto en el derogado artículo 131.15 del COT 2014, lo que pudiera dar a entender que la UT se ajustará con la frecuencia que el Ejecutivo Nacional estime necesario.

Adicionalmente, aquel instrumento eliminó el control que se había atribuido a la Comisión Permanente de Finanzas de la AN desde el COT de 1994 que se concretaba mediante la emisión por su parte de opinión favorable respecto del ajuste planteado por la Administración Tributaria (Art. 131.15), correspondiéndole ese rol, bajo la nueva norma dictada por la ANC, al Presidente de la República, lo que ha de concretarse mediante simple autorización.

En ejecución ilegal de la disposición reformada en el COT 2020, el SENIAT, como fue señalado, incrementó en un 2.900% el valor de la UT. Pasó así la UT de Bs.S 50 a Bs.S 1.500, sin que se conocieran a ciencia cierta las razones económicas que llevaron a semejante aumento, pues de la resolución no se desprende elemento técnico alguno, en tanto, aquel COT, suprimió la referencia al ajuste de la UT en función a la variación del INPC del año inmediatamente anterior, motivo por el cual, no quedaron definidos los criterios, indicadores o parámetros para la fijación de esa unidad de medida.

Frente a este dantesco escenario resultará necesario:

- a) Adoptar una medida de armonización partiendo del principio de la unidad territorial y económica que debe reinar en el Estado Venezolano que impida que cada municipio y cada estado adopte unilateralmente su propia unidad de valor. Ello quizá demande una medida de orden legal emanada del Poder Nacional.
- b) Definir con claridad y racionalidad la fórmula de cálculo y ajuste de la UT, así como su aplicación temporal.
- c) Revisión de los diferentes elementos técnicos de cada tributo definidos y expresados en función de la UT de manera que se ajusten y mantengan en el tiempo bajo la lógica que demandan los principios rectores de la tributación.

### **B.1.2.2. DE LA PRESCRIPCIÓN**

Una de las materias que experimentó importantes cambios en el COT de 2014 y que se han mantenido con la reforma de 2020, fue la de la prescripción. Esta es reconocida en el Parágrafo Primero del artículo 39 de dicho instrumento como un medio de extinción de la obligación tributaria, habiendo sido aumentada en comparación con la versión del COT de 2001, en lo que respecta al lapso que ha de transcurrir para considerarla configurada.

Fue así como el artículo 55 del COT de 2014 elevó de cuatro (4) a seis (6) años el lapso de prescripción respecto de las acciones que puede ejercer la Administración Tributaria para efectuar verificaciones, fiscalizaciones y determinar la obligación tributaria; para imponer sanciones, distintas a las penas restrictivas de la libertad y; para exigir el pago de deudas tributarias y sanciones pecuniarias firmes. Igual medida se aplicó respecto del derecho a la recuperación de impuestos y a la devolución de pagos indebidos.

En igual sentido, pero elevando de seis (6) años a diez (10) años, varió el lapso de prescripción para ejercer acciones de verificación, fiscalización y determinación de la obligación tributaria o; para imponer sanciones, distintas a las penas restrictivas de la libertad, en aquellos casos en que mediaran conductas omisivas por parte del sujeto pasivo como la falta de declaración, inscripción en registros o llevado de contabilidad.

La prescripción tiene su fundamento en el principio de la seguridad jurídica, para evitar que las obligaciones tributarias permanezcan pendientes indefinidamente en el tiempo. El alargamiento de los lapsos de prescripción contraviene este principio. La inactividad, demora, o ineficiencia de la Administración Tributaria en el cumplimiento de sus actividades de fiscalización no puede significar mantener a los contribuyentes en un estado de incertidumbre respecto del correcto cumplimiento de sus obligaciones tributarias. En tal virtud se hace necesario revisar los lapsos en que debe configurarse la prescripción y suprimir los supuestos en los que se ha previsto la imprescriptibilidad de las acciones y de la posibilidad de imponer sanciones.

Otro aspecto de orden procedimental que debe ser reformado en el contexto de la prescripción, es que únicamente aquellas acciones de la Administración, nominadas, individualizadas por tributos y períodos, tendrían la virtualidad de interrumpir la prescripción, y no cualquier actuación no dirigida a la determinación de la obligación tributaria.

### **B.1.2.3. BENEFICIOS FISCALES**

Resulta altamente preocupante lo previsto en el artículo 75 del COT 2020, en cuanto a que las exoneraciones pasan a tener un límite temporal de 1 año, prorrogables por un período de tiempo igual, en lugar del máximo de 5 años, igualmente prorrogable hasta por un máximo de ese mismo lapso que preveía su antecesor del COT 2014, al que ya nos referimos.

La determinación de la vigencia en el tiempo de una exoneración debe obedecer a un estudio de impacto económico, y la correcta valoración de las razones extrafiscales que justifican la dispensa. Por ello, urge volver al régimen del COT derogado, que establecía respecto de ellas un lapso de duración razonable (hasta 5 años).

Es también generador de gran inquietud el que se haya suprimido la mención contenida en la anterior versión del artículo 77 del COT 2014, según la cual, en caso de derogatoria o modificación del beneficio fiscal, los efectos del incentivo se mantendrían hasta completarse el término original de su vigencia.

El fin de una norma como la contenida en el artículo 77 del derogado COT, es otorgar seguridad jurídica al contribuyente que se planifica o hace una inversión tomando en consideración el beneficio fiscal imperante, evitando que las posibles modificaciones subsecuentes del régimen de incentivos lo impacten, trayéndole efectos contraproducentes.

Al mismo tiempo, dicha norma se encuadra como un desarrollo del principio de respeto de los derechos subjetivos de los contribuyentes y el principio de confianza legítima, reconocido no pocas veces en la jurisprudencia de la SC del TSJ.

#### **B.1.2.4. DE LOS ILÍCITOS TRIBUTARIOS Y DE LAS SANCIONES<sup>25</sup>**

##### **B.1.2.4.1. CONSIDERACIONES PRELIMINARES**

La tendencia registrada por la República en su rol de titular del Poder Tributario y de sujeto activo de la relación jurídica-tributaria, se ha caracterizado por la utilización de la sanción como medio de presión en el cumplimiento de las obligaciones por parte del contribuyente.

La constante creación de tipos delictivos, el incremento de las penas, el cierre de establecimientos, la indexación de las multas, entre otros, son mecanismos directos e indirectos que caracterizan aquel proceder.

La pena es una herramienta, que por sí sola no basta para enfrentar la evasión tributaria. Debe, además, instrumentarse razonablemente, sólo para aquellos casos en los que la forma e impacto que encierra una conducta respecto del bien protegido, así lo justifica de manera excepcional.

La verdadera solución a este problema de los ilícitos tributarios la constituye la eficiencia de la Administración Tributaria y de Justicia.

La cárcel no puede ser utilizada de manera abusiva, ya que en ese caso el Derecho Penal se convierte en el llamado Derecho Penal de Guerra, caracterizado por el aumento indiscriminado de las penas restrictivas de la libertad y en su excesiva acumulación (administrativas, civiles, penales, disciplinarias, etc.), incremento de los tipos delictivos, imprescriptibilidad y retroactividad, entre otras.

El Derecho Penal es de último “*ratio*”, debe responder a las garantías constitucionales, en materia tributaria, el Derecho Penal no es la fuente de la solución principal del buen funcionamiento y cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Con relación a este tema debe recordarse la recomendación efectuada por el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT) en sus XIX Jornadas celebradas en 1998 en Lisboa, con acuerdo a la cual, la criminalización por Ilícitos Tributarios debe constituir el

---

<sup>25</sup>Tema tratado profundamente en las VI Jornadas nacionales organizadas por la AVDT en el año 2002 (Ver: Moreno de Rivas, Aurora: “Informe de relatoría del tema II” en VI Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario. Impuesto sobre la Renta e Ilícitos Tributarios”. AVDT, Caracas, 2002). De igual manera fue posteriormente abordado en otras jornadas, tales como: a) “30 Años de la Codificación del Derecho Tributario Venezolano. Memorias de las XI Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario. Tomo III: Principios constitucionales e Ilícitos tributarios. Segunda Parte: Ilícitos tributarios y sanciones, AVDT, Caracas, 2012” y b) García Pachecho, Ingrid: “Informe de relatoría”, en XVIII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario, “Patologías del Sistema Tributario Venezolano”, AVDT, Caracas, 2019.

último recurso del Estado para perseguir tales infracciones, pero solamente aplicable cuando el Estado asegure una correcta y transparente gestión del gasto público y eficiencia en los servicios públicos. Agregamos nosotros, cuando, también garantice una eficiente y transparente administración de justicia.

Con relación al tratamiento conferido a los ilícitos tributarios por el COT de 2020, procedemos a efectuar las siguientes consideraciones, específicamente en lo atinente a la definición de las sanciones en función del “tipo de cambio oficial de la moneda de mayor valor, publicado por el Banco Central de Venezuela”.

Dado el tratamiento conferido en los últimos años a la UT y a los niveles de hiperinflación registrados en el país a partir de 2017, en la pretendida reforma del COT concretada por la ANC en 2020, se decidió abandonar a aquella unidad de valor a efectos de denominar el importe de las sanciones correspondientes a ilícitos tributarios en función del “tipo de cambio oficial de la moneda de mayor valor, publicado por el Banco Central de Venezuela”.

La medida en cuestión resulta altamente cuestionable por diversos motivos:

- Se evidencia la pretensión inidónea y tergiversada de la utilización de las sanciones como instrumento recaudatorio, siendo que la eficacia recaudatoria es un instrumento subordinado a la justicia y la legalidad tributarias. Así lo ha justificado la SC del TSJ al señalar la limitada condición *instrumental* del principio de recaudación en el contexto del sistema tributario constitucional, al señalar que: **“La recaudación está al servicio de la capacidad contributiva”**. La recaudación no es fin en sí mismo, sino un medio para asegurar la captación de la realidad contributiva y nada más. La recaudación por sí sola nunca justifica una tributación inconstitucional, al margen del derecho a contribuir conforme a la capacidad económica. En la Sentencia N° 301/2007 de 27 de febrero la SC del TSJ señaló que: **‘El principio de eficiencia se ordena a un fin superior, que no puede deslastrarse del respeto a la justa distribución de las cargas públicas y con ello obviar la capacidad contributiva<sup>26</sup>’**.
- La indexación o actualización de una obligación pecuniaria debe instrumentarse a través de índices que guarden relación con ella. Ajustar una obligación en bolívares en función de un índice que refleje fielmente la variación de la inflación en el tiempo, como pretendió hacerse con la UT, es totalmente aceptable, pero que una obligación en bolívares se convierta a otra moneda para que al cabo de cierto tiempo ese importe en divisas vuelva a convertirse en bolívares, resulta totalmente ajeno a la causa de la obligación y, por ende, inadmisibles como método de indexación.

---

<sup>26</sup>Sentencia N° 301/2007 de 27 de febrero, de la Sala Constitucional Tribunal Supremo de Justicia, caso Adriana Vigilancia y Carlos Vecchio en acción de nulidad por inconstitucionalidad contra la norma de los artículos 67, 68, 69, 72, 74 y 79 del Decreto N° 307 con Rango y Fuerza de Ley de Reforma de la Ley de Impuesto sobre la Renta, publicado en la Gaceta Oficial N° 5.390 Extraordinario, de 22 de octubre de 1999.>, en <http://www.tsj.gov.ve/decisiones/scon/Febrero/301-270207-01-2862.htm>

- Más allá del argumento anterior, la manera en que fue contemplada y pretende implementarse la medida en comentarios suscita dudas adicionales:
  - o En declaraciones dadas por el “Constituyente” Andrés Eloy Méndez, ese tipo de cambio sería el relativo al Euro. Sin embargo, la Página Web del BCV registra tipos de cambio superiores al que arroja el Euro, entre ellos, el más alto, el Dinar Jordano.
  - o Se establece que el tipo de cambio a utilizar es el que estuviere vigente para el momento del pago, lo que genera a su vez varias interrogantes e inquietudes:
    - Qué ocurre si al momento de la comisión del ilícito, el tipo de cambio de la moneda de mayor valor es el Euro, pero al momento del pago es el Dinar Jordano. ¿Cuál habrá de utilizarse?
    - La indexación en función del tipo de cambio de la moneda de mayor valor al día del pago supondría, además, la violación al principio de irretroactividad de la ley.
    - El incremento de las sanciones en materia de ilícitos formales previstas en el COT de 2014 con relación a las que resultan del COT de 2020 representa un incremento lineal en todas las multas por ilícitos formales de 1.649%, lo que demuestra la falta de criterios técnicos dirigidos a cumplir con los principios propios del Derecho Penal.

#### **B.1.2.4.2. Jurisdicción Penal Tributaria:**

Partiendo nuevamente de las recomendaciones del ILADT, resulta conveniente que el conocimiento y decisión en materia de ilícitos tributarios corresponda a una “Jurisdicción Especial Penal-Tributaria”, que asegure la idoneidad de los jueces en cuanto al conocimiento de las dos ramas del Derecho aquí involucradas.

Al respecto cabe destacar lo que viene ordenando el COT desde 2001 (Art. 334), en cuanto a que: “Hasta tanto se cree la jurisdicción penal especial, conocerán de los ilícitos sancionados con penas restrictivas de la libertad, los tribunales de la jurisdicción penal ordinaria.”

Desde aquel entonces y habiéndose repetido aquella disposición tanto en el COT de 2014 (Art. 341) como en el de 2020 (Art. 342), a la fecha aquella jurisdicción sigue sin ser creada.

#### **B.1.2.4.3. Codificación de los ilícitos:**

En materia de sanciones resulta relevante lo previsto en el artículo 79 del COT, según el cual, las disposiciones de ese instrumento se aplicarán a todos los ilícitos tributarios, con excepción de los previstos en la normativa aduanera, los cuales se tipificarán y aplicarán de conformidad con las leyes respectivas.

Esa norma es clara expresión de las medidas adoptadas por el Legislador Nacional para ordenar la materia, de manera que tanto los ilícitos tributarios como sus sanciones sean

únicamente los previstos en el COT, procurando garantizar con ello la proporcionalidad del régimen sancionatorio según la gravedad de los ilícitos y de las circunstancias que hayan rodeado su comisión. De esta manera pretende lograrse un efecto de justicia mayor en el sistema globalmente considerado, basado en el estudio técnico teóricamente efectuado por el Legislador.

El Poder Legislativo Nacional, sin embargo, no ha sido capaz de respetar aquel principio, muestra de lo cual lo constituyen instrumentos como la Ley Orgánica de Ciencia Tecnología e Innovación, la Ley Orgánica de Drogas o la Ley Orgánica del Deporte, Actividad Física y Educación Física, en las que se establecen ilícitos y sanciones, distintos a los previstos en el COT.

