

## IMPUESTO SOBRE TIERRAS OCIOSAS

Juan Cristóbal Carmona Borjas\*  
Socio de KPMG Escritorio Jurídico\*

### I) Consideraciones Preliminares:

En ejercicio de las competencias delegadas al Presidente de la República a través de la Ley Habilitante de fecha 13 de noviembre de 2000, fue dictado el Decreto N° 1546 con Fuerza de Ley de Tierras y Desarrollo Agrario, publicado en Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 37.323 de fecha 13 de noviembre de 2001, con el objeto de establecer las bases del desarrollo rural integral y sustentable; entendido éste como medio fundamental para el desarrollo humano y crecimiento económico del sector agrario dentro de una justa distribución de la riqueza y una planificación estratégica, democrática y participativa, eliminando el latifundio como sistema contrario a la justicia, al interés general y a la paz social en el campo, asegurando la biodiversidad, la seguridad agroalimentaria y la vigencia efectiva de los derechos de protección ambiental y agroalimentaria de la presente y futuras generaciones.

La validez del ejercicio de las competencias delegadas al Presidente de la República a través de la precitada Ley Habilitante, ha sido objeto de fuertes ataques al no haberse supeditado, como ha debido, al cumplimiento, por una parte, desde el punto de vista material a los términos contenidos en la referida Ley, y por la otra, al

---

\* Abogado egresado de la Universidad Católica Andrés Bello; LL.M in Common Law de Georgetown University; Especialista en Derecho Financiero de la Universidad Católica Andrés Bello; Profesor de Postgrado de la Universidad Central de Venezuela; Profesor de Postgrado de la Universidad Católica Andrés Bello; Profesor Invitado del Instituto de Estudios Superiores de Administración (IESA); Presidente de la Asociación Venezolana de Derecho Financiero (1994-1999); Presidente de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario (2003-2007). Socio de KPMG Escritorio Jurídico.

\*<sup>1</sup> Los criterios emitidos por el autor son estrictamente personales y en ningún momento pueden reputarse como posición de la firma KPMG Escritorio Jurídico de la que es Socio.

acatamiento, ajustado claro está, al escenario bajo análisis, de los principios y garantías constitucionales relacionados con la actividad legislativa.

Entre las limitaciones que recaen sobre el Presidente de la República en el ejercicio de los poderes que le son reconocidos, se encuentran las establecidas en la propia Ley Habilitante conforme a lo dispuesto en el artículo 203 de la Carta Magna, esto es, las directrices impuestas en la habilitación; los propósitos definidos en la misma; el marco de las materias que se delegan y el plazo para su ejercicio.

En lo que respecta al cumplimiento de las formalidades propias de la actividad legislativa ordinaria, especial atención merece la obligación impuesta a la Asamblea Nacional de garantizar la consulta popular consagrada tanto en el Preámbulo de la Constitución, artículos 62, 70, 206 y 211 “ejusdem”, así como prevista en los artículos 136 y 137 de la Ley Orgánica de Administración Pública.

En relación a lo anterior, vale destacar lo dispuesto por la Ley Orgánica de Administración Pública, publicada en Gaceta Oficial N° 37.305 de fecha 17 de octubre de 2001, vigente por tanto para el momento en que el Presidente de la República dictó el Decreto con Fuerza de Ley de Tierras y Desarrollo Agrario, en cuyo Título VI “De la Participación Social de la Gestión Pública”, y más específicamente en su artículo 136 dispone lo siguiente:

“Cuando los órganos o entes públicos, en su rol de regulación, propongan la adopción de normas legales, reglamentarias o de otra jerarquía, deberán remitir el anteproyecto para su consulta a las comunidades organizadas y las organizaciones públicas no estatales inscritas en el registro señalado en el artículo anterior. En el oficio de remisión del anteproyecto correspondiente se indicará el lapso durante el cual se recibirán por escrito las observaciones, y el cual no comenzará a correr antes de los diez días hábiles siguientes a la entrega del anteproyecto correspondiente.

Paralelamente a ello, el órgano o ente público correspondiente publicará en la prensa nacional la apertura del proceso de consulta indicando su duración. De igual manera lo informará a través de su página en la internet, en la cual expondrá el o los documentos sobre los cuales verse la consulta...”

Si bien la norma parcialmente transcrita expresamente reconoce el carácter no vinculante de la referida consulta, el artículo 137 de ese mismo texto normativo, establece que:

“El órgano o ente público no podrá aprobar normas para cuya resolución sea competente, ni remitir a otra instancia proyectos normativos que no sean consultados, de conformidad con el artículo anterior. Las normas que sean aprobadas por los órganos o entes públicos o propuestas por éstos a otras instancias serán nulas de nulidad absoluta si no han sido consultadas según el procedimiento previsto en el presente Título” (subrayado nuestro).

En vista de que las normas antes transcritas, no fueron sometidas a “vacatio legis” por el legislador, según se desprende con absoluta claridad de las Disposiciones Transitorias de la Ley Orgánica de Administración Pública, de acuerdo con la Disposición Final de la misma, éstas entraron en vigencia a partir del día siguiente a su publicación en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, es decir, el 17 de octubre de 2001.

El incumplimiento del procedimiento previsto en la referida Ley podría igualmente considerarse un motivo para declarar viciados de nulidad absoluta al decreto-ley aquí analizado.

El fin perseguido con la consulta, no es otro que el de instrumentar un mecanismo de participación dirigido a hacer más efectivo el proceso legislativo, permitiendo a los afectados por un proyecto de ley, conocer su contenido, efectuar observaciones y formular propuestas, lo cual favorece la sanción de un instrumento no sólo efectivo, sino también legítimo, por lo que la inobservancia de ese requisito por la Asamblea Nacional o por el Presidente de la República, según sea el caso, atenta contra su validez.

El hecho de que medie la habilitación, y por tanto deje de ser la Asamblea Nacional la que dicte el instrumento con fuerza de Ley, en nuestra opinión no exime al Presidente de la República de la obligación de efectuar la mencionada consulta popular.

La falta de consulta denunciada por diversos sectores en lo que respecta al Decreto-Ley en comentarios, sería causal suficiente para declarar su nulidad por inconstitucionalidad, argumentación esta a la que sin embargo no nos limitaremos en este análisis, por cuanto de seguida haremos mención a otros posibles vicios derivados de la normativa contenida en el referido instrumento, y más específicamente de aquella a través de la cual se crea y regula al “Impuesto sobre las Tierras Ociosas”, por exceder los términos de la habilitación o por contrariar por sí misma el Texto Fundamental.

## **II) Habilitación en materia tributaria:**

En el ámbito tributario, el principio de legalidad, traducido en la máxima de que “no puede haber tributo sin ley que lo establezca”, surge en tiempos muy remotos, habiéndose atribuido su origen a la Carta Magna Inglesa de 1215, en la que tuvo lugar la reivindicación del poder del Parlamento en cuanto a consentir tributos, habiendo sido ésta uno de los principales motivos de lucha contra el absolutismo de los soberanos.

Este principio posteriormente fue reconocido en las Constituciones de los estados europeos modernos, siendo hoy en día uno de los pilares de la materia impositiva, habiéndose concebido como lo señala Sainz de Bujanda, bajo un espectro

de mayor amplitud, al no quedar circunscrito únicamente a la creación de tributos, sino también a la regulación de las cuestiones básicas del mecanismo impositivo.

En Venezuela el principio de legalidad tributaria es de rango constitucional, encontrándose consagrado actualmente en el artículo 317 de la Carta Magna y desarrollado en el artículo 3 del Código Orgánico Tributario.

No obstante ser objeto de reserva legal la materia tributaria, este principio ha presentado tradicionalmente muestras de flexibilización, al punto de aceptarse la posibilidad de su regulación por parte del Presidente de la República, previa habilitación.

Bajo la vigencia de la Constitución de 1961, en la que se circunscribía a la materia económica y financiera el otorgamiento de poderes al Presidente de la República para dictar Decretos-Leyes, fue una regla la inclusión de materias tributarias en las Leyes Habilitantes, no habiéndose objetado tal proceder por encuadrar esas medidas dentro de lo económico-financiero, aun cuando sí lo fue por lo frecuente y abusivo de su empleo.