La problemática que deviene del tratamiento conferido al régimen sancionatorio en el ámbito del Derecho Tributario comprende también la práctica del Legislador de implementar las llamadas “sanciones impropias” como mecanismo para liberarse de las reglas que imperan en esa materia. Tal es el caso del rechazo de la deducibilidad de un gasto si no se ha cumplido con la obligación de retener o si la factura no cumple con todos los extremos exigidos y; la pérdida de beneficios fiscales si se incumple con algún deber formal o material, prácticas todas éstas, que se traducen en un doble castigo, en un atentado contra el principio de la capacidad contributiva y en una violación indirecta del comentado artículo 79 del COT.

#### **B.1.2.4.5. Armonización sancionatoria<sup>27</sup>**

La armonización en el ámbito sancionatorio no se limita a su consecución a nivel del Poder Nacional, sino que también ha de procurarse en el resto de los Poderes. Al respecto, de especial interés resulta el artículo 163, numeral 4 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal (LOPPM), según el cual, las ordenanzas que rijan los tributos municipales deberán contener “El régimen de infracciones y sanciones. Las multas por infracciones tributarias no podrán exceder en cuantía a aquellas que contemple el Código Orgánico Tributario.” De esta manera, se pretende lograr consistencia en el sistema y evitar la utilización del régimen sancionatorio como uno que lejos de penalizar lo que busque sea recaudar.

La reciente reforma del COT (2020) en la que se mide la magnitud de las sanciones en función del “tipo de cambio oficial de la moneda de mayor valor, publicado por el Banco Central de Venezuela”, dificultará enormemente el cumplimiento de aquella norma de la LOPPM, dada la falta de homogeneidad entre las sanciones contempladas en las ordenanzas municipales (Petro) y las adoptadas por el COT.

#### ***Recomendaciones:***

En materia de ilícitos y sanciones en el área tributaria, se sugiere implementar un programa integral de control fiscal, que contemple:

---

<sup>27</sup>Tema tratado en las X Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario organizadas por la AVDT. Para mayor abundamiento consultar el Informe de Relatoría en X Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario. Tema II: Armonización tributaria, AVDT, Caracas, 2011.

- Simplificación del cumplimiento de deberes formales, mediante la derogatoria de todas aquellas exigencias y requisitos innecesarios en materia de facturación y registro de operaciones.
- Un amplio programa de orientación al contribuyente.
- Revisión y depuración de la data contenida en el Sistema Venezolano de Información Tributaria (SIVIT) administrado por el SENIAT, para actualizar las liquidaciones que efectivamente deben ser reclamadas al contribuyente por estar en estado de liquidez y exigibilidad. Actualmente, en la gran mayoría de los casos, las Actas de Cobro que se notifican a los sujetos pasivos no reflejan la realidad de su situación fiscal y solo contribuyen al desperdicio de las horas hombre, tanto del SENIAT, como de los contribuyentes, en los trámites de: elaboración y notificación de actas por funcionarios fiscales, devoluciones y recursos administrativos de los contribuyentes y, tramitación y resolución de casos a nivel administrativo y judicial.
- Definición de un mecanismo apropiado para la consecución de los fines y principios implicados en el régimen sancionatorio tomando en cuenta el contexto inflacionario venezolano.

#### **B.1.2.5. ASPECTOS PROCESALES<sup>28</sup>**

Desde la reforma del COT que se llevó a cabo en el 2001, comenzó un proceso tendiente a desconocer la igualdad procesal entre el sujeto pasivo y los distintos sujetos activos de las respectivas obligaciones tributarias y a la generación de situaciones violatorias de los derechos a la tutela judicial efectiva, al debido proceso y la defensa, creándose trabas al ejercicio de tales derechos.

Esa situación se empeoró aún más con la reforma del COT que tuvo lugar en el año 2014 donde se le cedieron, en abierta violación a la CRBV, competencias propias del Poder Judicial a la Administración Tributaria en los llamados Procedimientos de Ejecución de Sentencias, Cobro Ejecutivo y Medidas Cautelares, por tan sólo mencionar los más relevantes.

La reciente reforma del COT (2020) por parte de la ANC viene a agravar aún más la situación descrita, no sólo por la invalidez del acto a través del cual pretende concretarse, sino también, porque profundiza los vicios y excesos antes denunciados.

Toda esta normativa lo que en definitiva ha logrado es limitar el acceso a la justicia de los sujetos pasivos, quienes se han visto imposibilitados de cuestionar libremente los actos de contenido tributario que lesionan sus derechos e intereses, hasta el punto que todo este entramado establecido en el COT ha ocasionado de facto el establecimiento nuevamente del principio *solve et repete* (paga y después reclama), el cual había sido abolido con la entrada

---

<sup>28</sup>Para mayor abundamiento consultar: Halvorssen, Andrés: “Relatoría General” en “30 años de la codificación del derecho tributario venezolano” XI Jornadas nacionales de derecho tributario de la AVDT, Tema II, AVDT, Caracas, 2012.

en vigencia del COT de 1983, puesto que los sujetos pasivos se han visto forzados a pagar obligaciones y accesorios derivados de cuestionamientos efectuados por la Administración Tributaria que son improcedentes aun cuando existan fundamentos para impugnarlos, dado los riesgos de ejecución de actos definitivos no firmes y de que sean dictadas y ejecutadas medidas cautelares por la propia Administración Tributaria sin la intervención de un Juez, quien sería el garante de la imparcialidad que debe existir en procedimientos que pueden lesionar el derecho de propiedad de los sujetos pasivos.

El COT debe contener normas que garanticen plenamente el ejercicio de aquellos derechos y, para lograrlo, habría que realizar ciertas modificaciones a su contenido actual, que tengan por norte los principios de: celeridad, economía procesal, libertad probatoria y tutela judicial efectiva.

#### **B.1.2.5.1. PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS**

##### **- VERIFICACIÓN:**

i) La crítica principal de la doctrina a este “procedimiento”, es la falta de regulación de sus fases o etapas, en afectación directa a los derechos del contribuyente al debido proceso, defensa, participación en la formación de la voluntad administrativa y alegar y probar, entre otras. En tal virtud se sugiere establecer expresamente todas sus fases (iniciación, sustanciación y terminación) con sus respectivos lapsos.

ii) Sólo debe ser aplicado para declaraciones presentadas por los contribuyentes o responsables, como estaba establecido en los COT anteriores al de 2001.

iii) Eliminación de la posibilidad de que exista verificación de incumplimiento de deberes formales, ya que éstos deben ser revisados a través del procedimiento de Fiscalización y Determinación (procedimiento sumario).

##### **- FISCALIZACIÓN Y DETERMINACIÓN:**

i) Fijación de lapsos de caducidad para que sea culminada cualquier fiscalización iniciada a un sujeto pasivo, bien sea con la emisión del Acta de Conformidad o Acta de Reparación.

ii) Admitir la promoción de pruebas mientras no haya concluido el sumario administrativo.

##### **- INTIMACIÓN:**

i) Sólo debe aplicar para el pago de obligaciones determinadas y exigibles (definitivas y firmes). Si los actos contentivos de las pretensiones de la Administración Tributaria han sido impugnados, no pueden exigirse por no ser firmes y de plazo vencido.

##### **- CONSULTAS:**

- i) Las consultas emitidas por la Administración Tributaria a un sujeto pasivo deben tener efectos vinculantes para la primera. Cualquier cambio de criterio ha de ser comunicado al sujeto pasivo y no puede tener efectos retroactivos.
- ii) Las consultas deben ser vinculantes para el sujeto pasivo y si lesionan sus derechos e intereses pudieran ser impugnadas por las vías consagradas en el COT.
- iii) Debe crearse un registro electrónico al cual los contribuyentes puedan tener acceso para la revisión de los criterios de la Administración en función consultiva.

#### **-RECURSO JERÁRQUICO:**

- i) Debe incluirse nuevamente en el COT la suspensión automática de los efectos de los actos cuando media la interposición del recurso jerárquico.
- ii) Debe existir una norma del llamado “despacho subsanador” para el supuesto en que el sujeto pasivo haya omitido algún requisito con la interposición del recurso.
- iii) En el supuesto en que no se hubiere admitido el recurso jerárquico, habría que regular para mayor seguridad jurídica, especialmente en lo atinente al ejercicio de la del silencio administrativo, cómo se computan los lapsos del trámite de recurso jerárquico hasta su decisión.
- iv) Debe establecerse que el cómputo de la prescripción se reanuda transcurrido el lapso otorgado a la Administración para decidir el recurso jerárquico, incluso cuando el recurso no haya sido admitido, con el objeto de no mantener suspendido indefinidamente el lapso de prescripción.

### **B.1.2.5.2.- PROCEDIMIENTOS JUDICIALES**

#### **ASPECTOS GENERALES**

- (i) Eliminación de las excesivas prerrogativas procesales otorgadas a los sujetos activos y establecimiento de límites en la Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República (LOPGR), el COT y otras leyes tributarias:
  - Establecimiento exclusivo del régimen objetivo de costas (vencimiento total). Por lo tanto, cualquier sujeto activo debe ser condenado en costas si ha resultado totalmente perdidoso en un proceso judicial.
  - Eliminación de la obligatoriedad de la notificación a la Procuraduría General de la República (PGR) y al Síndico Procurador Municipal (SPM) respectivo de cualquier decisión interlocutoria en los procesos judiciales. Una vez notificados de la existencia del proceso, la PGR y el SPM deben quedar a derecho para todas sus actuaciones, salvo que esas decisiones sean dictadas fuera de plazo. Sería conveniente crear un mecanismo de notificación electrónica a estos organismos, de lo cual se dejaría constancia en el expediente para mayor seguridad jurídica.

- El mecanismo de notificación electrónica pudiera implementarse también para todas las partes e interesados en el proceso.

- Eliminación de la posibilidad de consulta obligatoria ante la Sala Político Administrativa (SPA) de las decisiones dictadas por los Tribunales Superiores de lo Contencioso Tributario que puedan afectar los intereses de la República. Si no se apela una decisión, ésta debe quedar firme.

#### **- RECURSO CONTENCIOSO TRIBUTARIO**

i) Inclusión nuevamente en el COT de la suspensión automática de los actos recurridos con la interposición del recurso contencioso.

ii) No debe ser susceptible de apelación el auto de admisión del recurso ni el auto de admisión de pruebas, si la parte no ha hecho oposición en la oportunidad correspondiente.

iii) La ejecución de la sentencia debe estar a cargo de los tribunales y no de la Administración Tributaria.

iv) En el procedimiento de segunda instancia ante la SPA actualmente sólo se pueden promover pruebas documentales. Debe existir la posibilidad de promover otro tipo de pruebas, por ejemplo, la experticia contable.

#### **- COBRO EJECUTIVO**

i) Debe devolverse esta competencia a los tribunales tributarios y volverse a denominar “Juicio Ejecutivo”.

ii) Sólo debe proceder contra actos definitivamente firmes.

#### **- MEDIDAS CAUTELARES**

i) Debe devolverse esta competencia a los tribunales tributarios.

ii) Sólo debe proceder contra obligaciones tributarias determinadas.

(iii) Los requisitos para la procedencia de la medida, a saber, *fumus boni iuris* y *periculum in mora* deben ser concurrentes y evidenciados por la Administración Tributaria. El COT debe privar sobre lo que disponga cualquier artículo de otra Ley. La LOPGR establece en su artículo 92 que la República puede requerir la medida cumpliendo sólo uno de los requisitos mencionados lo que se traduce en un trato desigual respecto del sujeto pasivo de la obligación tributaria.

### **B.1.2.5.3. MEDIOS ALTERNATIVOS DE RESOLUCIÓN DE CONTROVERSIAS**

#### **- TRANSACCIÓN**

- i) Las materias que pueden ser objeto de transacción deben estar reguladas en el COT.
- ii) Debe existir la posibilidad de celebrar transacciones extrajudiciales.
- iii) Debe contemplarse la posibilidad de que la transacción judicial se plante en cualquier estado o grado de la causa, inclusive en estado de sentencia. No debe limitarse como ocurre actualmente hasta la presentación de los informes.

#### **- ARBITRAJE**

- i) Las materias que pueden ser objeto de arbitraje deben estar expresamente reguladas en el COT.
- ii) El procedimiento de arbitraje debe estar excluido completamente del control de la jurisdicción y contra el laudo irrevocable pudiera haber por vía de excepción un recurso de nulidad ante la SPA, pero por razones muy limitadas y reguladas taxativamente.

### **B.1.3. IMPUESTO SOBRE LA RENTA<sup>29</sup>**

#### **B.1.3.1. MATERIAS A SER ESPECIALMENTE REVISADAS**

- i) Aumentar el límite de 25% anual, que actualmente establece la Ley, a un 100%, por concepto de aprovechamiento de pérdidas de explotación y su traslado por tres (3) años.
- ii) Revisar el artículo 5 de la LISR relativo a la disponibilidad de los ingresos a efectos de su gravamen, en tanto encierra un efecto contrario a la capacidad contributiva de un importante número de contribuyentes que ven gravados ingresos causados sin necesariamente haberlos percibidos. Conforme este razonamiento, cabe también la misma consideración con relación a los ingresos devengados no pagados.

---

<sup>29</sup>Para mayor abundamiento consultar: a) III Jornadas de Derecho tributario, AVDT, Caracas 1989., b) IV Jornadas de Derecho tributario AVDT “Régimen Impositivo de las actividades petroleras, mineras y servicios conexos. Doble Tributación Internacional, Caracas, 1998; c) VI Jornadas de Derecho Tributario AVDT (Ver: Montilla, Armando: “informe de relatoría” de las VI Jornadas de Derecho Tributario AVDT “Impuesto sobre la Renta”, AVDT, Caracas, 2002; d) X Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario. AVDT, Caracas, 2011: Palacios Márquez, Leonardo: “Propuestas para una reforma tributaria en Venezuela (Informe de relatoría), en “X Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario. Tema I: Propuestas para una Reforma Tributaria en Venezuela”, AVDT, Caracas, 2011 y Carmona Borjas, Juan Cristóbal: Informe de Relatoría en X Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario. Tema II: Armonización tributaria, AVDT, Caracas, 2011. Tema II: Armonización tributaria”, AVDT, Caracas, 2011; e) XII Jornadas de Derecho Tributario AVDT Homenaje al Dr. Armando Montilla. Caracas, 2013. Roche, Emilio: “Relatoría General Impuesto sobre la Renta, parte general” en XII Jornadas de Derecho Tributario de la AVDT, 70 años de Imposición a la Renta en Venezuela”, AVDT, Caracas, 2013; e) Castillo, Juan Carlos: “Relatoría General Impuesto sobre la Renta, parte particular” en XII Jornadas de Derecho Tributario de la AVDT, 70 años de Imposición a la Renta en Venezuela”, AVDT, Caracas, 2013 y f) XIII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario, AVDT En memoria del Dr. Emilio Roche, Caracas, 2014. Ver Korody, Juan: “Informe de Relatoría del Tema II “Los efectos tributarios de los contratos”, AVDT, Caracas, 2014.

iii) Aclarar la deducibilidad de gastos de nómina por parte del patrono en virtud del error material generado en la modificación de la LISLR del año 2014 (Art. 27). Admitir la deducción de pérdidas de bienes del activo fijo, e inventarios, cuando existan razones que justifiquen tales pérdidas, así como la de los bienes producto de ingresos exentos y exonerados.

iv) Reformar el artículo 31 de la LISR con el objeto de gravar únicamente el salario normal del trabajador y, adicionalmente, modificar el artículo 16 de esa misma ley de manera que se elimine la mención al gravamen de los ingresos accidentales percibidos por trabajadores, puesto que ello es contrario a la noción de salario normal. Más allá de esa reforma puntual, resulta urgente estudiar el tratamiento que en materia de ISR reciben los trabajadores bajo relación de dependencia de manera de concebir un régimen más justo y apropiado que el que tradicionalmente ha existido.

v) Aumentar los supuestos de desgravámenes y aumentar el monto que actualmente registra el desgravamen único que es de 774 UT, según se atienda la problemática señalada respecto de la UT.

vi) Redactar un nuevo reglamento general de la LISR, en tanto ésta ha sido reformada en varias oportunidades mientras aquél se ha mantenido inalterado desde el año 2003, todo lo cual se ha traducido en un desfase entre ambos instrumentos. Especial atención debe prestarse en esa materia a la disponibilidad de la renta y a los deberes formales. De igual manera debe revisarse el reglamento especial que en materia de retención existe desde 1997.

vii) Evaluar la implementación de la rebaja por nuevas inversiones en términos similares a los que tradicionalmente han existido.

viii) Entre las reformas que demanda con urgencia la LISR vale la pena hacer mención en mayor detalle al tema de Sistema de Ajuste por inflación (SAI):

Al respecto debe recordarse que en 1993 se incorpora por primera vez en la LISR el SAI, dado el registro permanente del flagelo de la inflación en la economía venezolana que distorsionaba el valor de los componentes de la fórmula de cálculo del ISR. Aquella situación a pesar haberse afianzado con el tiempo, no impidió que en la reforma de la LISR de 2014 se excluyera de dicho sistema a las empresas del sector bancario, seguros, reaseguros y financiero, alegando se trataba de sectores que habían generado importantes ingresos en los años precedentes. Posteriormente, con la reforma de la LISR de 2015, también se excluyó de dicho sistema a los sujetos pasivos especiales en general.

La exclusión de este tipo de contribuyentes se traduce en un trato discriminatorio, contrario a la igualdad y generalidad que debe caracterizar a la tributación y termina gravando una base imponible que no refleja la verdadera capacidad contributiva de ese sector de contribuyentes, lo que atenta igualmente contra los principios rectores del sistema tributario consagrados en los artículos 316 y 317 de la CRBV.

Tales violaciones resultan más evidentes aún con la medida adoptada respecto de los sujetos pasivos especiales en general, en tanto pierde total fuerza el argumento de que el tipo de actividad realizada justificaba un trato distinto al común.

La distorsión en el cálculo de la base imponible y, por ende, del ISR a pagar que supone la exclusión del SAI, se pone de manifiesto, entre otros casos, en la depreciación de activos fijos y el enriquecimiento neto resultante de su venta.

En virtud de lo anterior, se sugiere evaluar la reincorporación de los sujetos pasivos especiales en general al SAI, incluidos los del sector bancario, seguros, reaseguros y financieros, todo ello, claro está, previa evaluación global del sistema y de su adaptación a la situación actual, teniendo en cuenta las particularidades de sector.

Entre los aspectos que han de considerarse a esos efectos destacan los siguientes:

- 1.- La ganancia de capital derivada de la venta de activos
- 2.- El tratamiento del ajuste por inflación de los inventarios
- 3.- El tratamiento de las partidas monetarias de naturaleza financiera
- 4.- El pretendido gravamen sobre patrimonios negativos
- 5.- El tratamiento de las pérdidas provenientes del ajuste por inflación
- 6.- EL ajuste de los beneficios fiscales trasladados de ejercicios anteriores
- 7.-El método de actualización en sí mismo y la determinación de índices particulares cuando los oficiales no se adaptan a la realidad

ix) Otras posibles reformas o aspectos a considerar:

- 1.- Corregir (o eliminar) la definición "legal" incorporada en la "reforma ejecutiva" de la LISLR 2015 de "abono en cuenta", que se identifica con su noción técnica-contable (asiento o registro en la contabilidad del pagador) y no con su concepción jurídica-tributaria (que supone la exigibilidad del crédito).
- 2.- Mantener la tarifa y tratamiento fiscal de las actividades bancarias, financieras, de seguros o reaseguros de las empresas domiciliadas en el país, anterior a la "reforma ejecutiva" de la LISLR 2014.
- 3.-Reubicar el artículo 186 de la LISLR en el —o agregar o incorporar su contenido al - Artículo 5 *eiusdem*, habida cuenta de que es éste el enunciado que delimita la regla de disponibilidad.
- 4.- Regular las consecuencias fiscales de las reorganizaciones empresariales (fusiones, liquidaciones, etc.).
- 5.- Inclusión de un nuevo párrafo en el artículo 16 de la LISLR, mediante el cual, se aclare el tratamiento fiscal aplicable a los intereses moratorios.
- 6.- Unificar el tratamiento de los gastos deducibles y permitir que un gasto, independientemente de que remunere operaciones territoriales o extraterritoriales, sea deducible si se incurre para producir enriquecimientos territoriales.
- 7.- Regular un nuevo rubro de deducciones destinado a prever las provisiones obligatorias por riesgo de crédito, el cual podría ser complementado con los supuestos normativos de otras provisiones contables eventualmente deducibles, fundadas en serias estimaciones estadísticas de alta probabilidad, como lo han acogido numerosas legislaciones extranjeras.

- 8.- Reincorporar la exención de las instituciones sin fines de lucro, sin perjuicio del control fiscal de este tipo de instituciones por parte de la Administración Tributaria.
- 9.- Reinsertar la norma del Parágrafo Único del artículo 32 en la LISLR, relativa a la regla de la corrección del gasto causado acumulado no pagado.
10. Unificar en un sólo artículo el tratamiento de las pérdidas fiscales con el objeto de (i) igualar las pérdidas derivadas del ajuste por inflación a las pérdidas de explotación, permitiendo el traslado de unas y otras por tres ejercicios fiscales, y (ii) autorizar la actualización por inflación de las pérdidas trasladables.
11. Modificar el artículo 118 de la LISLR (subcapitalización), sobre los aspectos siguientes: (i) suprimir la presunción de vinculación establecida en los casos de préstamos provenientes de sociedades ubicadas en zonas de baja imposición fiscal, la cual coloca en cabeza del contribuyente la carga de probar un hecho negativo; (ii) establecer como parámetro de medición el "patrimonio neto financiero", pues esta cifra revela la verdadera capacidad de endeudamiento de la empresa y, por ende, la existencia o no de una subcapitalización; y (iii) eliminar la presunción *iuris et de iure* allí prevista<sup>30</sup>.
- 12.- Revisión del régimen tarifario previsto en la LISR, tanto respecto de las personas naturales como jurídicas, con miras a garantizar un gravamen progresivo real. De igual manera, revisar el tratamiento tarifario proporcional recientemente adoptado respecto del sector bancario, asegurador y financiero.

#### **B.1.4. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO<sup>31</sup>**

Respecto de la LIVA y su reglamentación se hace también necesario, proceder a una reforma a fin suprimir aquellos cambios introducidos en los últimos años que atentan contra la eficiente aplicación de este impuesto o violan los principios constitucionales que rigen la tributación (v gr., la atribución al Ejecutivo Nacional de la facultad de fijar las alícuotas del impuesto). Debe igualmente, subsanarse, actualizarse y mejorarse en general la actual regulación de este impuesto.

En este sentido, dentro de las principales medidas a implementar se sugieren las siguientes:

---

<sup>30</sup>Tomadas de las recomendaciones presentadas en Korody, Juan Esteban (Coord. General) y CANO, María Carolina y Rodríguez, Nathalie (Coords. Académicas), *70 años del Impuesto sobre la renta – Críticas y recomendaciones LISLR 2007, Memorias de las XIII Jornadas venezolanas de Derecho Tributario*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2013; Recomendaciones aprobadas por el Consejo Directivo de la AVDT, en el marco de las XVI Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario de la AVDT, *Aspectos de una necesaria reforma*, y Abache Carvajal, Serviliano, *La (des)institucionalización del Impuesto sobre la Renta*, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Editorial Jurídica Venezolana y Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2019).

<sup>31</sup> De igual forma la AVDT ha contribuido al estudio del IVA: Como, por ejemplo:

- 1.- X Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario: El Impuesto al Valor Agregado y el Régimen Aduanero Venezolano, Caracas, 2000.
- 2.- XIII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario, AVDT En memoria del Dr. Emilio Roche, Caracas, 2014. Ver Korody, Juan: "Informe de Relatoría del Tema II "Los efectos tributarios de los contratos", AVDT, Caracas, 2014.

#### **B.1.4.1. PERÍODO FISCAL:**

La reciente medida que impone en cabeza de los sujetos pasivos especiales la obligación de declarar y enterar la cuota tributaria de manera semanal resulta contraria a la práctica mundial en la que el período fiscal es bimestral o mensual. Las cargas administrativas que genera para el contribuyente y para la Administración que el período se reduzca a una semana no justifica la recaudación.

#### **B.1.4.2. RETENCIONES**

Eliminación del régimen de retenciones del IVA que desde su implementación no sólo ha generado graves distorsiones en el procedimiento de determinación y pago del impuesto, sino también, un grave perjuicio económico para un importante porcentaje de contribuyentes ordinarios, producto del pago en exceso del IVA de manera recurrente y de las dificultades o imposibilidad práctica de obtener su devolución.

La retención del IVA, además de no justificarse en un tributo de liquidación mensual, en caso de mantenerse, debe estar limitada a determinados sectores o grupos de contribuyentes de difícil control y aplicando una alícuota de retención de importe menor a las actuales de 75% y 100%.

En este sentido, en el caso de mantenerse el régimen retentivo recomendamos que la recuperación de los saldos de créditos fiscales no descontados se instrumente a través del portal del SENIAT, permitiéndole al contribuyente su compensación o cesión, transcurridos tres meses luego de practicadas las retenciones.

#### **B.1.4.3. RÉGIMEN DE ANTICIPOS**

Igualmente debe suprimirse el régimen de anticipos de impuestos del IVA, establecido de manera inconstitucional por la ANC, dado el grave impacto financiero que esta medida genera sobre los contribuyentes sujetos a dicho régimen.

En efecto, atendiendo a que el ejercicio impositivo del IVA es relativamente breve – semanal en la actualidad y mensual en la propuesta que presentamos- la coexistencia de anticipos y retenciones resulta gravosa y redundante, pues ambas figuras tienen como objeto adelantar ingresos al fisco, a título de pagos a cuenta, por parte de los sujetos pasivos especiales.

#### **B.1.4.4. RÉGIMEN DE PERCEPCIÓN**

Debería ser eliminado por cuanto distorsiona el sistema plurifásico no acumulativo propio del IVA y representa una importante carga para los agentes de percepción. Con un sistema de retenciones con una alícuota baja pudiera resolverse este tema.

#### **B.1.4.5. RÉGIMEN TARIFARIO**

Debe procederse a la revisión de las tarifas (general y especial) actualmente vigentes, atendiendo no sólo a fines recaudatorios, sino también, al impacto financiero que tiene este impuesto sobre los sujetos pasivos y consumidores finales, en un entorno económico marcado por la hiperinflación y una profunda recesión económica. Asimismo, debe suprimirse, por inconstitucional, la facultad conferida al Ejecutivo Nacional para fijar las alícuotas del impuesto, por ser esta materia de estricta reserva legal.

#### **B.1.4.6. GESTIÓN Y APLICACIÓN**

Otras de las reformas que se hace necesario introducir para mejorar la gestión y aplicación del IVA, son las siguientes:

- i) Reestablecer la base mínima de tributación, de manera de excluir de la aplicación del impuesto a un importante número de contribuyentes ordinarios (profesionales y trabajadores independientes, y pequeños y medianos comerciantes) que, además de poseer poco potencial recaudatorio, carecen de los recursos administrativos, personal y estructuras necesarios para la correcta gestión del tributo. Esta medida debe ir acompañada del establecimiento de un régimen simplificado de tributación (*vgr.* monotributo) que incluya a este universo de sujetos.
- ii) Regular los efectos de la pérdida de la condición de contribuyente ordinario del IVA, como consecuencia del cese definitivo de actividades gravadas por cambio del objeto social.
- iii) Revisar el concepto de exportación de servicios, a los fines de aclarar su alcance y, de ser el caso, sustituir o ampliar los criterios previstos actualmente en la ley para calificar a un servicio como de exportación (uso o aprovechamiento en el exterior). De igual forma, se sugiere incluir un listado (no taxativo) de los servicios que se consideran de exportación, a fin de evitar conflictos con la Administración Tributaria sobre la naturaleza del servicio en cuestión.
- iv) Establecer a los fines de la deducción del crédito fiscal, los mismos criterios de normalidad y necesidad exigidos para la deducción del gasto a los efectos de la LISR.
- v) Reconocer la posibilidad de deducir, de manera parcial, el IVA soportado en la adquisición de bienes y recepción de servicios destinados tanto a la realización de operaciones gravadas como al uso o consumo privado o personal de los socios, directores, empleados, etc. Actualmente la ley sólo permite la deducción del IVA soportado en la adquisición de bienes y servicios utilizados directa y exclusivamente en la realización de operaciones gravadas.

vi) Eliminar el lapso de caducidad del derecho a deducir los créditos fiscales soportados con motivo de la importación o adquisición de bienes y recepción de servicios gravados.

vii) Regular de manera expresa en la Ley, la aplicación del IVA en las cuentas de participación, consorcios y otras figuras similares de naturaleza asociativa.

viii) Establecer de manera expresa la no deducibilidad de los créditos fiscales asociados a los bienes retirados o desincorporados (autoconsumo de bienes), y de aquéllos vinculados con el uso o consumo de los servicios propios del objeto, giro o actividad del negocio (autoconsumo de servicios), a fin de dar a estos supuestos el mismo tratamiento previsto en la ley para las compras o recepción de servicios realizadas directamente por los consumidores o usuarios finales.

ix) Regular de manera expresa la aplicación del IVA en los procesos de reestructuración empresarial.