En la Constitución de 1999 el régimen de la habilitación fue extendido al no limitarse a las materias económico-financieras, pudiendo por tanto igualmente admitirse bajo su vigencia, la posibilidad de que el Presidente de la República cree y regule tributos con fundamento en la habilitación que a tales fines le haya sido conferida.

No obstante lo anterior, resulta indispensable por lo delicado de la materia en comento y por el carácter especialísimo de la reserva legal a la que está sujeta, que la habilitación sea expresa y clara al ser conferida.

La generalidad de los términos frecuentemente utilizados en nuestras leyes habilitantes y especialmente los que caracterizan al instrumento sancionado por la Asamblea Nacional en noviembre de 2000, pudieran poner en duda la legitimidad de las

actuaciones del Presidente de la República, en caso de que de ellas no se desprenda con claridad la intención del legislador de autorizarlo a la adopción de medidas de tipo tributario.

En el caso que nos ocupa, necesario es traer a colación lo dispuesto por el literal a) del numeral 2 del artículo 1 de la Ley Habilitante, que sirvió de fundamento para dictar el Decreto con Fuerza de Ley de Tierras y Desarrollo Agrario, con acuerdo al cual el Presidente de la República quedaba autorizado a:

“Dictar medidas con el fin de garantizar la titularidad, régimen de tenencia y uso de la tierra, como un elemento de desarrollo rural. Las medidas en materia de desarrollo agrícola y rural contemplarán mecanismos para dinamizar el mercado de tierras y garantizar su transparencia; el ordenamiento territorial y la conservación del medio ambiente, la dotación a la población rural de los servicios públicos y la infraestructura necesaria para su desarrollo; promover las diversas formas organizativas con el objeto de fomentar la participación de la población rural en los procesos de toma de decisiones locales, nacionales y su desarrollo en el ámbito económico; modificar o crear instituciones agrícolas; con el fin de adaptarlas a las nuevas realidades; impulsar los procesos educativos formales y no formales, de capacitación, extensión e investigación; operativizar el sistema de seguridad social de las áreas rurales; regular el salario agrícola; y fomentar programas orientados a la optimización de los procesos productivos” (Subrayado agregado nuestro).

Como señaláramos, los términos de la habilitación deben ser precisos, a fin de evitar generalidades e indefiniciones que favorezcan de manera ilimitada la intervención del Presidente de la República, debiendo su interpretación ser restrictiva, dado el carácter excepcional que la caracteriza.

De la antes transcrita habilitación y partiendo del tratamiento que debe dársele, puede sostenerse que de aquella no se desprende expresamente el otorgamiento de facultades al Presidente para dictar medidas que se traduzcan en la creación de tributos sobre tierras infrautilizadas.

En nuestro criterio la generalidad del encabezamiento del literal a) del numeral 2 del artículo 1 de la Ley Habilitante, en virtud del cual se faculta al Presidente de la República a “Dictar medidas con el fin de garantizar ... el uso de la tierra como elemento de desarrollo rural”, texto este que flexiblemente pudiera considerarse el único cimiento para la creación por parte del Presidente de la República del Impuesto sobre Tierras Ociosas, no es suficiente a tales efectos.

La inexistencia o debilidad de soporte legal para que el Presidente de la República pueda adoptar una medida como la aquí analizada, impretermitiblemente, dada su naturaleza tributaria, descalifica la legitimidad de la actuación del Jefe de Estado y configura un caso de usurpación de funciones y por ende vicia de inconstitucionalidad al Título III del Decreto-Ley de Tierras y Desarrollo Agrario.

### **III) Elementos Técnicos del Impuesto sobre Tierras Ociosas:**

#### **A) Propósito del Tributo:**

El Título III del Decreto con Fuerza de Ley de Tierras y Desarrollo Agrario, crea al llamado “Impuesto sobre Tierras Ociosas”, dirigido a gravar la infrautilización de las tierras rurales privadas y públicas, con lo que se pretende dar cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 307 de la Carta Magna, que reza: “El régimen latifundista es contrario al interés social. La ley dispondrá lo conducente en materia tributaria para gravar las tierras ociosas...”. No obstante, según hemos expresado, tal propósito resulta fallido dada la ausencia de habilitación expresa en la ley habilitante.

Sin embargo, a los fines de comprender el objetivo perseguido con la instauración del referido tributo, vale la pena citar en mayor detalle, parte de la Exposición de Motivos del Decreto-Ley que lo contempla, que dispone:

“En el caso de las tierras con vocación agraria, su uso, goce y disposición están sujetas al efectivo cumplimiento de su función social, que viene dada por la productividad agraria. La productividad agraria viene a ser un concepto jurídico indeterminado que funge como patrón de medición de la adecuación que exista entre la tierra objeto de propiedad y su función social. Se establecen, al efecto, tres niveles básicos de productividad: finca ociosa o inculta, finca mejorable y finca productiva. Las tierras calificables como fincas ociosas o incultas son aquellas que no cumplen con los requisitos mínimos de producción, en tal sentido, pueden ser objeto de intervención o expropiación agraria, y serán gravadas con un tributo...”

Como veremos más adelante, estamos ante un impuesto que más que perseguir fines de cobertura del gasto público, obedece a un propósito dirigista, extrafiscal, que no es otro que el de la utilización eficiente de las tierras con vocación agrícola.

#### B) Hecho Imponible:

Constituye el hecho imponible de tributo, la propiedad o posesión de tierras rurales privadas o públicas, respectivamente, infrautilizadas u ociosas.

Se entiende por tierras infrautilizadas aquellas con vocación agrícola<sup>2</sup>, pecuaria o forestal que no alcancen como mínimo un 80% del rendimiento idóneo calculado según el Decreto-Ley.<sup>1</sup>

---

<sup>2</sup> **Artículo 21.** Para la determinación de las tierras afectadas al uso agrario, el Ejecutivo Nacional, mediante decretos sucesivos, establecerá las poligonales rurales regionales, las cuales se enlazarán para constituir la poligonal rural nacional.

Se consideran también como tierras ociosas, las rurales que no estén en producción agrícola, pecuaria, acuícola ni forestal conforme al mejor uso según el potencial agroalimentario de la clasificación correspondiente a dichas tierras de acuerdo con el Decreto en comento o, a los planes nacionales de ordenación agroalimentaria.

No se consideran en el ejercicio fiscal respectivo como tierras ociosas y por ende estarán libres de gravamen, las tierras rurales que no estén en producción por haber sido necesario dejarlas en descanso con fines de rotación de cultivos, eximente esta, que estará sujeta a la previa presentación por ante la autoridad competente de la solicitud e informe técnico correspondiente.

Entre otros propósito, a los efectos del tributo en comento, las tierras rurales serán clasificadas por el Instituto Nacional de Tierras en clases y subclases para su uso, según su mayor vocación agrícola, pecuaria y forestal. Los productos o rubros agrícolas, pecuarios y forestales se asignarán por dicho Instituto a la clase de tierra y subclases en la cual deberán ser producidos. Los productos de una clase sólo podrán producirse en la tierra de la correspondiente clase o en las de menor vocación agrícola, pecuaria o forestal, sin que califiquen como ociosas.

Las tierras agrícolas se clasifican entre la I y la IV, las pecuarias en V y VI, las forestales en VII y VIII, las destinadas a la conservación, ecología y protección del medio ambiente se identifican como IX, mientras las agroturísticas como X.

La clasificación que en tal sentido haya hecho el Instituto Nacional de Tierras será por éste revisable anualmente.

#### C) Sujetos Pasivos:

Califican como contribuyentes del “Impuesto sobre Tierras Ociosas”, los propietarios de tierras rurales privadas, así como los poseedores de tierras rurales

públicas, distintos de los entes de la Administración Pública descentralizada funcionalmente.

En el caso de comunidades de bienes, como puede ser el de las comunidades sucesorales, los comuneros estarán solidariamente obligados al pago y al cumplimiento de las obligaciones derivadas del impuesto.