x) Establecer a cargo de la Administración Tributaria la obligación de publicar formatos de los libros de compras y ventas y facturas que sirvan de guía a los contribuyentes sobre los requisitos formales que éstos deben contener. De igual forma, debe imponerse a la Administración Tributaria la obligación de dictar normas que regulen el uso de los documentos sustitutivos de las facturas, la corrección de las facturas defectuosas y la sustitución de aquellas que se hayan destruido o perdido. Por otra parte, se hace necesario establecer expresamente en la Ley, la facultad de la Administración Tributaria para establecer un régimen especial o simplificado de registro de operaciones, para aquellos contribuyentes -con gran volumen de operaciones- cuya principal actividad económica se encuentre no sujeta, exenta o exonerada del IVA como, por ejemplo, los bancos y empresas de seguros.

xi) Incluir dentro de los regímenes especiales los casos de servicios públicos domiciliarios y las ventas y servicios a través de plataformas *e-commerce*.

xii) Revisar los distintos mecanismos de devolución del IVA previstos en la ley (etapa preoperativa, exportaciones, etc.), a los fines de garantizar un efectivo y expedito reembolso del impuesto en dinero. De igual forma se hace necesario regular todo lo relacionado con la devolución del IVA a los turistas, así como reconocer la devolución del tributo a los contribuyentes ordinarios que vendan bienes o presten servicios a personas o empresas domiciliadas en el territorio del Puerto Libre del Estado Nueva Esparta y otras zonas o territorios con regímenes especiales de tributación.

xiii) Revisar el régimen de exenciones y exoneraciones en el IVA como mecanismo dirigido a evitar que ciertos bienes y servicios de primera necesidad o de interés nacional se vean afectados con ese gravamen y con ello, elevados sus precios a nivel de su consumidor final, en tanto por las características del tributo resultan contraproducentes. Dada la forma de cálculo de este tributo, de mediar un beneficio fiscal, el vendedor del bien exento o exonerado, al no poder trasladar el IVA al consumidor protegido, se ve impedido de recuperar lo que por ese mismo tributo él ha pagado al adquirir los insumos para su producción (créditos), no quedándole otra alternativa que aumentar el precio al consumidor o abandonar el ramo al que se dedica. Por tal motivo, es necesario revisar este tipo de medidas, para

reducirlas a su mínima expresión, complementándola con un ajuste de la alícuota hacia la baja.

xiv) Revisar, a los fines de hacerlo más eficiente y racional, el régimen de uso de máquinas fiscales actualmente vigente.

xvi) Desarrollar la normativa reguladora de la modalidad bajo la cual los agentes, comisionistas y mandatarios han de emitir o requerir las facturas respecto de las operaciones celebradas por cuenta de sus representados.

xvii) Crear las bases normativas para sustituir el régimen de facturación física, por un régimen de facturación electrónica (esta propuesta debería instrumentarse en un contexto en el cual la prestación de servicios de electricidad e internet resulten confiables).

#### **B.1.4.7. ALÍCUOTA ADICIONAL APLICABLE A OPERACIONES GRAVADAS QUE SEAN PAGADAS EN MONEDA EXTRANJERA, CRIPTOMONEDAS O CRIPTOACTIVOS DISTINTOS A LOS EMITIDOS Y RESPALDADOS POR LA REPÚBLICA**

En Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 6.507 Extraordinario de fecha 29 de enero de 2020 apareció publicado el “Decreto Constituyente de Reforma Parcial del Decreto con Rango Valor y Fuerza de Ley que Establece el Impuesto al Valor Agregado”.

En virtud de aquella actuación de la ANC se incorpora en el artículo 27 de la LIVA la aplicación de una alícuota adicional entre el 5% y el 25% a las operaciones que involucren bienes y prestaciones de servicios que sean pagadas en moneda extranjera, criptomonedas o criptoactivos distintos de los emitidos y respaldados por la República.

Se reconoce al Ejecutivo Nacional la competencia para establecer el porcentaje de la referida alícuota adicional, para lo cual deberá respetar los límites mínimo y el máximo establecido en el “Decreto Constitucional”.

Respecto de la referida alícuota adicional se faculta al Ejecutivo Nacional a establecer, dentro de los referidos límites, distintos tipos de tarifas según los bienes y/o servicios de que se trate. De tal manera que pudieran existir simultáneamente varias alícuotas adicionales aplicables cada una a un tipo de operación específico.

Es así como cuando el pago de la contraprestación correspondiente a la venta del bien o a la prestación del servicio tenga lugar en moneda extranjera, criptomonedas o criptoactivos distintos a los emitidos o respaldados por el Ejecutivo Nacional (Ej. Petro), a la alícuota general a ellos aplicables (16% u 8%) se adicionará la referida en el tercer aparte de la norma aquí comentada (5% a 25%, según se haya establecido) y eventualmente la correspondiente al llamado impuesto al lujo.

La alícuota adicional a ser establecida por el Ejecutivo Nacional a que alude el tercer aparte del artículo 27 de la LIVA, aplica en los siguientes casos:

- Cuando se pacta y paga en moneda extranjera, criptomonedas o criptoactivos distintos de los emitidos y respaldados por la República, la contraprestación correspondiente a la venta de bienes muebles o prestación de servicios ocurridas en territorio nacional.
- Cuando se realicen **ventas de bienes inmuebles** que sean pactadas y pagadas en moneda distinta a la de curso legal en el país, criptomonedas o criptoactivos diferentes a los emitidos y respaldados por la República.

En cualquiera de los casos antes referidos, registradores y notarios, según aplique, antes de proceder a autenticar o protocolizar los documentos contentivos de las operaciones de ventas de bienes muebles o inmuebles, deberán exigir el comprobante de pago en bolívares o en criptomonedas o criptoactivos emitidos y respaldados por la República. En caso de que tales comprobantes no sean presentados, el registrador o notario deberá exigir la demostración del pago de la obligación tributaria a que se refiere el tercer aparte del artículo 27 de la LIVA, esta es, la que haya fijado el Ejecutivo Nacional entre el 5% y el 25%.

En caso de venta de bienes o prestación de servicios que se encuentren exentos o exonerados por la LIVA, si bien no aplicará la alícuota general (8% o 16%), sí aplicará la prevista en el tercer aparte del artículo 27 de la LIVA.

Independientemente de que debe declararse la nulidad del acto emanado de la ANC por cuanto esta carece de legitimidad de origen y desempeño para actuar en ese sentido, procedemos a efectuar los siguientes comentarios:

i) Surgen dudas con relación a la verdadera naturaleza de la obligación que supone la aplicación de la alícuota adicional consagrada en el tercer aparte del artículo 27 de la LIVA. ¿Se trata realmente de una alícuota adicional en el contexto del IVA o simplemente un “contrabando” en el que lo que se pretende gravar es el uso de moneda extranjera, criptomonedas o criptoactivos distintos de los emitidos y respaldados por la República? Todo pareciera dar a entender que estamos en el segundo supuesto, muestras de lo cual lo representa la aplicación de la alícuota adicional respecto de las ventas de bienes y prestaciones de servicios exentos o exonerados o sobre las ventas que tienen por objeto bienes inmuebles.

ii) La medida adoptada pareciera convertirse en un estímulo encubierto para el uso del Petro como medio de pago, en tanto evitará el recargo que supone la alícuota adicional (5% a 25%) prevista en el tercer aparte del artículo 27 de la LIVA.

iii) El sistema de créditos y débitos bajo el que opera el IVA, a través del cual pretende gravarse, como su nombre lo indica, únicamente el mayor valor que agrega cada eslabón de la cadena productiva y comercial hace que el consumidor final termine soportando el impacto del gravamen íntegramente, por cuanto él no entra en esa dinámica de deducciones de débitos y créditos. Tal es el caso, por ejemplo, de las amas de casa que acuden a los mercados a adquirir el sustento alimenticio de sus familias. La aplicación de la referida alícuota adicional incidirá directamente sobre numerosos consumidores finales, quienes tendrán que erogar por sus consumos cantidades significativamente mayores a las actuales que pudieran llegar hasta un hipotético 41,5%, según termine decidiendo Nicolás Maduro, tanto respecto de la alícuota general que conforme a la LIVA puede llegar a ser 16,5% (actualmente en 16%), como

respecto de la alícuota adicional que puede llegar a 25% (que está por ser definida pudiendo también ser el mínimo de un 5% o una gama de alícuotas, según los productos o bienes de que se trate). Lo anterior sin tomar en cuenta que en casos excepcionales también pudiera aplicar la alícuota del 15% prevista en el artículo 61 de la LIVA por consumos suntuarios.

Visto lo anterior, vale preguntarse si el pago de mercancías o de servicios en moneda extranjera, buena parte provenientes del sacrificio de la diáspora, es reflejo de mayor capacidad económica respecto de ese consumidor en comparación con la de quienes pagan en bolívares.

iv) El que se indique que las facturas al ser emitidas deben especificar la moneda, criptomoneda o criptoactivo en que fueron pagadas y su equivalente en bolívares, desconoce que, en una importante cantidad de casos, primero se emite la factura y, tiempo después, se registra su pago. Aun cuando entre vendedor de bienes/prestador de servicios (acreedor) y comprador de bienes/perceptor del servicio (deudor), exista un acuerdo respecto de la moneda o medio de pago a utilizar para pagar la obligación, nada impide que un acuerdo subsecuente modifique dichos términos. En esos supuestos, se aplicará, acaso, el mismo sistema de emisión de notas de crédito y de débitos, independientemente de que, por ejemplo, se trate de una de esas operaciones que están exentas o exoneradas del IVA a las que no se ha aplicado la alícuota general.

v) Qué ocurre en aquellos casos en los que el pago de la factura se realiza a través de la combinación de varios medios de pago. Así, por ejemplo, una factura pagada una parte en bolívares, otra en dólares y otra en Petros.

vi) Como fue indicado, no habiéndose modificado el hecho imponible en la LIVA, resulta totalmente fuera de lugar se incluya en su texto la aplicación de una alícuota adicional respecto de su venta. Más allá de esa observación, vale preguntarse, cuáles serán los comprobantes requeridos y aceptados por los registradores y notarios a efectos de la demostración del pago del precio de la operación en bolívares o en criptoactivos soberanos. Continuará siendo suficiente con la indicación del precio de la operación en bolívares y la presentación de un cheque emitido en la moneda de curso legal, para satisfacer las expectativas de las autoridades. Al respecto no puede dejar de mencionarse el curioso cambio de criterio que pareciera encerrar esta medida en cuanto a la posibilidad de protocolizar y autenticar documentos en los que las cifras estén en moneda extranjera, claro está, indicando su equivalente en bolívares al tipo de cambio oficial.

En todo caso, dado el vicio de nulidad absoluta que registra el referido acto y las implicaciones negativas que encierra, debe procederse a su inmediata anulación o derogatoria.

### **B.1.5. IMPUESTO A LOS GRANDES PATRIMONIOS<sup>32</sup>**

---

<sup>32</sup> XVIII Jornadas se trató este tema, ver: GARCÍA PACHECO, Ingrid: “Informe de relatoría”, en XVIII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario, “Patologías del Sistema Tributario Venezolano”, AVDT, Caracas, 2019

Planteamos la derogatoria del acto emanado de la ANC que crea el Impuesto a los Grandes Patrimonios (IGP), o se solicite la declaratoria de inconstitucionalidad de esa pretendida Ley Constitucional, con base en los siguientes argumentos:

i) Como se ha venido señalando, constitucionalmente, la AN es quién tiene, de forma única y excluyente, la competencia de dictar leyes en materia tributaria. Frente a lo expuesto, la ANC, además de su ilegitimidad de origen, al haber dictado la Ley Constitucional que crea el Impuesto a los Grandes Patrimonios (LCIGP), pretende, inconstitucionalmente, sustituir a la AN en la referida competencia legislativa en materia tributaria.

ii) Adicionalmente, el IGP, conforme ha sido diseñado por la ANC, genera supuestos de doble o múltiple imposición económica y carece de medida unilateral para evitar los efectos de doble tributación (jurídica) internacional que el gravamen extraterritorial conlleva. Asimismo, la pretendida “Ley Constitucional” no define con certeza ciertos elementos esenciales del tributo, lo que compromete su aplicación y la vicia, aún más, de inconstitucionalidad.

iii) La LCIGP no intenta evitar los posibles efectos confiscatorios de ese impuesto, como se evidencia en la falta de armonización entre el IGP y el ISLR, y la carencia de reglas que limiten su imposición:

- a. *Doble o múltiple gravamen sobre el patrimonio subyacente a las acciones de sociedades mercantiles.* La LCIGP incorporó a las personas jurídicas como sujetos pasivos del impuesto, a diferencia de cómo ha sido concebido el impuesto sobre el patrimonio en otros países, que lo limitan a las personas naturales. En virtud de lo anterior, cuando el IGP grava el patrimonio de una sociedad mercantil, y, asimismo, las acciones de esa misma persona jurídica, en cabeza del propietario de esas acciones, se generará un doble gravamen sobre el mismo patrimonio subyacente a tales acciones. Gravamen que será múltiple en la medida que existan personas jurídicas que se posean sucesivamente.
- b. *Falta de acreditación de impuestos extranjeros a efectos de evitar la doble tributación internacional.* En el IGP los sujetos pasivos pagarán impuesto sobre todo su patrimonio, incluso aquellos bienes situados en el extranjero o derechos que se puedan ejercer en el exterior. Ahora bien, a pesar de los efectos de doble tributación que conlleva el gravamen extraterritorial, la LCIGP omitió establecer una medida para evitar tales efectos, como lo es la acreditación de impuestos sobre el patrimonio pagados en jurisdicción extranjera donde estén situados elementos patrimoniales del sujeto pasivo del IGP, objeto de la doble tributación. Por lo tanto, en contradicción con lo previsto en el artículo 11 del COT, subsistirán los efectos de doble tributación internacional, salvo que la misma sea remediada por la aplicación de convenio para evitar la doble tributación en materia de ISR e impuesto sobre el patrimonio.
- c. *Deslegalización de la definición de la base imponible del impuesto.* Según los artículos 16, numeral 3, y 22 de la LCIGP, a efectos de la aplicación del impuesto, el valor atribuible a inmuebles y otros bienes será el mayor entre distintos valores, entre ellos, el precio de adquisición actualizado. A este respecto, la LCIGP faculta inconstitucionalmente a la Administración Tributaria para que dicte normas sobre la

estimación de ese precio actualizado, en violación del Principio de Reserva Legal establecido en el artículo 317 de la CRBV.

- d. *No limita la incidencia del IGP con respecto a la renta anual del sujeto pasivo.* Se le pueden atribuir efectos confiscatorios a la aplicación del IGP, cuando ese impuesto más el ISLR, exceden lo que se interprete como una porción razonable de la renta para efectos de imposición, más aún, cuando tal imposición alcance el patrimonio mismo del sujeto pasivo. Pretender que el obligado tributario enajene bienes o derechos de su patrimonio en monto que exceda una porción razonable de la renta para efectos de imposición, constituirá una violación del principio de no confiscatoriedad (artículo 317 de la CRBV). Asimismo, una imposición en los términos antes referidos impedirá al sujeto pasivo ejercer su derecho de dedicarse libremente a la actividad económica de su preferencia, en violación del artículo 112 de la CRBV.

Prever los efectos confiscatorios que se derivarán de la aplicación del IGP en situaciones particulares, habría dependido de que legalmente se haya establecido un límite a la suma del IGP más el ISLR, con respecto a la renta anual del sujeto pasivo; límite que no se estableció. Por lo tanto, serán los jueces con competencia en materia tributaria quienes deban declarar en que situaciones la aplicación del IGP conlleva efectos confiscatorios, lo que difícilmente ocurrirá.

En un futuro, dentro de un contexto de reinstitucionalización del país, recomendamos la no aplicación de un impuesto sobre el patrimonio en Venezuela, más aún cuando en su diseño se manifiesten las características del IGP, que anteriormente criticamos, en virtud de su inconstitucionalidad. En efecto, en ese contexto de reinstitucionalización es prioritario para el país el establecimiento de un marco legal y fiscal que incentive la realización de nuevas inversiones tanto nacionales como extranjeras. Es contradictorio con los fines antes expuestos, el establecimiento de un impuesto sobre el patrimonio, cuando la tendencia a nivel internacional es su inexistencia. Destacamos asimismo la dificultad de establecer un límite a la imposición sobre el patrimonio, que, de forma general, evite o procure evitar sus efectos confiscatorios para todos los sujetos pasivos.

#### **B.1.6. “PARAFISCALIDAD”**

La cláusula del Estado social prevista en la Carta Magna, se convirtió en el caballo de Troya que penetró espuriamente el valladar de los *derechos* para justificar ilegítimamente el expolio de los medios y recursos productivos del país, con medidas discrecionales de control e intervención, a contrapelo de las garantías y principios constitucionales, vulnerando no solo el derecho de propiedad, la libertad económica y la libre iniciativa privada, sino también, la dignidad humana del venezolano y los derechos al desarrollo humano integral y al libre desenvolvimiento de la personalidad y del derecho al trabajo que se han visto severamente postergados<sup>33</sup>.

---

<sup>33</sup> Consultar: Blanco-Uribe, Alberto: “Informe de relatoría” en las “VIII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario. Tributación Municipal y Exacciones Parafiscales”, AVDT, Caracas, 2006.

En el año 2005, con fundamento en numerosas leyes habilitantes, comenzó a registrarse una peligrosa práctica caracterizada por el dictado de Decretos Leyes de la más diversa índole, en las que se incluía la obligación para varias categorías de personas jurídicas del sector público y privado de efectuar aportes a fondos, basados todos, en la corresponsabilidad que tienen los particulares en la consecución de los fines del Estado, consagrada en los artículos 132 y 35 de la CRBV.

Ese escenario, hoy día lo conforma un universo de aproximadamente treinta Decretos-Leyes vigentes, en las que además de violentarse las más claras reglas de la tributación; se han quebrantado también trascendentales principios rectores de la administración de la Hacienda Pública en materia presupuestaria, atentando contra la utilización del presupuesto como herramienta de planificación y de los controles propios del manejo del erario público, todo lo cual ha puesto en peligro el desarrollo económico del país.

El Legislador habilitado, aunque en algunos casos ha terminado reconociendo el carácter tributario de este tipo de aportes, no termina de ser consistente en su proceder, registrándose un régimen ambiguo en el que aquellos son tributos para algunas cosas, pero no para otras.

Si bien admitimos que la tributación, como toda creación humana está obligada a evolucionar, dicho avance, no puede echar por tierra las conquistas alcanzadas por la depuración que con el tiempo está obligada a registrar la convivencia humana. El cambio, no es necesariamente expresión de avance, este sólo se logra cuando lo ya conquistado es realmente mejorado. El objetivo perseguido, requiere para su consecución, de mecanismos capaces de conciliar la solidaridad con la productividad, la coexistencia del sector público y del privado en justo equilibrio y el respeto a las reglas y controles que aseguren la transparencia de la administración de la Hacienda Pública y el respeto de los derechos y garantías constitucionales de los contribuyentes, como protagonistas de aquella misión.

Una muestra de este tipo de aportes, a los que se ha dado por llamar exacciones parafiscales, lo representan los implementados en materias de:

- a. Ciencia, Tecnología e Innovación
- b. Drogas
- c. Telecomunicaciones
- d. Cinematografía Nacional
- e. Radio y Televisión
- f. Deporte
- g. Sector Bancario
- h. Seguros y Reaseguros
- i. Bomberos y Bomberas
- j. Riesgos Socionaturales y Tecnológicos
- k. Turismo
- l. Contrataciones Públicas
- m. Pesca y Acuicultura

### ***Recomendaciones***

- Determinar la verdadera naturaleza jurídica de tales aportes con miras a depurar no sólo su existencia, según se justifiquen o no, sino también, su tratamiento jurídico.
- Definir los supuestos excepcionales en los que SASPJ, Institutos Autónomos y Empresas del Estado pueden convertirse en sujetos activos y/o administradores de producidos tributarios.
- Respecto de aquellos que califiquen como tributos, la AN debería efectuar los ajustes necesarios a las leyes que los consagran, de manera que se respeten plenamente los principios rectores del Sistema Tributario, previstos en la CRBV.
- Entre más aportes parafiscales existan, mayores serán las cargas que se descuentan para la determinación del ISR. Ante esta situación el “legislador” delegado de “emergencia” o habitado ha optado por el expediente de distorsionar el ISR pretendiendo que el monto pagado por estas exacciones no sea deducible del ISR, un sinsentido enorme.

## **B.1.7 SECTORES ESPECIALMENTE SENSIBLES EN MATERIA TRIBUTARIA**

### **B.1.7.1. SECTOR AGROPECUARIO**

i) Debe procederse a una exhaustiva revisión del régimen impositivo aplicable al sector agrícola y pecuario, por cuanto en los últimos veinte años han sido muchos los gravámenes que sobre tan sensible actividad se han creado, poniendo con ello en peligro su productividad y la satisfacción por vía interna de las necesidades alimenticias del pueblo venezolano. La falta de atención gubernamental que caracteriza a las zonas rurales, entre otras razones por lo poco atractivas que son desde el punto de vista electoral; la inseguridad galopante que en ellas reina, al punto de ya hablarse de su control por parte de la guerrilla y los carteles de la droga, que se traduce en constantes secuestros, pérdidas de vidas de los trabajadores del campo y el pago de altas sumas de dinero por concepto de “vacuna”; el mal estado de las vías y demás medios de comunicación, aunadas a una política tributaria diseñada al margen de esa realidad y que favorece a las importaciones de rubros alimenticios, obligan a revisar las medidas adoptadas en ese ámbito.

ii) La Ley de Tierras y Desarrollo Agrícola, contentiva del Impuesto sobre Tierras Ociosas, dirigido a gravar la infrautilización de las tierras rurales públicas y privadas, que aunque nunca llegó a implementarse se mantiene vigente; la posibilidad constitucional de que se cree mediante ley nacional un impuesto sobre predios rurales de cuyo producido serán destinatarios los municipios (Art. 156.14 CRBV); la aplicación del ISR a la actividad agrícola y pecuaria, salvo que se logre cumplir el engorroso procedimiento para la procedencia de la exoneración prevista en la ley para las actividades primarias de este tipo; las contribuciones parafiscales para el sector agrícola previstas en la Ley Orgánica de Contribuciones Parafiscales para el Sector Agrícola, que tampoco llegaron a instrumentarse pero están contempladas legalmente; el gravamen con el IVA de la venta del ganado en pie, de los servicios de matadero, la carne de res, pavo y cerdo, entre otros, son muestras de la gran presión a la que se ha sometido a este sensible sector, ello sin contar el resto de tributos comunes a las demás actividades, todo lo cual ha redundado negativamente en su desempeño.

iii) Constituye hecho notorio, la adopción por parte de ciertos grupos guerrilleros, de mecanismos al margen de la Ley dirigidos al financiamiento de sus actividades, entre ellos, el secuestro, el cobro de “vacuna” y el incremento de la inseguridad para el trabajador del campo. La “vacuna” ha sido incluso calificada por esas agrupaciones como un impuesto, en el que los sujetos obligados a su pago son los propietarios de haciendas ubicadas especialmente en la zona fronteriza con Colombia (Zulia, Táchira y Apure).

Evidencias claras existen de censos efectuados por la guerrilla respecto de las fincas, sus propietarios y el campesinado, así como de su clasificación con el objeto de establecer cuotas de pago que atienden a la capacidad económica. Oportunidades sin prórrogas para el cumplimiento de tal exigencia y de sanciones que pueden llegar incluso hasta la muerte, permiten guardando, claro está, las distancias, establecer un paralelismo entre esa figura y la de los tributos, constituyéndose aquélla en una carga adicional para el explotador agropecuario, que desincentiva e incluso impide la nueva inversión y la debida atención de sus fincas, y para el campesino que cada vez queda más desamparado en la defensa de su vida y de su fuente de trabajo.

La realidad del sector agropecuario en el país, caracterizada por el abandono por parte de los gobiernos de las áreas en las que normalmente ese tipo de actividad se lleva a cabo, por representar centros despoblados y por ende de poco atractivo electoral, se traduce en insuficiencia e inadecuación de las vías de penetración rural que implican el aislamiento de centros productivos durante las temporadas de lluvias, el incremento de la inseguridad generada por la acción de la guerrilla y del hampa común, aunada a las dificultades y riesgos propios de una actividad tan sensible como la aquí comentada, hacen reflexionar, en cuanto a la pertinencia de las medidas adoptadas que hacen cada vez menos rentable y atractiva tan importante actividad.

iv) La política de importación alimentaria que se adoptó en los últimos años por el Gobierno Nacional caracterizada por la exoneración del pago del IVA y de aranceles de aduana sujeta simplemente a la presentación del Certificado de no Producción Nacional, atentó contra el productor local que al comprar los insumos propios de su actividad debe soportar el traslado económico de los aranceles y del IVA cobrados a su nacionalización. Hoy día esa política ha llegado al extremo de prácticamente liberar de controles la importación de productos elaborados y semielaborados que atentan contra la producción nacional y al sector agropecuario como proveedor de materias primas.

#### **B.1.7.2. SECTOR DE LOS HIDROCARBUROS LÍQUIDOS**

Las obligaciones de orden fiscal que recaen sobre las entidades dedicadas al ejercicio de actividades primarias, trátese de empresas del Estado o de Empresas Mixtas, pueden agruparse en dos bloques: patrimoniales y tributarias, sin que apliquen de igual manera a ambos tipos de entidades. Todas, en su conjunto, conforman a la llamada “Renta Petrolera”.

Dentro de las obligaciones patrimoniales se encuentran: regalías, ventajas especiales, aportes al desarrollo endógeno, bonos y dividendos. En las obligaciones de orden tributario se encuentran fundamentalmente: ISR, IVA, contribuciones de la seguridad social,

exacciones parafiscales, aranceles de aduana y los tributos previstos en la LOH (impuesto superficial, consumo propio y registro de exportación y de extracción).

Respecto de este sector se sugiere el diseño de una adecuada política de beneficios fiscales (importaciones, nuevas inversiones, etc.), que incluya, entre otros, las siguientes medidas:

- Exoneraciones en materia de tributos vinculados con la importación de bienes y servicios (aranceles de aduana e IVA de nacionalización)
- Rebajas por nuevas inversiones en materia de ISR
- Exoneraciones de las contribuciones especiales sobre precios extraordinarios y exorbitantes del mercado internacional de los hidrocarburos, hasta tanto se decida su derogatoria
- Eliminación o suspensión del compromiso de responsabilidad social previsto en la Ley de Contrataciones Públicas
- Revisión de la validez de las medidas tributarias adoptadas a nivel del Acuerdo que establece los Términos y Condiciones para la constitución de Empresas Mixtas:
  - o Traslado de pérdidas operativas
  - o Depreciación y amortización acelerada
  - o “Impuesto sombra”

## **B.1.8. OTRAS ÁREAS DE ESPECIAL IMPORTANCIA EN MATERIA TRIBUTARIA NACIONAL**

### **B.1.8.1. EXCESO DE CARGAS ADMINISTRATIVAS SOBRE LOS CONTRIBUYENTES**

Las cargas que recaen sobre los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria no se limitan al pago de tributos y sus accesorios (multas e intereses de mora), sino que devienen también del cumplimiento de los deberes formales que le son impuestos (comprobantes de retención, anticipos, múltiples declaraciones, etc.), así como de roles de muy diversa naturaleza que le son asignados bajo la premisa del deber de colaboración que debe existir entre ellos y la Administración Tributaria.

“La omnipresencia del elemento fiscal, cuya influencia se deja sentir cada vez con más fuerza en la vida cotidiana y en cada acto del tráfico jurídico (civil o mercantil), ha conducido a una creciente “pan-fiscalización” de las relaciones entre la Administración Pública y los ciudadanos, al ser contemplados estos últimos, de uno u otro modo, como “obligados tributarios” -obligados a pagar u obligados a hacer-”<sup>34</sup>. Reflejo de ello lo constituye la amplia gama de sujetos pasivos de la obligación tributaria integrada, entre otros, por contribuyentes, agentes de retención y de percepción, obligados a ingresar a cuenta, responsables, sucesores en la deuda tributaria, representantes legales o voluntarios y obligados a suministrar información o a prestar colaboración a la Administración Tributaria.

---

<sup>34</sup>Casado Ollero, Gabriel. Procedimientos de Liquidación y de Comprobación de los Tributos en la Legislación Española. Caracas. Ediciones SENIAT – Centro de Estudios Fiscales – CIAT. 2002, pp. 77-79.

“De ahí que se haya pasado de una situación en la que el ciudadano únicamente se relacionaba con la Administración Fiscal en su condición de contribuyente (esto es, sujeto realizador del hecho imponible de un tributo y situado, por tanto, en el lado pasivo de una estricta relación crédito-deuda) a una situación hoy generalizada en la que las relaciones con el Fisco se institucionalizan pero no ya respecto del sujeto pasivo-contribuyente, sino con el ciudadano, con el administrado, en su pura condición de tal<sup>35</sup>”.

“De ahí que, en nuestra opinión, el “clima” en el que se desenvuelven las relaciones entre el administrado y la Administración Fiscal donde verdaderamente se capta, no es tanto en la relación tributaria periódica u ocasional ni, en cualquier caso transitoria, que tiene por objeto la obligación tributaria y que se extingue con el cumplimiento de la prestación y el pago del tributo, sino más bien en la relación (estable, permanente), que supone la sujeción del administrado a la autoridad fiscal como consecuencia del ejercicio de las potestades tributarias, y en los vínculos jurídicos que de aquélla derivan<sup>36</sup>”.