Se encuentran exentos del pago del impuesto, los propietarios de tierras rurales privadas o poseedores de tierras rurales públicas, cuya extensión no supere las quince (15) hectáreas; que además:

- no fueren propietarios o poseedores de otros inmuebles con excepción de sus casas de habitación ubicadas en poblados rurales que fueren sus hogares dentro del municipio respectivo,
- tuvieran domicilio civil y electoral en la jurisdicción del municipio donde estuvieran ubicadas las mismas,
- no utilicen mano de obra subordinada en el cultivo de dichas tierras,
- su ingreso bruto total anual sea inferior a 1.400 U.T,
- utilicen dichas tierras para fines propios de su vocación agropecuaria de conformidad con el Reglamento a ser dictado, y
- estuvieran inscritos en el Registro de sujetos pasivos del SENIAT.

De igual manera se encuentran exentos los propietarios de tierras rurales privadas o poseedores de tierras rurales públicas, ubicadas en zonas afectadas por catástrofes naturales, declaradas por el Presidente de la República en Consejo de Ministros, durante el período o períodos que dure dicha declaratoria.

#### D) Base Imponible:

La base imponible del tributo será la diferencia entre el rendimiento idóneo de la tierra rural y el rendimiento real obtenido en el ejercicio fiscal correspondiente. Aquél se

obtendrá multiplicando el promedio de producción anual nacional idóneo del producto o rubro producido por el contribuyente, por el precio promedio anual nacional de dicho producto, por la totalidad de hectáreas de la clase respectiva. Tales indicadores los determinará a nivel oficial el Ministerio de Agricultura y Tierras (MAT).

Dicho promedio podrá ser aumentado o disminuido por el Presidente de la República hasta en un treinta por ciento (30%) para determinadas clases de tierras o productos, cuando:

- a) Fuere necesario para elevar el aprovechamiento y ordenación del suelo durante un ejercicio fiscal, para adaptarlo a las características especiales de clases o subclases de tierras o rubros que por razón de la naturaleza, la acción del hombre, región o forma de explotación lo hagan necesario para evitar desigualdades derivadas de la actividad agrícola o,
- b) Cuando la producción del rubro se realice en tierras de inferior calidad y vocación agropecuaria, o,
- c) Cuando se trate de tierras que admitieran varios ciclos de producción de productos agrícolas o pecuarios en un mismo ejercicio fiscal.
- d) En los casos de nuevos asentamientos.

Se entiende por *promedio de producción anual nacional idóneo (PPANI)*, al promedio nacional anual comercializado de producción por hectárea, del producto o rubro producido por el contribuyente de entre los productos o rubros señalados por la autoridad competente dentro del mejor uso agropecuario correspondiente a la clase de tierra respectiva.

En ningún caso se aplicará el promedio de producción anual nacional idóneo más allá del doble del promedio de producción anual comercializado del rubro correspondiente en el respectivo municipio.

Por su parte el *precio promedio anual nacional (PPAN)*, se entiende como el promedio anual nacional pagado comercialmente por tonelada a puerta de granja del producto o rubro de que se trate.

De acuerdo con el artículo 109, los índices y promedios señalados, serán fijados en principio por el Ministro del ramo, salvo disposición en contrario del Decreto-Ley.

El *rendimiento real obtenido (RRO)* para una tierra rural de determinada clase, se obtendrá multiplicando el precio promedio anual nacional del producto utilizado para la determinación del rendimiento idóneo, por el promedio de producción anual comercializado (PPAC) de toneladas por hectárea de dicho producto o rubro producido por el sujeto pasivo en dicha tierra, por la totalidad de las hectáreas de la clase de tierra respectiva.

Si la tierra estuviese integrada por varias porciones o lotes de distinta clase, o se tratare de producción diversificada, se seguirá para cada una de ellas o sus productos el procedimiento antes descrito. En tal caso, deberá alcanzarse en cada lote o porción como mínimo el 30% de rendimiento idóneo parcial correspondiente para que el rendimiento real de cada lote se pueda sumar al rendimiento real total. En este supuesto, la base imponible será la diferencia entre la sumatoria de los rendimientos idóneos y la sumatoria de los rendimientos reales, parciales, obtenidos para todas las clases de tierras en el ejercicio fiscal correspondiente.

En los casos de tierras utilizadas para la producción de rubros distintos a los señalados por la autoridad competente para una clase o tipo de tierras, salvo que fuera en tierras de inferior calidad o vocación para la seguridad alimentaria, se sumará a la base imponible el 100% del rendimiento idóneo correspondiente a dicha clase de tierra y rubro, sin que pueda incluirse en el rendimiento real dicha producción.

Traduciendo lo anterior a una fórmula, el cálculo de la base imponible del tributo podría expresarse como sigue:

**Base Imponible** = Rendimiento Idóneo (RI) – Rendimiento Real Obtenido (RRO).

**RI** = Promedio de Producción Anual Nacional Idónea (PPANI) x Precio Promedio Anual Nacional (PPAN) x Hectáreas de la clase respectiva, propiedad o bajo posesión del contribuyente.

**RRO** = PPANI x Promedio de Producción Anual Comercializado por el Contribuyente (PPAC) x Hectáreas de la clase respectiva, propiedad o bajo posesión del contribuyente.

E) Ejercicio Fiscal:

El impuesto sobre tierras ociosas se determinará y liquidará por el período correspondiente al año civil, salvo en el caso de cultivos con ciclos de producción que abarquen más de un período impositivo, caso en el cual las obligaciones se harán exigibles en el período impositivo donde se obtenga la primera cosecha comercial, excepto cuando se trate de cultivos distintos a los autorizados, supuesto este en el cual se liquidará y pagará anualmente.

La declaración, liquidación y pago del impuesto, se efectuará dentro de los tres (3) meses siguientes a la terminación del período impositivo.

F) Tarifas:

El régimen tarifario contemplado en el artículo 114 del Decreto-Ley se encuentra conformado por siete (07) tramos en lo que respecta a la base imponible, cada uno de las cuales está sujeto a una tarifa específica que puede sin embargo registrar importes distintos, de año en año, en tanto se presentan tres escenarios diferentes que aplicarán en forma no concurrente, según lo proponga el Presidente de la República a los efectos

de su inclusión en la Ley de Presupuesto de cada ejercicio fiscal, en función de la política fiscal y agroalimentario nacional.

|                       |                         |
|-----------------------|-------------------------|
| <b>Base Imponible</b> | <b>Tipo de Gravamen</b> |
|                       | <b>Porcentaje</b>       |
|                       | <i>Tarifas</i>          |

|   | <b>I</b> | <b>II</b> | <b>III</b> |
|---|----------|-----------|------------|
| Entre 0 y 20% del valor del rendimiento idóneo              | 0        | 0         | 0          |
| Más del 20% y hasta el 30% del valor del rendimiento idóneo | 0,5      | 1         | 1,5        |
| Más del 30% y hasta el 40% del valor del rendimiento idóneo | 1,5      | 2         | 2,5        |
| Más del 40% y hasta el 50% del valor del rendimiento idóneo | 2,5      | 3         | 3,5        |
| Más del 50% y hasta el 60% del valor del rendimiento idóneo | 4,5      | 5         | 5,5        |
| Más del 60% y hasta el 70% del valor del rendimiento idóneo | 5,5      | 6         | 6,5        |
| Más del 70% del valor del rendimiento idóneo                | 11,5     | 12        | 12,5       |
|   |          |           |            |

Cabe destacar que las amplias facultades atribuidas al Presidente de la República para definir elementos con incidencia directa en la base imponible y en las tarifas, en el fondo terminan afectando el principio de legalidad tributaria, todo lo cual vuelve a poner en tela de juicio la constitucionalidad del Decreto-Ley que contiene el tributo en cuestión.

G) Sujeto Activo:

La competencia de la recaudación y control del “Impuesto sobre Tierras Ociosas” corresponde al SENIAT.

#### H) Beneficios Fiscales:

El Presidente de la República, en Consejo de Ministros, dentro de las medidas de política fiscal y agroalimentaria requeridas de acuerdo con la situación coyuntural, sectorial y regional de la economía del país, podrá exonerar total o parcialmente del pago del impuesto a los sujetos pasivos del mismo.

Tales decretos de exoneración deberán señalar las condiciones, plazos, requisitos y controles requeridos, a fin de que se logren las finalidades de política fiscal y agroalimentaria sustentables perseguidas en el orden coyuntural sectorial y regional.