“No obstante, en algunas ocasiones el Legislador y las Administraciones Tributarias abusan de ese deber que recae sobre los particulares, imponiéndoles cargas administrativas y económicas totalmente desproporcionadas, que incluso terminan desnaturalizando la estructura del tributo y atentando contra los más elementales principios rectores del sistema tributario<sup>37</sup>”.

Lo anterior es lo que se ha venido registrando cada vez con mayor énfasis en el caso venezolano, no sólo a nivel nacional sino también municipal, especialmente en lo que respecta a la designación de agentes de retención y al pago de anticipos. Muestra de esas obligaciones que se imponen a los sujetos pasivos de la obligación tributaria son las siguientes:

- Designación de agentes de retención y percepción, con la consiguiente obligación de efectuar el oportuno enteramiento y la emisión de los comprobantes que deben ser entregados a los contribuyentes.
- Régimen de anticipos de ISR e IVA que conlleva declaraciones y enteramientos con frecuencia incluso diaria.
- Elaboración y presentación anual de los estudios de precios de transferencia.
- Declaración de inversiones en jurisdicciones de baja imposición fiscal.
- Emisión de facturas bajo los parámetros exigidos por la Administración Tributaria.
- Traducción al castellano de soportes contables emitidos en el extranjero y, en idioma diferente.
- Adquisición de máquinas fiscales.
- Llevado de libros especiales.
- Deber de almacenar y conservar documentación.
- Auditoría externa de determinados instrumentos financieros.

---

<sup>35</sup>Ibídem, pp. 77-79.

<sup>36</sup>Idem.

<sup>37</sup> Administraciones Tributarias: Nuevas Tecnologías y Colaboración y Asistencia Mutua. Madrid. Ediciones Delta, 2005, pp. 259, 260, 263 y 267.

- Suministro de información.

El debido cumplimiento de estas obligaciones exige, sin lugar a duda, de recurso humano, tecnológico y de infraestructura, todo lo cual supone costos para el obligado que, valga decir, se ve además impactado, por una parte, por los constantes cambios experimentados por la normativa correspondiente, producto de los designios de la autoridad; y por la otra, por la coexistencia de diversos niveles de haciendas públicas, en los casos de estados federales como el nuestro.

Es importante preguntarse, si el Legislador o la Administración Tributaria al imponer estas obligaciones evalúa el impacto financiero que para sus destinatarios, ellas suponen.

El deber de colaboración que deben constitucional o legalmente los administrados a la Administración Pública, no puede servir de escudo para amparar sus deficiencias o la incapacidad del Legislador de conciliar eficiencia, rentabilidad y simplicidad del tributo, características, todas ellas, consideradas como *desiderátum* del sistema tributario.

La capacidad contributiva como referencia obligada para el Legislador al momento de concebir y diseñar un tributo no sólo debe tenerse en cuenta para determinar el hecho generador, el contribuyente, la base imponible y la alícuota, sino que también debe considerarse conjuntamente respecto de las cargas administrativas y operativas que el tributo puede suponer para el contribuyente y para quienes califiquen en los diversos escenarios posibles, como sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria (agentes de retención y percepción).

Más allá de las cargas económicas que supone la contratación de personal adicional, de tecnología (hardware y software), el sujeto pasivo se ve adicionalmente expuesto a responsabilidades civiles e incluso penales de magnitud que deben ser tomadas en consideración al evaluar la presión tributaria real a la que están sometidos.

#### **B.1.8.2. REFORMA DEL RÉGIMEN DE SUJETOS PASIVOS ESPECIALES**

En vista de que la calificación de los sujetos pasivos especiales por parte del SENIAT depende de que los contribuyentes tengan ingresos superiores a 30.000, 60.000 y 120.000 UT, según sea el caso, la efectividad en la consecución de los objetivos trazados con la creación de aquella figura ha quedado totalmente desvirtuada producto de la inadecuada política en la concepción y fijación de aquella unidad de valor.

Más allá de lo anterior, vale señalar que si bien la figura del sujeto pasivo especial fue creada con el propósito de prestar especial atención al sector de contribuyentes que mayores aportes tributarios efectúa a la República, hemos visto como esa categoría de sujetos ha venido siendo utilizada para otros fines, entre ellos, considerarlos contribuyentes de tributos como el Impuesto a las Grandes Transacciones Financieras (IGTF) y el Impuesto a los Grandes Patrimonios, el que se les designe como agentes de retenciones del IVA o se les obligue a anticipar ese tributo y el ISR, todo lo cual termina distorsionando el propósito original y violentando el principio de generalidad e igualdad que establece la CRBV. Una

cosa es que quien más tiene más pague y, otra muy distinta que, exista un régimen tributario prácticamente distinto para unos y otros contribuyentes. Lo anterior se ha hecho palpable, además, en la muy cuestionada reforma de la LISR de 2015 en la que como fuera expuesto se excluyó del SAI a los sujetos pasivos especiales como si se tratara de unos contribuyentes que a diferencia de los ordinarios no les afecta la inflación que sobre todos recae en el país.

Otra muestra inadmisibles de aquella discriminación la representa el artículo 108 del COT de 2020 en el que las sanciones pecuniarias aplicables a sujetos pasivos especiales por la comisión de ilícitos formales se verán incrementadas en un 200% por el solo hecho de pertenecer el infractor a esa categoría de sujetos.

El régimen que se ha terminado concibiendo respecto de los sujetos pasivos especiales, amerita así pronta revisión. En particular, sugerimos incorporar una norma de contenido programático en el COT que prevea que la calificación del sujeto pasivo especial no supone un tratamiento distinto en materia impositiva, limitaciones en la imputación de costos o gastos, o un régimen sancionatorio más punitivo. Esa norma de contenido programático expresamente debe indicar el fin exclusivo de *control fiscal* que tiene la calificación de “sujeto pasivo especial”, o lo que es igual, así como debe indicarse para que no sirva dicha calificación, también debe indicarse para que sí opera.

### **B.1.8.3. CREACIÓN DE UN PLAN DE INCENTIVOS FISCALES PARA ESTIMULAR LA INVERSIÓN**

#### **B.1.8.3.1. DIAGNÓSTICO**

Consideramos que antes de acometer la creación de nuevos incentivos fiscales, o paralelamente a ello, debe ser revisada la normativa vigente en esta materia a fin de que se tenga un diagnóstico sobre la materia. Partiendo de las medidas existentes podrían corregirse las fallas que en algunos casos se presentan y que atentan contra la posibilidad de que verdaderamente puedan cumplir sus cometidos. Dada la práctica y experiencia registrada en la materia, entre esas fallas vale la pena destacar como principales, las siguientes:

1. Errónea jerarquización de los instrumentos a través de los cuales se crean los beneficios.
2. Dispersión de la normativa que contempla los incentivos fiscales vigentes. Muchas veces similares beneficios fiscales se encuentran contenidos en instrumentos distintos.
3. Errónea configuración técnica de los beneficios.
4. Inseguridad jurídica en torno a la vigencia de los beneficios, dados los términos de su consagración.
5. En general, no existe una uniformidad en cuanto a cuál es el espíritu que debe orientar la legislación fiscal, es decir, si se quiere hacer de ella un estímulo a las inversiones o no.

En esta materia remitimos adicionalmente a la propuesta efectuada por CONINDUSTRIA en el año 2018, contenido en el documento “Hacia una Venezuela Industrializada: La Ruta”, según la cual:

- a) Especialmente para el sector industrial, sugiere la implementación de un régimen de rebaja de ISR hasta un máximo del treinta (30%) en un plazo de doce (12) años y de forma

decreciente, por el monto de las nuevas inversiones representadas en nuevos activos fijos, distintos de terrenos, destinados al aumento efectivo de la capacidad productiva o a nuevas empresas, siempre y cuando no hayan sido utilizados en otras empresas destinadas a las pequeñas, medianas y grandes empresas del sector industrial, estructurado de la siguiente forma: 30% para los años del 1 al 3, ambos inclusive, 20% para los años del 4 al 6, ambos inclusive y, 10% para los años de 7 al 12, ambos inclusive.

b) Establecimiento de un régimen de exoneración de ISR para determinados sectores que generen empleo masivo, así como también, respecto de enriquecimientos derivados de las industrias o proyectos que se establezcan o desarrollen en determinadas regiones del país o se ubiquen en sectores sensibles de la economía.

c) Establecimiento de un régimen de exoneración de un 100% del IVA para la importación y venta nacional de bienes de capital con tecnología de punta y de energías limpias (que preserven el ambiente) destinados exclusivamente para las pequeñas, medianas y grandes empresas del sector productivo nacional, especialmente el industrial. Esta medida también debe abarcar la importación de maquinarias, semillas y fertilizantes para el sector agrícola y pecuario.

d) Impulso de los contratos relativos a la estabilidad jurídica de regímenes de tributos nacionales, estatales y municipales como instrumento que fomente la atracción de inversiones al sector industrial de forma coordinada entre todos los poderes públicos (Nacional, Estatal y Municipal)

e) Modificar el régimen de Draw Back establecido en la LOA y desarrollado en el Reglamento de la Ley Orgánica de Aduanas sobre los Regímenes de Liberación, Suspensión y otros Regímenes Especiales, con la finalidad de establecer una devolución de los impuestos de importación en una proporción que estimule el proceso industrial con destino a la exportación disminuyendo los tiempos de respuesta por parte de la Administración Tributaria en su devolución.

## **B.2. TRIBUTACIÓN ESTADAL**

### **B.2.1. CONSIDERACIONES PRELIMINARES**

Aprobada mediante referendo la CRBV, el país se encontró ante un instrumento claramente favorecedor de la descentralización, lo que pudo considerarse reflejo de las indiscutibles bondades que a ella reconocían los Constituyentes y el pueblo, producto precisamente de importantes aciertos registrados en la década previa (1989-1999).

La Carta Magna reconoció a los sectores estatal, distrital y municipal como beneficiarios del proceso de descentralización, sin haberse dejado de lado a las comunidades y grupos vecinales, destinatarios del grado más avanzado que del mismo podía alcanzarse. El Poder Nacional, por su parte, se instituyó en promotor inicial y conductor fundamental del proceso, al radicar en su seno la principal gama de competencias y fuentes de recursos susceptibles de ser transferidos mediante leyes sancionadas por la AN.

Se produjeron además con la CRBV de 1999 avances respecto de la Carta Magna de 1961, en aspectos como: i) el reconocimiento de la descentralización como política nacional (Art. 158); ii) mayor claridad en lo relativo al alcance de la transferencia de competencias del Poder Nacional a los estados y municipios (administrativa, legislativa y tributaria), comparada con la confusión que en su momento suscitó su predecesora (Art. 157); iii) la conservación de mecanismos de transferencia de recursos como el Situado Constitucional y las Asignaciones Económicas Especiales (Arts. 167.4 y 156.16); iv) la consagración de nuevas subvenciones, como las que se canalizarían a través del Fondo de Compensación Interterritorial (Art. 167.6); v) la referencia expresa a la delegación armonizada de tributos a los estados y municipios (Arts. 156.13 y 167.5); vi) la orden de que fuera sancionada en un plazo de un (1) año, una ley que desarrollara las haciendas públicas estatales y; vii) la creación de un órgano interterritorial rector del proceso descentralizador, denominado Consejo Federal de Gobierno.

Más allá de los principios y postulados descentralizadores consagrados en el Texto Fundamental, que desde su Preámbulo calificaron al Estado Venezolano como federal y descentralizado y que fueron ratificados en su articulado (4 y 6), debía reconocerse que el Poder Constituyente había delegado en la AN las acciones para transitar de manera efectiva y real hacia la verdadera consolidación de aquel modelo.

Correspondía entonces en primera instancia, a la AN una responsabilidad histórica, hacer descender a la descentralización del formalismo y llevarla a su real materialización. Este rol constituía una obligación que había de cumplirse mediante la sanción de una serie de instrumentos legales en los que se desarrollaran con pleno apego al Texto Fundamental todos los institutos y principios en él consagrados.

A veinte años de la aprobación de la CRBV, el panorama no puede ser más desolador. Las actuaciones de la AN, pero también las del resto de las ramas del Poder Público Nacional, así como la de las gobernaciones y alcaldías, no sólo han distado del cumplimiento de la misión que les fue encomendada constitucionalmente, sino que en la mayoría de los casos pueden calificarse de contrarias a ella.

El retroceso en el proceso de descentralización ha sido sin duda el resultado de una política orquestada por los gobiernos que han operado bajo la vigencia de la CRBV, a quienes poco ha importado el camino por ella trazado. Los fines perseguidos con tal proceder, han sido entre otros, cerrar el paso a nuevos liderazgos capaces de confrontar al Poder Central y la exacerbación de la dependencia económica de la población a las políticas económicas y sociales implementadas por la Presidencia de la República.

En la implementación de aquella política, han sido varios los frentes desde los cuales ha actuado el Poder Nacional, destacando entre ellos, el electoral, el administrativo y el financiero.

En lo electoral, se han implementado una serie de prácticas que van desde la reorganización de los circuitos electorales a efectos de la elección de diputados; la reubicación de centros electorales en favor de las pretensiones del partido de gobierno; los

cambios de centros de votación asignados a los electores, la inhabilitación de candidatos opositores y la impugnación de resultados electorales contrarios a los intereses del partido oficialista.

En lo administrativo, se dejaron de dictar leyes que profundizaran la transferencia de competencias del Poder Nacional al Estatal y de éste al Municipal, revirtiéndose por el contrario algunas de las que habían sido asumidas durante la década de los noventa del siglo pasado, todo ello bajo una serie de subterfugios jurídicos desarrollados, entre otros medios, a través de sentencias del Máximo Tribunal. Se dejaron de dictar leyes dirigidas a fortalecer la asunción de competencias por parte de los entes menores, a la par que se impulsaba la idea de la instauración de un Poder Popular que competía con aquellos, en el ejercicio de competencias y en la asignación y administración de recursos financieros.

En lo financiero a nivel estatal se desatendió por completo el mandato contenido en el numeral 6 de la Disposición Transitoria Cuarta de la CRBV, que ordenaba que en el plazo de 1 año contado a partir de la instalación de la AN se sancionara una ley que desarrollara la hacienda pública estatal. Lejos de fortalecer las finanzas de los estados, las acciones del Poder Público Nacional se orientaron a debilitar las pocas fuentes de financiamiento con las que contaban y en algunos casos, a despojarlos de ellas.