#### I) Otros aspectos de interés:

A partir de la finalización del primer trimestre del año 2002, no podía protocolizarse por ante Oficina Subalterna de Registro alguna, ni reconocerse ni autenticarse ningún acto de transferencia de la propiedad o gravamen de tierras rurales, o el otorgamiento de créditos o la adjudicación o goce de exenciones o beneficios que tuvieran su origen directo o indirecto en fondos públicos, sin la previa presentación del certificado de solvencia fiscal del “Impuesto sobre Tierras Ociosas” expedido por el SENIAT.

A tales efectos, de igual manera debía presentarse la constancia de inscripción en los registros de tierras rurales y en el registro especial de contribuyentes.

Tal medida no pudo instrumentarse a partir del año 2002, en tanto el tributo en referencia no fue oportunamente exigido por la Administración Tributaria, sin embargo, pareciera que a partir del año 2006 si lo será.

#### J) Caso Práctico:

Lote de tierras con vocación pecuaria Tipo V, conformado por 1.000 hectáreas, destinado a la ceba de ganado bovino. El productor vende entre el 1° de enero de 2005 y al 31 de diciembre de 2005, 250 toros de 500 Kilos promedio cada uno, a un precio unitario promedio por kilo en canal de Bs. 4.800, precio este que es el único que consta a nivel de la factura emitida al matadero y en la relación que éste presenta al productor. La tonelada, por tanto, en canal asciende a Bs. 4.800.000,00. El promedio de producción comercializada por el productor es de 0,25 toneladas por hectárea.

El Ministerio de Agricultura y Tierras, respecto de las tierras Tipo V obtiene como PPANI la cantidad de 0,5 toneladas por hectárea y como PPAN la cantidad de Bs. 3.500.000,00 por tonelada en puerta de granja.

**RI** = 0,5 toneladas por hectárea [Promedio de Producción Anual Nacional Idónea (PPANI)] x Bs. 3.500.000,00 la tonelada [Precio Promedio Anual Nacional (PPAN)] x 1.000 Hectáreas de la clase respectiva = 1.750.000.000,00.

**RRO** = 3.500.000,00 [Precio Promedio Anual Nacional (PPAN)] x 0,25 toneladas por hectárea [Promedio de Producción Anual Comercializado por el Contribuyente (PPAC)] x 1000 Hectáreas de la clase respectiva = 875.000.000,00.

**Base Imponible** = 1.750.000.000,00 [Rendimiento Idóneo (RI)] – 875.000.000,00 [Rendimiento Real Obtenido (RRO)] = 875.000.000,00.

La base imponible representa el 50% del rendimiento idóneo.

En el ejemplo que hemos venido manejando, en vista de que la base imponible representa el 50% del Rendimiento Idóneo, se aplicaría la tarifa del 2,5%, en caso de que el Presidente de la República hubiera acordado la aplicación del escenario I, de los tres que ofrece la tabla prevista en el artículo 114 del Decreto-Ley.

Al liquidar el tributo, labor esta que entendemos hará el SENIAT, la carga tributaria ascendería a: Bs. 875.000.000,00 x 0,025% = Bs. 21.875.000,00.

De la aplicación de la formula para la liquidación del tributo se pone en evidencia como lo realmente relevante es la productividad medida en toneladas del rubro o producto por hectárea, independientemente del precio al que logre venderse.

#### K) Registro de Contribuyentes:

En fecha 31 de diciembre de 2004 fue publicado un Aviso Oficial del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), en el cual se informa a los propietarios de tierras rurales privadas y públicas, así como a los poseedores de tierras rurales públicas, que a los fines de dar cumplimiento a lo dispuesto en la Ley de Tierras y Desarrollo Agrario, están en la obligación de inscribirse en el Registro Tributario de Tierras, a partir del 1° de enero del año 2005 y hasta el 31 de diciembre de ese año, para lo cual deberán dirigirse a las Gerencias Regionales de Tributos Internos, Sectores o Unidades de su domicilio fiscal, con los siguientes recaudos:

1. Fotocopia de la Cédula de Identidad.
2. Fotocopia del R.I.F. (en caso de poseerlo).
3. Documento que acredite su condición de poseedor o propietario de la tierra.

A pesar de que en el referido comunicado se ordena la inscripción en la Gerencia Regional del SENIAT con competencia en el territorio en el que esté domiciliado el propietario o poseedor de la tierra, el criterio que se está utilizando es el de la ubicación de la tierra.

Igualmente, se les recuerda a los contribuyentes beneficiarios de la exoneración y exenciones previstas en el Decreto con Fuerza de Ley de Tierras y Desarrollo Agrario,

que es requisito indispensable para poder gozar de dicho beneficio, estar debidamente inscritos en el mencionado Registro antes del 31 de diciembre del año 2005.

Sin embargo, según información suministrada por las Oficinas Regionales del SENIAT, hay otros requisitos a cumplir. Vale decir sin embargo, que algunos de estos requisitos ya se encontraban contemplados en el Código Orgánico Tributario respecto de cualquier tributo, mientras que otros sí están siendo exigidos de manera discrecional por la Administración Tributaria:

1. Acta Constitutiva y estatutos con su última reforma, si es persona jurídica. Cédula de Identidad, si es persona natural.
2. Constancia del Representante Legal de la empresa y fotocopia de la Cédula de Identidad.
3. Indicación de los Socios y Directores de la compañía con RIF y NIT.
4. RIF y NIT del propietario, en caso de tratarse de persona natural.
5. Si se cuenta con la certificación de finca productiva o mejorable, acompañarla.
6. Lista de socios y directivos de la empresa.
7. Autorización dada por escrito, en papel membreteado y sello húmedo, a la persona que realice el trámite, y fotocopia de la cédula de identidad del autorizado.
8. Títulos de propiedad de las tierras.
9. Cualquier otro documento que acredite la propiedad de las tierras.

#### **IV) Análisis Legal del Impuesto sobre Tierras Ociosas:**

Tributos similares al aquí comentado, adoptados en otros países como España (Comunidades Autónomas de Andalucía y Extremadura), cuentan en opinión de FRANCISCO ADAME con cuatro notas caracterizantes. “En primer lugar, tienen un carácter *directo*, al no recaer sobre manifestaciones indirectas de la capacidad económica sino que gravan una riqueza considerada en sí misma. En segundo término, se trata de impuestos de naturaleza *real* ya que gravan la posesión de un patrimonio

infrautilizado, consistiendo de esta forma su fundamento en un presupuesto objetivo cuya intrínseca naturaleza se determina con independencia del elemento personal de la relación tributaria. En tercer lugar, son impuestos *periódicos*, ya que su presupuesto de hecho está constituido por una acción que se prolonga indefinidamente en el tiempo, ya que la situación que determina la realización del hecho imponible, ..., no es otra que la de ser propietario de una finca rústica y no alcanzar en el período impositivo el rendimiento óptimo. En cuarto término, otra nota común a todos estos impuestos es la de su carácter *progresivo*, puesto que para calcular la cuota se aplica un tipo de gravamen de esta especie”.<sup>3</sup>

En el caso específico del “Impuesto sobre Tierras Ociosas” incorporado al Sistema Tributario Venezolano, cabe hacer adicionalmente las siguientes observaciones en lo que a sus características particulares corresponde:

A) Fin perseguido con el tributo:

Han sido reconocidos cada vez con mayor fuerza por los ordenamientos jurídicos modernos mundiales, los postulados de la llamada “Doctrina Dirigista de la Tributación”, con acuerdo a los cuales la creación de tributos más allá de los fines de cobertura de los gastos públicos pueden perseguir objetivos extrafiscales de muy diversa naturaleza, entre otros, desestímulo de determinado tipo de actividades económicas (alto impacto ambiental) o del consumo de ciertos bienes considerados perjudiciales (cigarrillos y licores).

Poco a poco se ha ido admitiendo la posibilidad de la persecución por el sistema tributario de objetivos no fiscales, porque junto a la específica función recaudatoria se sitúan otros fines de política económica o social. “Se reconoce pues la posible producción en el mercado de distorsiones que muevan a la Hacienda Pública a intervenir mediante el establecimiento de tributos no financieros, aunque dicha

---

<sup>3</sup> ADAME MARTINEZ, Francisco David. “*Tributos Propios de las Comunidades Autónomas*”. Editorial Comares. Granada, 1996. Pág: 113.

intervención por supuesto no está exenta de límites, ya que no todas las desviaciones pueden pretender corregirse mediante el sistema tributario.”<sup>4</sup>

Los planteamientos hechos en relación a esta materia por destacados especialistas mundiales, nos conducen a la necesaria evaluación de la concepción e instrumentación del “Impuestos sobre Tierras Ociosas”, a los fines de su encuadramiento dentro de la llamada Doctrina Dirigista en los términos en que pareciera habérsele dado cabida a esta corriente en el artículo 316 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, cuando establece que “El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o la contribuyente, atendiendo al principio de progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población, y se sustentará para ello en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos.”

Tal como se desprende del precitado artículo 316 de la Constitución, el Sistema Tributario debe atender: (i) a la capacidad económica del o la contribuyente; (ii) al principio de progresividad; (iii) a la protección de la economía nacional; (iv) a la elevación del nivel de vida de la población, y (v) se sustentará para ello en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos.

Si bien a estos postulados debe responder el “Sistema Tributario” entendido como el conjunto de tributos que lo conforman, ello no debe suponer el quebrantamiento o desatención grosera y extrema por alguno de sus componentes individualmente considerado.

En este sentido resulta necesario evaluar el tributo en comento, a la luz de dos de los principios constitucionales en materia tributaria, el del respeto a la capacidad contributiva y el de la eficiencia del sistema.

#### a.1. Respeto al Principio de la Capacidad Contributiva:

---

<sup>4</sup> Ob cit N° 1. Págs: 53 y 54.

Lograr la constitucionalidad de un impuesto, preservando un margen razonable de compatibilidad entre sus fines extrafiscales y los principios de la capacidad económica y de la progresividad, resulta en no pocas veces difícil. Al efecto fue establecido por el Tribunal Constitucional Español en sentencia dictada en 1987, que no se vulnera el principio de capacidad económica a causa del establecimiento de tributos con fines distintos del estrictamente recaudatorio, al afirmar que el respeto a dicho principio no impide que el legislador pueda configurar el presupuesto de hecho del tributo teniendo en cuenta consideraciones extrafiscales, ya que “es constitucionalmente admisible que el legislador establezca impuestos que, sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica, estén orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza.”<sup>5</sup>

En un caso similar al aquí analizado, este es, el de la Ley de Reforma Agraria de Andalucía, se evaluó la posibilidad de si a la luz del respeto al principio de capacidad contributiva era posible el gravamen de hechos negativos, como el de la no producción de una renta.

El Tribunal Constitucional Español estableció que: “es irrelevante que los impuestos graven hechos positivos o negativos, puesto que para que el principio constitucional de capacidad económica quede a salvo, es suficiente con que dicha capacidad exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto”.<sup>6</sup>

La posición adoptada por el Tribunal Constitucional Español, no ha sido aceptada de manera pacífica a nivel mundial, vale citar a tales efectos la postura asumida por autores italianos como el profesor MOSCHETTI, en cuya opinión el principio de la capacidad contributiva “es violado no sólo cuando se dejan sin gravar

---

<sup>5</sup> Ob cit N° 1. Pág: 62.

<sup>6</sup> Ob cit N° 1. Págs: 64 y 65.

determinadas manifestaciones de riqueza, sino también, cuando la contribución a los gastos públicos sea conectada con riquezas inexistentes”.

Entre los juristas españoles cabe destacar la posición asumida por Checa GONZÁLEZ, para quien “el principio de capacidad económica habilita para que sean sometidas a gravamen solamente aquellas manifestaciones de riqueza reales y efectivas; porque si se sometiesen rentas potenciales lo que se estaría gravando es una riqueza que se podría obtener que, por lo tanto, aún no se ha verificado”.<sup>7</sup>

Francisco ADAMES no comparte la posición de Checa GONZÁLEZ, al considerar que al gravar un patrimonio que tiene la posibilidad de obtener renta – estos impuestos gravan la infrautilización de tierras por no alcanzar en el período impositivo un determinado rendimiento, lo que supone la existencia de capacidad económica. Si el sujeto pasivo deja de obtenerla será una conducta antisocial, pero el patrimonio sigue ahí con esa potencialidad.

NEUMARK al respecto señala que “... hay que huir de las medidas tributarias dirigistas en que a veces pueden convertirse determinados impuestos finalistas – a los que también denomina impuestos con motivación primaria o exclusivamente metafiscal – que tiendan a favorecer o perjudicar a determinados sectores, pues dicho gravamen fiscal diferenciador estaría en abierta oposición con el principio de generalidad, así como el de igualdad”.<sup>8</sup>

Como puede apreciarse, son diversas las posiciones adoptadas a nivel mundial en torno a este tema, haciéndolo altamente controversial. Tal situación aunque en forma agravada nos recuerda la concepción, propósito e instrumentación en Venezuela del no menos criticado Impuesto a los Activos Empresariales, con el que se establecía un pago mínimo de impuesto sobre la renta, con base en el gravamen de la infrautilización de los activos tangibles e intangibles propiedad de industriales y

---

<sup>7</sup> CHECA GONZALEZ, C. “*El Impuesto sobre Tierras Infrautilizadas*”. Págs: 119 y 121.

<sup>8</sup> NEUMARK, Frank. “*Principios de la Imposición*”. IEF, Madrid, 1974. Págs.47.

comerciantes en función del rendimiento de su uso medido en la renta que a través de ellos se obtenía.

Partiendo entonces de lo dispuesto por el artículo 316 de la Constitución de 1999 con acuerdo al cual el sistema tributario debe respetar la capacidad económica del contribuyente, nos permitimos traer a colación lo dispuesto por Oswaldo ANZOLA, al referirse a la norma equivalente bajo la Carta Magna de 1961, según el cual el hecho imponible escogido debe ser una medida abstracta de capacidad contributiva, pudiendo encontrarse entre ellas el patrimonio. No obstante ello, el mencionado autor observa que: “Si el legislador escoge como hecho imponible, el número de ventanas de las viviendas que dan hacia la calle (como ocurrió alguna vez en ciertos países), creemos que ese tributo es inconstitucional pues el hecho escogido para darle relevancia jurídica y transformarlo en imponible, no es demostrativo de capacidad económica alguna”<sup>9</sup>

En cierta forma, podría decirse lo mismo respecto del hecho imponible escogido por el “legislador habilitado” al crear el “Impuesto sobre Tierras Ociosas”, en tanto si bien la tierra como tal constituye parte del patrimonio de su propietario, en el caso de las privadas, cosa que no ocurre sin embargo respecto del poseedor de las públicas, no pareciera ser ella en si misma la que desencadena el nacimiento de la obligación tributaria, sino que lo es su infrautilización, lo que hace dudosa su consideración como una medida abstracta de capacidad contributiva. Se trata pues de un impuesto que si bien no mide directamente la capacidad contributiva en función de la tierra como parte del patrimonio, si lo hace en función de un hecho negativo, su infrautilización, lo que igualmente genera dudas en cuanto a su pertinencia como medida de aquella.

#### a.2. Principio de la Eficiencia del Tributo:

Señalábamos con anterioridad, como el artículo 316 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, además de exigir el acatamiento por parte del

---

<sup>9</sup> ANZOLA, Oswaldo. “*La ley tributaria: su interpretación y los medios legales e ilegales para evitar o reducir sus efectos*”. Libro Homenaje a José Andrés Octavio. AVDT. Caracas, 1999. Pág: 16.

sistema tributario de los principios de la capacidad contributiva y de la progresividad, también exige el que se sustente para ello en una eficiente recaudación de los tributos.

Al respecto cabe señalar que, aunque la generalidad de la doctrina admite la utilización de tributos extrafiscales en el sistema tributario, los tributos que persiguen dicha finalidad no están exentos de crítica, pues se ha entendido desde diversos sectores que ello trae consigo una disminución en la recaudación, por lo que debería potenciarse más bien para la consecución de los fines que se pretenden conseguir con estos impuestos - una adecuada utilización del gasto público.