Muestra de buena parte de las acciones tomadas por el Poder Público Nacional en desmedro de los estados y municipios las constituyen las leyes o actos administrativos que de seguida se mencionan, aun cuando algunos se encuentran ya derogados, pero produjeron efectos negativos mientras permanecieron vigentes:

- Ley de los Consejos Locales de Planificación Pública
- Ley de los Consejos Estadales de Planificación y Coordinación de Políticas Públicas
- Ley de los Consejos Comunales
- Reforma de la Ley Orgánica de Descentralización, Delimitación y Transferencia de Competencias del Poder Público
- Ley Especial sobre la Organización y Régimen del Distrito Capital
- Ley Especial de Transferencia de los Recursos y Bienes Administrados Transitoriamente por el Distrito Metropolitano de Caracas al Distrito Capital
- Ley Especial del Régimen Municipal a Dos Niveles del Área Metropolitana
- Ley derogatoria de la Ley que Crea el Fondo Intergubernamental para la Descentralización
- Ley Orgánica de Participación y Poder Popular

Por su parte, el Ejecutivo Nacional en ejercicio de las varias habilitaciones de que fue objeto, dictó una serie de decretos-leyes igualmente contrarios al proceso descentralizador, entre ellos:

- Decreto N° 1.436 con Fuerza de Ley General de Puertos y su reforma
- Decreto N° 1.380 con Fuerza de Ley General de Marinas y Actividades Conexas
- Decreto N° 1.446 con Fuerza de Ley de Aviación Civil
- Decreto N° 1.535 con Fuerza de Ley de Tránsito y Transporte Terrestre.

Finalmente, el Poder Judicial representado en este caso por la SC del TSJ, también contribuyó enormemente con esta política a desdibujar el proceso descentralizador, por una parte, no pronunciándose respecto de numerosos recursos de nulidad que por razones de inconstitucionalidad han sido interpuestos contra algunas de las leyes y decretos-leyes antes mencionados y, por la otra, dictando decisiones que abrieron paso a la reforma de la LODDT de 1989 en los términos en que se hizo en el 2009, en clara contravención a la Carta Magna.

Especial mención merece respecto del destino que terminó teniendo la descentralización en Venezuela, la estrategia diseñada e implementada por el Poder Público Nacional para sustraer recursos financieros a los estados y municipios respecto de aquellos a los que tienen derecho conforme al Texto Constitucional, especialmente los de origen petrolero. Como fue indicado en 2008 se inició una perversa práctica de subestimar el precio del barril del petróleo a efectos de presupuestar los ingresos ordinarios de la Nación, bajo un supuesto “Principio de Prudencia”, que disminuyó considerablemente el importe de transferencias intergubernamentales como el Situado Constitucional y las Asignaciones Económicas Especiales, así como la creación de mecanismos que como las contribuciones especiales sobre precios extraordinarios y exorbitantes del mercado internacional de los hidrocarburos, distraía recursos de la renta petrolera que pasaban al patrimonio de compañías anónimas como el FONDEN, sin considerarse ingresos de la República al margen también de la base de cálculo de aquellas transferencias intergubernamentales.

El monopolio que terminó registrando el partido de gobierno (PSUV) a nivel de gobernaciones y alcaldías, producto de la estrategia antes descrita, aunado a la dependencia absoluta que se consolidó en el plano financiero entre los entes menores y el Poder Central y al vaciamiento de competencias, terminaron por destruir lo que se había ido consolidando en materia de descentralización y que ahora más que nunca debe rescatarse como condición *sine qua non* para recuperar la democracia en el país y brindarle mayor bienestar a la población venezolana.

## **B.2.2. PLAN DE ACCIÓN A NIVEL ESTADAL**

Vista la grave crisis política, administrativa y financiera por la que atraviesan los estados y municipios y con ello los venezolanos, resulta urgente atender la materia de una manera integral con miras a adoptar las acciones legales y administrativas requeridas para reinpulsar la descentralización como política nacional, tal cual lo contempla el artículo 158 de la CRBV. A esos fines, entre otras, podrían considerarse desde el punto de vista jurídico a nivel estatal, las siguientes acciones y temas:

### **B.2.2.1. PRINCIPALES INSTRUMENTOS LEGALES A CUYA EVENTUAL SANCIÓN, REFORMA O DEROGATORIA DEBE SER EVALUADA**

Revisión de la legislación que ha sido dictada a partir de la entrada en vigencia de la CRBV con miras a contar con un diagnóstico completo y bien fundamentado respecto de

aquella que se aparte del contenido de la Carta Magna. Contando con ese diagnóstico se podrán definir e impulsar acciones dirigidas a la sanción de nuevas leyes y a las reformas de aquellas que se estime necesario. De igual manera, deberá conocerse el estatus de los procesos judiciales en curso dirigidos a la declaratoria de nulidad de algunos de dichos instrumentos, así como definir nuevas acciones a ser interpuestas.

Entre los instrumentos legales a evaluar con carácter prioritario o cuya redacción o reforma debe atenderse, destacan los siguientes:

- Ley Orgánica de Descentralización, Delimitación y Transferencia de Competencias del Poder Público (LODDT)
- Proyecto de Ley Orgánica de Hacienda Pública Estatal (LOHPE) – Aprobado en Primera Discusión por la AN en 2015
- Ley Orgánica del Poder Público Municipal (LOPPM)
- Ley Orgánica del Consejo Federal de Gobierno (LOCFG)
- Ley Orgánica que crea las contribuciones especiales sobre precios extraordinarios y exorbitantes del mercado internacional de los hidrocarburos (LCEPE)
- Ley del Banco Central de Venezuela (LBCV)
- Ley de Asignaciones Económicas Especiales (LAE)
- Ley de Impuesto sobre Predios Rurales
- Ley de Registro Público y Notariado (Impuesto a las Transacciones Inmobiliarias)
- Ley Orgánica de Administración Financiera del Sector Público (LOAFSP)
- Legislación relativa al Poder Popular:
  - o Ley Orgánica de Comunas
  - o Ley Orgánica del Poder Popular
  - o Ley del Sistema Económico Comunal
  - o Ley Orgánica de Contraloría Social
  - o Ley Orgánica de Planificación Pública y Popular
  - o Ley Orgánica de Gestión Comunitaria de Competencias, Servicios y otras Atribuciones.

#### **B.2.2.2. ASPECTOS PRESUPUESTARIOS A SER REVISADOS**

Debe procurarse la regularización del tratamiento concedido al Presupuesto de la Nación dada la incidencia negativa que el mismo ha tenido en el cálculo de transferencias intergubernamentales como el Situado Constitucional y Asignaciones Económicas Especiales.

A esos fines más allá de las leyes de presupuesto deben analizarse los siguientes instrumentos:

- Ley Orgánica de Administración Financiera del Sector Público (concepto de ingresos ordinarios, créditos adicionales, etc.)

- Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley que crea la Contribución Especial por Precios Extraordinarios y Precios Exorbitantes en el Mercado Internacional de Hidrocarburos
- Subestimación del precio del barril de petróleo y demoras en las transferencias por concepto de situado, especialmente del 20% que les corresponde a los estados y municipios respecto de los créditos adicionales cubiertos con ingresos ordinarios excedentarios.

### **B.2.2.3. OMISIONES A SER SOLVENTADAS**

#### **B.2.2.3.1. LEY ORGÁNICA DE HACIENDA PÚBLICA ESTADAL**

Dar cumplimiento a la Disposición Transitoria Cuarta, numeral seis, de la CRBV, en virtud del cual, ha debido dictarse una ley que desarrolle la hacienda pública estatal, estableciendo con apego a los principios y normas de la Constitución, los tributos que la componen, los mecanismos de su aplicación y las disposiciones que la regulen. Dicha ley debió haberse sancionado dentro del año siguiente de haberse instalado la AN. A la fecha, sigue sin haberse promulgado, a pesar de que fue sancionada por la AN en 2004, pero vetada por Hugo Chávez ese mismo año. En el año 2015 la AN aprobó en primera discusión un nuevo proyecto dirigido a cumplir con ese mandato, proceso este que, sin embargo, quedó en suspenso producto de las circunstancias que rodearon el desempeño del parlamento venezolano desde que fue declarado en desacato por la SC del TSJ.

Respecto de ese proyecto y del anteriormente sancionado, se han planteado, entre otras medidas y opciones dirigidas a fortalecer las haciendas estatales, las siguientes:

- Contribuciones especiales por mejoras o plusvalías por obras o servicios públicos estatales
- Impuesto a las ventas minoristas
- Impuesto sobre transmisiones patrimoniales (no inmobiliarias), actos jurídicos documentados y operaciones societarias
- Impuesto al consumo de combustibles derivados de hidrocarburos
- Impuestos al ejercicio de la actividad turística
- Impuesto a las ganancias fortuitas
- Impuestos y tasas ambientales
- Impuesto a las actividades de juegos de envite y azar
- Recargo al Impuesto a la Renta a las Personas naturales
- Impuesto sobre sucesiones y donaciones

La viabilidad jurídica y operativa de estas propuestas deben ser validadas, con el propósito de mejorar el proyecto, así como explorar alternativas adicionales que complementen y mejoren su contenido.

#### **B.2.2.3.3. MEDIDAS DE ARMONIZACIÓN**

La armonización tributaria como competencia reconocida al Poder Nacional en el numeral 13 del artículo 156 de la Carta Magna se torna imperativa en el cortísimo plazo, no sólo para crear condiciones propicias para el ejercicio del Poder Tributario por parte de los distintos entes político-territoriales, sino también, para evitar situaciones que desestimen el desarrollo de actividades económicas. Al respecto preocupan los términos en que ha sido concebida esta herramienta por la SC del TSJ, muestra de lo cual la constituyen las sentencias dictadas con ocasión a la acción de nulidad y amparo constitucional interpuestas contra las ordenanzas 001-19 y 008-09 del Municipio Chacao del estado Miranda en las que se crearon unidades de valor fiscal tributaria y sancionatoria ancladas en un mercado cambiario distinto al regulado por el Banco Central de Venezuela (TSJ, SC Sent. 0250 del 8 de julio de 2019).

#### **B.2.2.4. OTROS ASPECTOS A SER CONSIDERADOS**

(i) Cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 321 de la Carta Magna relativo al Fondo de Estabilización Macroeconómica que, si bien fue creado por ley, quedó marginado y anulado en la práctica con el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley que crea la Contribución Especial por Precios Extraordinarios y Precios Exorbitantes en el Mercado Internacional de Hidrocarburos y el artículo 125 de la LBCV.

(ii) Desconocimiento de fuentes de ingresos tributarios reconocidos constitucionalmente a los estados:

- a. Decretos-leyes dictados con base en las Leyes Habilitantes del 14-11-00 y 17-01-07:
  - i. Puertos, aviación, tránsito terrestre
  - ii. Estiba, caleta, estacionamiento, remolque y peajes
- b. Tasas por el uso de bienes y servicios:
  - i. Sentencia SC-TSJ: 25-04-08
  - ii. Resolución Conjunta N° MINFRA-001 del Ministerio del Poder Popular para Infraestructura y N° 005273 del Ministerio del Poder Popular para la Defensa en materia de peajes (G.O N° 38.850 del 15-01-08)

(iii) Revisión del esquema del Poder Popular (21-12-10) con miras a conservar lo que realmente se ajuste al texto constitucional.

(iv) Ley Orgánica de Procesos Electorales a objeto de garantizar la representación proporcional de las minorías en la AN, Asambleas Legislativas y Concejos Municipales.

(iv) En caso de plantearse una nueva ANC, evaluar la posibilidad de volver al Bicameralismo en el Poder Legislativo Nacional, como expresión de representación paritaria de todos los estados en la AN.

(v) Efectuar un diagnóstico de los servicios y competencias descentralizadas a los estados y municipios y concebir un sistema que permita en un plazo de tiempo prudencial, la obligatoria asunción por parte de los entes menores de aquellos servicios y competencias que

les corresponde constitucionalmente, pero también, que le sean transferidas por el Poder Nacional o Estatal, respectivamente. A tales efectos deben evaluarse aspectos relativos a:

- a. Capacidad financiera de los entes menores
- b. Transferencias adicionales a ser previstas
- c. Estado de la infraestructura existente
- d. Costo laboral y atribución de pasivos laborales
- e. Formación técnica

(vi) Descentralizar a los entes menores la implementación y administración de los programas sociales, como parte de las competencias por ellos asumidas (vivienda, salud, educación).

(vii) Revisión del tema de las competencias concurrentes a la luz del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley para la Gestión Comunitaria de Competencias, Servicios y otras Atribuciones.

(viii) Situado Constitucional:

- Revisión de la modalidad de cálculo de la regalía petrolera empleada por PDVSA y el Ministerio de Petróleo
- Revisión del Acuerdo dictado por la AN mediante el cual se crean las condiciones y términos para la conformación de las Empresas Mixtas (Ventajas Especiales – FOPO - Municipal)
- Identificación de los fondos paralelos creados, determinación de la validez de su existencia y determinación de su impacto en el cálculo del Situado Constitucional
- Revisión del concepto que de ingresos ordinarios contiene la LOAFSP a efectos de su impacto en el Situado Constitucional
- Búsqueda de un mecanismo efectivo que permita regular la oportuna entrega del Situado Constitucional, especialmente del 20% que corresponde sobre los ingresos ordinarios recaudados en exceso de los presupuestados.

(ix) En materia de Asignaciones Económicas especiales:

- Revisar la posibilidad de reforzar el aporte proveniente de la supuesta reactivación del sector oro y otros minerales estratégicos
- Asignaciones a las Organizaciones de Base del Poder Popular
- Canalización a través del Fondo de Compensación Interterritorial (FCI), cuando constitucionalmente se reconocen como ingresos de los estados
- Sujeción de la inversión de esos recursos a proyectos aprobados por el Consejo Federal de Gobierno (CFG)
- Revisión de los criterios de distribución.

(x) Respecto del Timbre Fiscal:

- Aclaratoria de su alcance.
- Caso del gravamen respecto de servicios prestados por otros niveles del Poder Público.
- Revisar experiencia negativa de la Ley dictada en el estado Aragua.
- Aclaratoria del Impuesto de Salida del País.

(xi) Peajes:

- Restablecimiento del derecho al cobro de peajes por parte de los estados, más allá del régimen de encomienda.
- Restablecimiento del cobro de tasas en puertos y aeropuertos de uso comercial.

### **B.3. TRIBUTACIÓN MUNICIPAL**

Bien es sabido que el funcionamiento efectivo de la gestión municipal depende en buena medida de las fuentes de ingresos con las que cuenta cada entidad. No obstante que el poder tributario originario atribuido a los municipios como parte de esas fuentes de financiamiento luce razonable, las particularidades de cada entidad y especialmente las lagunas y problemas derivados de la normativa reguladora de la materia han atentado contra su potencial recaudador. Tal situación se ha traducido, por una parte, en la notable dependencia financiera de estos entes menores a las transferencias intergubernamentales previstas constitucionalmente (Situado Constitucional y FCI) y, por la otra, en prácticas abusivas de los Concejos Municipales al dictar las ordenanzas creadoras de tributos y de las Administraciones Tributarias Municipales en el ejercicio de sus competencias fiscalizadoras.