Los impuestos de ordenamiento económico como los ha bautizado ALBIÑANA, conllevan en sí mismos una incapacidad recaudatoria, ya que cuanto más eficaces sean a sus propios fines, menores serán los rendimientos para el Tesoro Público. NEUMARK ha criticado duramente este planteamiento, defendiendo que la disminución de ingresos originada por el establecimiento de impuestos extrafiscales supone a veces para la hacienda una carga presupuestaria *per saldo* menor que la que supondría el gasto destinado a lograr esa misma finalidad.

Difícilmente un tributo como el aquí analizado cumple con el requisito al que alude la parte final del artículo 316 de la Carta Magna, que si bien se refiere a la eficiencia del “sistema tributario”, como ya hemos dicho, no pueden los tributos que lo integran, diseñarse e instrumentarse de espaldas y en total desconocimiento de postulados como éste.

Mal puede considerarse un tributo eficiente, cuando su instrumentación se encuentra sujeta a un largo listado de acciones que aunado a las dificultades propias del acceso geográfico a las tierras a inspeccionar, altos registros de inseguridad en las zonas rurales, limitaciones de recursos humanos y de base estadística, evidencian claramente las dificultades y costos que aquella supondrá. Dentro de las medidas a adoptar para la implantación del tributo, cabe destacar, entre otras:

- Creación de un Registro de Tierras Rurales por parte del Instituto Nacional de Tierras
- Creación de Registro Tributario de Tierras por el SENIAT
- Declaratoria por el Ejecutivo Nacional de tierras cubiertas por bosques naturales o declaradas como no aptas para explotación por su topografía, limitaciones edáficas o de otra índole
- Calificación de sujetos exentos tras la verificación del extenso listado de requisitos a que alude el artículo 105 del Decreto-Ley
- Previa calificación y subclasificación de las tierras con vocación agrícola, pecuaria o forestal
- Determinación por parte de la autoridad competente de los rubros o productos susceptibles de ser en ellas explotados
- Determinación del rendimiento idóneo por cada uno de los diez tipos de tierras que establece el instrumento normativo en su artículo 119 y por los miles de productos o rubros agrícolas, pecuarios, acuícolas y forestales de posible explotación en el país
- Tramitación y evaluación de solicitudes e informes técnicos para eximir del gravamen a los propietarios de las tierras a las que haya que dejar en descanso con fines de rotación de cultivos
- Medición del rendimiento real obtenido en el ejercicio fiscal correspondiente respecto de cada propietario o poseedor de tierras
- Fijación del precio promedio anual nacional de cada producto
- Verificación de la utilización de las tierras para la producción de rubros o productos distintos a los establecidos por la autoridad competente
- Determinación de los ciclos de producción en los que se encuentre cada cultivo
- Determinación de la primera cosecha comercial para cultivos que abarquen más de un período impositivo, y
- Ajuste del régimen impositivo en función de la política fiscal y agroalimentaria nacional.

Si bien cabe reconocer como ya lo dijéramos, que el fin perseguido con el tributo en comento no es el de cobertura de gastos públicos, sino el de persuadir al incremento de la productividad de las tierras mediante el pago del tributo por parte de sus propietarios o poseedores, ello no puede ser a costa de la gran inversión que tendrá que efectuar el Poder Nacional para la consecución de tal propósito que, como señalan muchos autores, debe más bien procurarse en forma positiva, a través del gasto público, asegurándole al productor, por poner tan sólo algunos ejemplos ajustados a nuestra realidad, adecuadas vías de comunicación terrestres y fluviales, seguridad personal e inmobiliaria, todo lo cual lejos de implicar un mero gasto, se traducirá en una verdadera inversión y en una posibilidad más cierta de incrementar la productividad de las tierras.

No cabe en nuestra opinión duda alguna que el “Impuesto sobre Tierras Ociosas”, dada la compleja instrumentación que supone, lo costoso del diseño e implantación de los indicadores en función de los cuales se define su base imponible y a lo dificultoso de su efectivo control, comparado con lo que es su potencial recaudador, que para traducirse en la consecución del objetivo perseguido debe ser el más bajo posible, resulta totalmente contrario al principio de eficiencia a que alude la parte final del artículo 316 constitucional.

#### B) Otras muestras de violación del Principio de Legalidad Tributaria

Este principio rector del Derecho Tributario consagrado en nuestro ordenamiento jurídico en el artículo 317 del Texto Fundamental, como ya indicáramos establece que no podrá cobrarse impuestos, tasas, ni contribuciones que no hayan sido creados por la ley, ni concederse exenciones, rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por las leyes.

Esta norma encuentra desarrollo a nivel legal en el artículo 3 del Código Orgánico Tributario según el cual:

“Sólo a las leyes corresponde regular con sujeción a las normas de este Código las siguientes materias:

1. Crear, modificar o suprimir tributos, definir el hecho imponible; fijar la alícuota del tributo, la base de su cálculo e indicar los sujetos pasivos del mismo.
2. Otorgar exenciones y rebajas de impuesto.
3. Autorizar al Poder Ejecutivo para conceder exoneraciones y otros beneficios o incentivos fiscales.
4. Las demás materias que les sean remitidas por este Código.

(...)

Parágrafo Segundo: En ningún caso se podrá delegar la definición y fijación de los elementos integradores del tributo así como las demás materias señaladas como de reserva legal por este artículo, sin perjuicio de las disposiciones contenidas en el Parágrafo Tercero de este artículo (Ajuste de la Unidad Tributaria). No obstante cuando se trate de impuestos generales o específicos al consumo, a la *producción*, a las ventas o al valor agregado, así como cuando se trate de tasas o de contribuciones especiales, la ley creadora del tributo correspondiente podrá autorizar para que anualmente en la Ley de Presupuesto se proceda a fijar la alícuota del impuesto entre el límite inferior y el máximo que en ella se establezca.”

Más allá de la violación al Principio de Legalidad que eventualmente pudiera considerarse se configuró ante el exceso en que pudo incurrir el Presidente de la República en el ejercicio de la habilitación de que fue objeto en el año 2000, de los términos en que se creó y concibió el tributo en comento, adicionales señales de quebrantamiento del Principio de Legalidad Tributaria puede indicarse:

a) La propia Exposición de Motivos del decreto con Fuerza de Ley de Tierras y Desarrollo Agrario pone en evidencia la flagrante violación al principio de legalidad tributaria cuando reconoce que la productividad agraria, viene a ser un concepto jurídico indeterminado que funge como patrón de medición de la adecuación que exista entre la tierra objeto de propiedad y su función social.” En vista de que varios de los elementos técnicos del Impuesto sobre Tierras Ociosas, específicamente el hecho imponible y la base imponible, quedan comprendidos dentro de la noción de productividad agraria, la imprecisión que le es propia, se traduce en un grado de discrecionalidad administrativa, que aunque técnica, y más limitada que la discrecionalidad auténtica, en tanto debe responder a la lógica, razonabilidad, justicia y proporcionalidad, atenta contra la rigurosidad del Principio de Legalidad Tributaria.

Los indicadores que conformarán la fórmula de cálculo de la Base Imponible del impuesto, estos son, el Promedio de Producción Anual Nacional Idóneo, el Precio Promedio Anual Nacional, la clasificación de las tierras, la indicación del tipo de producto al que deberán dedicarse, son todos elementos definidos discrecionalmente por el Ejecutivo Nacional, en franca violación al Parágrafo Segundo del Artículo 3 del Código Orgánico Tributario y al artículo 317 de la Constitución Nacional. La posibilidad que además tiene el Ejecutivo Nacional de variar anualmente la clasificación de las tierras y su vocación, agrava aun más este vicio.

b) La posibilidad que se le confiere al Ejecutivo Nacional de incrementar o disminuir hasta en un 30% el promedio de Producción Anual Nacional Idóneo, haciendo con ello mayor o menor la base imponible, en unos supuestos que aunque previstos en la Ley, dependen nuevamente de la apreciación del Ejecutivo Nacional, es otra muestra de aquel quebrantamiento.

d) La calificación como tierras ociosas, de aquellas rurales que no estén en producción agrícola, pecuaria, acuícola ni forestal conforme al mejor uso según el potencial agroalimentario de la clasificación correspondiente a dichas tierras de acuerdo con el Decreto con Fuerza de Ley en comentarios o, a los planes nacionales de ordenación agroalimentaria que dicte el Ejecutivo Nacional, ponen nuevamente en duda el respeto al principio de legalidad.

e) La escogencia, entre los tres escenarios diferentes que conforman las alícuotas del tributo, en la Ley de Presupuesto de cada ejercicio fiscal, según la sugerencia hecha por el Presidente de la República, en función de la política fiscal y agroalimentario nacional, salvo que tal proceder encuentre cabida de acuerdo con el artículo 3 del Código Orgánico Tributario, de poderse calificar al impuesto en comentarios, como uno a la producción, vuelve a vulnerar el principio rector en referencia.

f) Los amplios términos en que le son otorgadas facultades al Presidente de la República para consagrar exoneraciones en función de las políticas fiscales y agroalimentarias, atentan contra lo dispuesto por el artículo 4 del Código Orgánico Tributario, según el cual, “En materia de exenciones, exoneraciones, desgravámenes, rebajas y demás beneficios fiscales, las leyes determinarán los requisitos o condiciones esenciales para su procedencia.

### C) Sujetos pasivos:

c.1. De acuerdo con el Decreto-Ley, califican como contribuyentes del “Impuesto sobre Tierras Ociosas”, los propietarios de tierras rurales privadas, así como los poseedores de tierras rurales públicas, distintos de los entes de la Administración Pública descentralizada funcionalmente.

Partiendo de lo dispuesto en el artículo 102 del Decreto-Ley, cabría preguntarse el tratamiento que recibirán los propietarios de tierras que deciden explotarlo indirectamente. En el supuesto por ejemplo del arrendamiento de una tierra privada, pareciera que el arrendatario a pesar de ser quien produce, por no ser propietario no encuadra dentro de la categoría de sujeto pasivo del tributo. En lo que respecta al propietario-arrendador, resultará difícil imaginar cual podría ser la base imponible para la determinación del tributo, como también admitir que un acto de disposición tan común como el arrendamiento pueda quedar vedado de hecho, en caso de que las autoridades competentes, hagan recaer la obligación tributaria en cabeza del arrendador, quien habrá de tributar en función del desempeño del arrendatario.

Dificultades similares se presentarán respecto de casos como el de los aparceros y medianeros, dado que en su condición de cultivadores o explotadores directos de la tierra privada, al no calificar como propietarios, tampoco calificarán como contribuyentes. Por su parte, el propietario de la tierra al no cultivarla y recibir sólo un canon o una participación, que indudablemente será inferior al rendimiento idóneo, de ser gravado con base en éste, vería de hecho mermado su derecho de propiedad, al resultar muy poco atractiva la realización de tales actos de disposición, sin que con ellos el propietario atente necesariamente contra la función pública de la tierra, al estársele dando cabida a su explotación por parte de terceros. Será acaso que en esos supuestos el propietario tendrá que declarar en base al rendimiento real obtenido por el arrendatario.

En impuestos similares adoptados por algunas Comunidades Autónomas Españolas, en casos como los comentados, se dispone que el sujeto pasivo sea el arrendador, aunque éste pueda repercutir el impuesto sobre el arrendatario o aparcerero, salvo que el bajo rendimiento de productividad obedezca al contenido de las cláusulas del contrato de arrendamiento a cuya modificación se haya opuesto el arrendador.

c.2. Otro aspecto que vale la pena considerar es el relativo a las responsabilidades que supondrá para el adquirente de tierras privadas las consecuencias derivadas, por una parte, de obligaciones tributarias pendientes y por la otra, de las condiciones en que recibe el bien y el tiempo que puede suponer su recuperación en función de los estándares establecidos por la autoridad competente.

En cuanto a la responsabilidad del vendedor por las obligaciones causadas para el momento de la enajenación y la posible asunción de éstas por parte del adquirente, cabe señalar que en leyes extranjeras se han empleado figuras como las de la solidaridad y la de la responsabilidad subsidiaria entre el adquirente y el vendedor.

En el caso venezolano podría decirse en teoría, que la obligación tributaria es personal y no debe transmitirse con el bien. Tal materia, sin embargo, no debiera

constituirse en problema, en virtud de lo dispuesto por el artículo 118 de Decreto Ley, con acuerdo al cual, no podrá protocolizarse, ni autenticarse documento de venta de tierras privadas si no es presentada por el vendedor la solvencia del tributo. Independientemente de ello cabría preguntarse, si corresponderá al adquirente el soportar las consecuencias o efectos generados por la administración de la tierra hasta el momento de la venta, que como es lógico pensar incidirán en la labor a ser desempeñada y que resultará difícil de revertir en el corto plazo.

c.3. De acuerdo con el numeral 2 del artículo 105 del Decreto-Ley se encuentran exentos del pago del impuesto los propietarios de tierras rurales privadas o poseedores de tierras rurales públicas, ubicadas en zonas afectadas por catástrofes naturales, declaradas por el Presidente de la República en Consejo de Ministros, durante el período o períodos que dure dicha declaratoria.

Si bien resulta adecuado el supuesto antes comentado, se torna obviamente insuficiente, en tanto es frecuente causa de pérdidas de cosechas y rebaños las inundaciones, sequías, incendios y plagas, localizadas únicamente en una o pocas fincas, situaciones que indudablemente no podrían ser calificadas como “catástrofes” naturales, pero son causas de fuerza mayor, totalmente ajenas al propietario o poseedor de tierras privadas o públicas respectivamente, que ante el silencio guardado por el legislador habilitado, se traducirían en un pago mayor de impuestos, y por ende, en una penalización por el impacto negativo que las mismas tendrían en el llamado rendimiento real obtenido.

#### D) Base Imponible:

En el caso de tierras utilizadas para la producción de rubros distintos a los señalados por la autoridad competente para una clase o tipo de tierras, salvo que fuera en tierras de inferior calidad o sin vocación para la seguridad alimentaria se contempla el aumento de la base imponible en un 100% del rendimiento idóneo.

La previsión anterior, más que considerarse desde el punto de vista técnico como una verdadera base imponible, no constituye otra cosa que una penalización por el desacato de la directriz impartida por la autoridad competente en cuanto al tipo de cultivo o actividad productiva a la que se debe destinar la tierra; cuando ello no es más que una muestra del ejercicio del derecho de disposición de todo propietario, que en este caso es nuevamente vulnerado, a pesar de que el Decreto Ley pretenda establecer tal facultad para el Ejecutivo Nacional basado en la función social de la tierra.

Lo anterior nos conduce a la discusión que también se presentó en España, en cuanto al carácter de impuesto o de sanción del instituto analizado. Al respecto cabe señalar la posición de autores como Checa GONZÁLEZ, para quien bajo la denominación de impuesto se está tratando de encubrir una figura con claro objetivo sancionador. Para otros, como MARTINEZ LAGO, se está en presencia de un impuesto en tanto no se prescinde por completo de la capacidad económica real.

En condiciones normales, y dentro de ellas la del funcionamiento ordinario del tributo, tal vez esta discusión no tenga posibilidades de alcanzar una fácil respuesta, mas en el caso en comento en el que la "base imponible" se incrementa en un 100% por el sólo hecho de destinar la tierra a un fin distinto al autorizado, no cabe duda que estamos ante una evidente sanción, o de lo contrario ante un tributo completamente confiscatorio.

Desde el punto de vista práctico cabe también formular la siguiente interrogante. En caso de que el propietario de una extensión de tierra, clasificada por el Ministerio competente como Tipo II, es decir, con vocación agrícola, y respecto de las cuales se hayan indicado que su mejor uso estaría circunscrito a la producción de papas, cebolla y pimentón, se encuentre destinada a actividad pecuaria. Al momento de determinar el Rendimiento Idóneo y el Rendimiento Real obtenido, cual sería el precio promedio anual nacional a ser utilizado, el de la papa, la cebolla o el pimentón.

E) Sujeto Activo:

La competencia de la recaudación y control del “Impuesto sobre Tierras Ociosas” corresponde al SENIAT, según lo dispone el artículo 115 “ejusdem”. A pesar de que no se hace mención expresa al destinatario de los recursos que se obtengan por concepto del impuesto, todo pareciera dar a entender que el sujeto activo de la relación jurídico tributaria no es otro que la República.