Aquella realidad, si bien debe admitirse mejoró notablemente bajo la vigencia de la LOPPM (2005), la implementación de dicho texto legal ha puesto en evidencia la necesidad de continuar mejorando su contenido con miras a atender los inconvenientes que se han venido registrando en sus quince años de vigencia que, valga observar, se han visto agravados y acompañados por nuevos problemas de gran envergadura, producto de la crisis que ha venido registrando el Estado Venezolano.

En busca del fortalecimiento de la recaudación tributaria de los municipios, debe evitarse el desestimulo a la inversión y procurarse el respeto de los derechos de los contribuyentes que en ellos hacen vida. A esos fines resulta conveniente emprender un proceso de evaluación de la realidad tributaria de estos entes político-territoriales con miras a proponer una serie de medidas que contribuyan al fortalecimiento de su autonomía en armonía con el desarrollo de la economía privada que en ellos opera.

#### **B.3.1. IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS DE INDUSTRIA, COMERCIO, SERVICIOS Y OTROS DE ÍNDOLE SIMILAR (ISAE)**

##### **B.3.1.1. RACIONALIZACIÓN DE LAS ALÍCUOTAS DEL ISAE**

A medida que ha ido aumentando la voracidad fiscal por parte de los municipios, las ordenanzas tributarias han venido alejándose de los principios y dogmas que rigen a la tributación, llegando incluso a tornarse en inconstitucionales. Retomar el punto de equilibrio en el ejercicio del Poder Tributario Municipal, constituye factor decisivo no sólo en el respeto de los Derechos Fundamentales de los agentes económicos, sino también, para estimularlos en su inversión y operación.

##### **B.3.1.2. BASE IMPONIBLE**

Uno de los temas que ha venido siendo aclarado por la jurisprudencia con relación al ISAE es el alcance de la noción de “ingresos brutos”, específicamente en lo que ha de entenderse “porque hayan sido efectivamente percibidos en el año de que se trate” como condición para ser computados en la base imponible de dicho tributo. A pesar de los esfuerzos de la jurisprudencia, esta se ha limitado a entenderlos como los que han ingresado efectivamente en caja, noción esta que pareciera dejar por fuera escenarios en los que igualmente se percibe un ingreso sin que haya habido necesariamente transferencia de dinero en efectivo. Tales pueden ser los casos, por ejemplo, de la compensación o de la dación en pago que también deberían poderse computar como ingresos brutos percibidos. Este tema amerita regulación en una nueva versión de la LOPPM, cuya redacción puede muy bien seguir la acertada interpretación que ha hecho la doctrina judicial de tiempos recientes que, sin lugar a duda, debería convertirse en precedente pacífico y reiterado, al señalar que en el ISAE la “*base imponible no aplica sobre ingresos no cobrados*”<sup>38</sup>.

### **B.3.1.3. ACREDITACIÓN DEL ISAE EN EL CASO DEL INDUSTRIAL QUE COMERCIALIZA EN MUNICIPIOS DISTINTOS DE AQUÉL EN EL QUE TIENE SU PLANTA**

De acuerdo con el artículo 219 de la LOPPM, en concordancia con el artículo 183, numeral 3, de la CRBV, para evitar la doble tributación que supone para un industrial que comercializa su producción en municipios distintos de aquel en el que tiene su planta fabril, se contempló que el municipio en el que se lleva a cabo la actividad comercial debe acreditar contra lo que en esa entidad adeuda por concepto de ISAE lo pagado respecto de esos bienes en el municipio en que actúa como industrial. Ello en aras de proteger la Cláusula Comercial de la Constitución (Art. 183) que procura, entre otros objetivos, evitar trabas en la libre circulación de bienes y servicios a lo largo y ancho del territorio nacional.

A raíz de las sentencias que ha dictado la SPA del TSJ<sup>39</sup> respecto de la manera en que debe aplicarse la referida norma de la LOPPM, según las cuales el municipio donde se despliega la actividad comercial debe aplicar la alícuota de industrial, en lugar de la comercial y, en función de ello, proceder luego a acreditar lo pagado por el comerciante en el municipio donde se ejerce la actividad fabril, se han generado una serie de distorsiones que ameritan ser atendidas urgentemente.

En virtud del referido criterio jurisprudencial, los municipios a quienes corresponde reconocer la acreditación han terminado por aumentar las alícuotas aplicables en materia de ISAE a los industriales de manera que aplicada la acreditación al comerciante aún les ingrese un monto considerable. Este tema amerita pronta y debida regulación en la LOPPM, por cuanto está perjudicando enormemente a los industriales-comerciantes. Vale la pena señalar que una acción en este sentido no debe ser entendida como un ataque a la autonomía municipal, sino como una necesaria e impostergable acción armonizadora plenamente

---

<sup>38</sup>*Vid.* Sentencias del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Político Administrativa, 8/10/2009, caso: Banco Plaza y en Sala Constitucional, 29/4/2014, caso: Julio Díaz Valdés.

<sup>39</sup> Sentencia del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Político Administrativa, 18/4/2012, caso: Cervecería Polar vs. Municipio Girardot

prevista en el artículo 156, numeral 13 de la CRBV, tendiente a proteger la ya referida Cláusula Comercial del propio texto constitucional.

#### **B.3.1.4. RETENCIONES**

(i) Se ha convertido en una práctica por parte de algunos municipios, especialmente de aquellos en los que hay actividad petrolera, la de designar como agentes de retención a ciertas empresas (petroleras) respecto de sus proveedores de servicios. Muchas veces estos proveedores de servicios no están domiciliados o no tienen establecimiento permanente en esos municipios ni ejecutan actividades por más de tres meses como lo exige la LOPPM y, sin embargo, se les practican retenciones de un tributo que no adeudan o que en caso de adeudarlos les son retenidos en mayor medida que cuando su cliente es una empresa no petrolera. Esta práctica es contraria a los principios de igualdad y generalidad, además de que atenta contra las reglas de funcionamiento del ISAE al gravar a quienes no califican de contribuyentes, motivo por el cual deben explorarse mecanismo a ser previstos en la LOPPM que impidan su adopción<sup>40</sup>.

#### **B.3.1.5. ARMONIZACIÓN TRIBUTARIA**

Con ocasión a la entrada en vigencia de las ordenanzas 001-19 y 008-09 dictadas por el Concejo Municipal del Municipio Chacao del estado Bolivariano de Miranda, en las que se crearon unidades de valor fiscal tributaria y sancionatoria ancladas en un mercado cambiario distinto al regulado por el BCV, fue interpuesta acción de nulidad con medida cautelar de amparo por ante la SC del TSJ. Dicha acción fue admitida y se acordó la procedencia del amparo cautelar que supuso la suspensión de los efectos de dichas ordenanzas hasta tanto se dictara la sentencia de fondo (TSJ, SC Sent. 0250 del 8 de julio de 2019).

Posteriormente "a fin de garantizar la vigencia efectiva del Texto Constitucional", se ordenó la suspensión por noventa días de la aplicación de cualquier instrumento normativo dictado por los concejos municipales y consejos legislativos de los estados que establecieran algún tipo de tasa o contribución de naturaleza tributaria, así como cualquier otro acto administrativo de efectos generales dictado con la misma finalidad por alcaldes o gobernadores. Asimismo, se ordenó a Tareck El Aissami que conformara una mesa técnica para "coordinar los parámetros dentro de los cuales ejercerán su potestad tributaria" y "armonizar lo referido a los tipos impositivos y alícuotas de los tributos" (TSJ, SC, Sent. 78 del 7 de julio de 2020).

---

<sup>40</sup>Un buen ejemplo de cómo el Poder Judicial a puesto coto a estos abusos, en el sentido de pretender aplicar retenciones a sujetos que no son contribuyentes del ISAE en la jurisdicción que exige la retención, lo encontramos en el caso de los servicios de transporte prestados por transportistas domiciliados fuera del municipio del cliente. Sobre este tema ver sentencia del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Político Administrativa, 25/1/2018, caso: Ford Motor Venezuela.

En agosto de 2020, la SC ordenó a los alcaldes adecuar las ordenanzas municipales relativas a los tipos impositivos y alícuotas de los tributos a los parámetros establecidos en el llamado "Acuerdo Nacional de Armonización Tributaria Municipal", consignado por Tareck El Aissami, y así, una vez hecha la adecuación, se remitiera al Ministerio del Poder Popular de Economía y Finanzas la (o las) ordenanzas modificadas para que estos verificaran su adecuación y remitieran a la Sala Constitucional sus opiniones, para que ésta pueda emitir pronunciamiento sobre la solicitud de levantamiento de la medida cautelar. (TSJ, SC, Sent. 0118 del 18 de agosto de 2020).

Mediante sentencia N° 118 de fecha 18 de agosto de 2020 dictada por la SC del TSJ y en el marco del Acuerdo Nacional de Armonización Tributaria Municipal, se estableció que se adoptaba el **Petro como Unidad de Cuenta para el cálculo dinámico de los tributos y sanciones**, debiendo cobrarse aquellos en su equivalente en bolívares, sin perder de vista el firme propósito de avanzar en su uso como criptoactivo para fortalecer este ecosistema. Se prohibió expresamente además exigir el pago del Impuesto sobre Actividades Económicas de Industria, Comercio, Servicios y otros de índole similar en divisas.

Respecto del proceder de la SC y de los municipios, vale efectuar los siguientes comentarios:

- 1) La fórmula mediante la cual se calcula el valor del Petro por parte de la SUNACRIP se encuentra contenida en el *Whitepaper* que ella publica y al que puede reformar cada vez que lo estime pertinente. A pesar de que la naturaleza jurídica de aquel instrumento es controversial, lo que queda muy claro es que no se trata de una ley. Siendo ello así, que corresponda a la SUNACRIP definir la fórmula y fijación del valor del Petro y que en función de ello se impacte la estructura de los tributos y el importe de las sanciones pecuniarias, representa una clara violación al Principio de Reserva Legal Tributaria previsto en los artículos 133 y 317 de la CRBV.
- 2) Aun cuando existe una fórmula para fijar el valor del Petro que, valga decir, luce muy compleja en cuanto a su estructura, recientemente quedó demostrado lo poco confiable del proceder de la SUNACRIP en cuanto a su aplicación. Es así como a partir del 9 de marzo de 2020, el precio del barril del petróleo comenzó a descender a nivel mundial producto de diversos factores geopolíticos (Rusia-Arabia Saudita) y por la disminución de la demanda de ese hidrocarburo como consecuencia de la propagación del coronavirus, sin que ello se viera reflejado en el valor del Petro. En el caso del precio del barril de petróleo en la cesta venezolana, éste pasó a cotizarse según el portal web del Ministerio del Poder Popular de Petróleo, en 189,39 yuanes por barril, al cambio, US\$ 26,69, casi la mitad de los US\$ 60 utilizados como referente inicial. Si bien el valor del Petro depende según la comentada fórmula en un 50% del precio del barril de petróleo, en tanto que del hierro en 20%, del oro 20% y de los diamantes en 10%, tras varios meses con un precio del barril venezolano por debajo de los US\$ 30, el valor del Petro publicado por la SUNACRIP se ha mantenido insólitamente incólume en dólares. Pudiera pensarse que la estabilidad del valor del Petro en dólares obedece a que el resto de los *commodities* se han revalorizado, lo que es cierto únicamente respecto del oro, pero, aun así, el peso que éste tiene en la fórmula (20%) y el nivel de aumento por él experimentado no conduce a aquellos resultados. La estabilidad del Petro en bolívares pudiera pensarse responde entonces al descenso del bolívar respecto del dólar, pero ello tampoco ha sido así, no al menos en tamaña proporción y por tanto tiempo. Se confirma

entonces lo poco confiable del proceder de la SUNACRIP en cuanto a la valoración del Petro y como ésta es objeto de total control y manipulación por parte del Ejecutivo Nacional.

- 3) Mientras la UT procura atender los efectos distorsionantes que produce la inflación que registra el país de manera estructural, ante los cuales, el Poder Público en sus diversas ramas ha considerado necesario y pertinente reexpresar variables cuantitativas vinculadas a la obligación tributaria, con miras a preservar la capacidad contributiva y, en el caso de las sanciones, la magnitud real de las mismas y con ella sus cometidos punitivos, ejemplarizantes y disuasivos; el comportamiento del Petro que hasta la fecha no ha respondido a un criterio constante y lógico, menos aún vinculado a la inflación, sino a variables ajenas a la capacidad contributiva y a la estructura de las sanciones (precio del petróleo/tipo de cambio de referencia), lo descarta como opción válida a esos efectos.
- 4) El comportamiento del Petro como Unidad de Cuenta Fluctuante (UCF) evidencia en bolívares incrementos constantes y de magnitudes considerables, con el consecuente impacto en cualquier obligación que se mida en esa unidad. Tal realidad hace desproporcionado, agravatorio e irracional el mecanismo que con él pretende sustentarse, lo que resulta obviamente ajeno a los parámetros propios de la definición de los tributos y de las sanciones.
- 5) El proceder del TSJ y de los municipios que han adoptado al Petro como UCF, quebranta adicionalmente lo dispuesto en el artículo 163, numeral 4 de la LOPPM, según el cual: “4.- Las multas por infracciones tributarias no podrán exceder en cuantía a aquéllas que contemple el Código Orgánico Tributario”. Con la reforma de la ley general tributaria de 2020 en el que las sanciones son establecidas en función del tipo de cambio oficial de la moneda de mayor valor, publicado por el BCV, resultará más complejo aun confirmar el cumplimiento de aquella medida, pero seguramente también se quebrantará. No es la idea analizar aquí las implicaciones de esta medida de la ANC, pero de la misma manera en que el Petro es una UCF inapropiada a efectos de indexar tributos y sanciones lo es el atarla al comportamiento de una divisa respecto del bolívar.

### **B.3.2. REFORMA DE LA LEY ORGÁNICA DEL REGISTRO PÚBLICO Y DEL NOTARIADO**

De acuerdo con el numeral 14 del artículo 156 de la CRBV corresponde al Poder Nacional legislar la creación de impuestos sobre transacciones inmobiliarias, cuya recaudación corresponde a los municipios.

La expresión que de aquellos impuestos existe actualmente se encuentra contenida en la Ley del Registro Público y del Notariado, aun cuando con una grave desviación en tanto se asignó a los municipios el producido de un tributo que en realidad es una tasa, en tanto que el verdadero impuesto a las transacciones inmobiliarias fue calificado de tasa y asignado al Poder Nacional, todo en contra de la precitada norma de la Carta Magna.

Tal proceder del Poder Nacional además de inconstitucional priva a los municipios de una fuente de ingreso relativamente importante, lo que se traduce en un factor adicional de presión hacia la voracidad fiscal, en materia de otros tributos municipales.