La conclusión anterior, a primera vista pudiera hacernos pensar en un posible conflicto con lo dispuesto en el numeral 14 del artículo 156 de la Constitución, según el cual, corresponde al Poder Nacional la creación y organización de impuestos territoriales o sobre predios rurales, y al Poder Municipal su recaudación, control y administración, ya que de quedar el “Impuesto sobre Tierras Ociosas” dentro de alguna de aquellas categorías, mal podría la República ser el sujeto activo de la relación jurídico tributaria que de él se deriva. Esta duda para ser disipada obliga a su evaluación como en efecto lo haremos en el epígrafe siguiente.

#### **V) Concurrencia de tributos respecto de las tierras rurales:**

Los gravámenes de origen constitucional que pueden recaer sobre inmuebles rurales los conforman en principio los previstos por una parte, en el numeral 14 del artículo 156, estos son, los impuestos territoriales o sobre predios rurales y los impuestos sobre transacciones inmobiliarias, y por la otra, los mencionados en el artículo 307 relativos a las tierras ociosas.

La Carta Magna al aludir en el numeral 14 de su artículo 156 y en el numeral 5 de su artículo 179, a los *impuestos territoriales o sobre predios rurales*, se limita a identificarlos sin definirlos.

En cierta forma, el tributo mencionado en la norma citada en segundo término, como fuente de ingreso municipal, este es, el territorial rural o sobre predios rurales, equivale al tradicionalmente llamado “Impuesto sobre Inmuebles Urbanos”, pero

aplicable como su nombre lo indica, a Inmuebles representados por tierras, ubicadas en áreas rurales.

La existencia de numerosos municipios en los que las áreas urbanas son escasas y menor aún el número de terrenos y edificaciones en ellas comprendidas, pero numerosas las tierras destinadas a la actividad agropecuaria comprendidas en espacios rurales, fue la que motivó a la previsión de este tributo, de manera que ese tipo de entidades locales pudiera contar con una fuente de ingresos real y no con la otra, que se hacía ilusoria.

Este impuesto sobre predios rurales constituye un claro ejemplo de impuesto al patrimonio, en el que dependerá su cobro de una adecuada organización de una oficina de catastro, en la que se mantenga el registro de las propiedades rurales con su valor fiscal actualizado.

Por su parte, cuando la Constitución menciona en su artículo 307 a la creación de tributos que *graven las tierras ociosas*, pareciera estarse refiriendo a una categoría distinta de exacción, dirigida a gravar no la tenencia de un bien representado por un predio rural, sino a la infrautilización en su uso.

La tercera categoría de exacción, relativa a las *transacciones inmobiliarias* prevista en el artículo 156 constitucional, perfectamente podría comprender entre otras, el gravamen de operaciones que como la compra-venta, tuvieran por objeto predios rurales.

La concurrencia de estos tres tributos en cabeza de propietarios de tierras rurales podría traducirse en efectos contraproducentes de no ser adecuado su diseño e instrumentación. En uno, se grava la sola tenencia de la tierra, en otro, ciertos actos de disposición que con ellas se efectúan, y en el tercero, la infrautilización de las mismas.

Lo sensible de este tema y la inquietud que despierta, nos conduce a la frecuente discusión de la diferencia entre el hecho imponible y la materia imponible, al evaluar la configuración de escenarios de doble o múltiple tributación.

Por materia imponible ha sido entendida por el Tribunal Constitucional Español, toda fuente de riqueza, renta o cualquier otro elemento de la actividad económica que el legislador decida someter a imposición, realidad que pertenece al plano de lo fáctico. Por lo que concierne al concepto de hecho imponible sostiene, en cambio, ese mismo juzgador, que éste es un concepto estrictamente jurídico que, en atención a determinadas circunstancias, la ley fija en cada caso para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.

En consonancia con la definición que da de estos dos conceptos, el Tribunal Constitucional Español concluye que “en relación con una misma materia impositiva, el legislador pueda seleccionar distintas circunstancias que den lugar a otros tantos hechos imponibles, determinantes a su vez de figuras tributarias diferentes” (Sentencia del Tribunal Constitucional 186/1993).

Con relación al punto concreto de la doble imposición, el citado Tribunal estableció que “la infrutilización de fincas rústicas – hecho imponible de estos impuestos – con la titularidad del conjunto de bienes y derechos de contenido económico aunque entre ellos se encuentren las fincas rústicas, que es el hecho que grava el impuesto estatal”, no se está en presencia de doble tributación.

Si partiéramos de lo decidido por el Tribunal Constitucional Español para el caso venezolano, podría concluirse que el legislador respecto de la tierra como materia impositiva única, ha escogido tres circunstancias distintas para gravarla, su tenencia, su infrutilización y su disposición.

De acogerse esta posición, podría sostenerse que con la instrumentación del “Impuesto sobre Tierras Ociosas” y la escogencia en el mismo de la República como

sujeto activo de la relación jurídico tributaria, no se registraría ningún quebrantamiento del Texto Constitucional, en el punto específico de la calificación de los Municipios como los legitimados a recaudar y controlar los tributos sobre inmuebles rurales (Art. 179.5), por tratarse estos de impuestos distintos.

## **VI) Tendencia reciente en materia fiscal respecto de la actividad agropecuaria:**

### **A) Impuesto sobre la Renta:**

La actividad agropecuaria tradicionalmente había sido objeto de medidas proteccionistas por parte del Estado, encontrándose exenta del pago de tributos, especialmente del impuesto sobre la renta.

De un tiempo a esta parte, la situación ha ido cambiando en esta materia, habiéndose registrado, aun cuando temporalmente, la eliminación de los beneficios fiscales tradicionalmente consagrados respecto de aquella actividad en la Ley de Impuesto sobre la Renta vigente, con la casi inmediata consagración de una exoneración, sujeta al cumplimiento de ciertas formalidades.

En efecto, en fecha 31 de mayo de 2000, fue dictado el Decreto N° 838, mediante el cual se exonera del pago del Impuesto sobre la Renta a los enriquecimientos netos que en él se especifican, estos son, los provenientes de la explotación primaria de las actividades agrícolas, forestales, pecuarias, avícolas, pesqueras, acuícolas y psicícolas obtenidos por contribuyentes que se hayan inscrito en el Registro que a tales fines lleva la Administración Tributaria.

A los efectos del referido Decreto, se entiende por actividades de explotación primaria la simple producción de frutos, productos o bienes que se obtengan de la naturaleza, siempre que éstos no se sometan a ningún proceso de transformación ni de industrialización.

La exoneración opera respecto del propietario del fundo, finca o heredad para el poseedor de aquellos, siempre y cuando conste en documento autenticado la autorización del propietario para su explotación.

El beneficio en referencia está sujeto a que la persona del propietario o poseedor del fundo, finca o heredad, destine el cien por ciento (100%) del monto del impuesto que le hubiese correspondido pagar, a inversiones directas para la respectiva actividad en materia de investigación y desarrollo científico y tecnológico, mejoramiento de los índices de productividad o en bienes de capital, la cual deberá hacerse efectiva durante el ejercicio fiscal siguiente a aquél en el que se generó la renta exonerada.

Vale destacar que la exoneración conferida por el Decreto 838, se mantuvo vigente hasta el 31 de diciembre de 2003. Dicho decreto ha sido objeto de varias prórrogas en lo que a su vigencia respecta, habiéndose concretado la última mediante el Decreto 3.363 de fecha 29 de diciembre de 2004, publicado en Gaceta Oficial N° 36.995, que la extendió hasta el 31 de diciembre de 2006.

#### B) Contribuciones Parafiscales para el Sector Agrícola:

La Constitución de 1999 contempla en la parte final de su artículo 307 que: “Excepcionalmente se crearán contribuciones parafiscales con el fin de facilitar fondos para el financiamiento, investigación, asistencia técnica, transferencia tecnológica y otras actividades que promuevan la productividad y la competitividad del sector agrícola. La ley regulará lo conducente a esta materia”.

En fecha 3 de diciembre de 2001 fue publicada en Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 37.337 la Ley Orgánica de Contribuciones Parafiscales para el Sector Agrícola, a través de la que se sientan las bases para la instauración mediante ley especial de una serie de tributos con el propósito de conformar fondos dirigidos a financiar actividades de investigación, asistencia técnica, transferencia de tecnología y otras actividades para la promoción y competitividad del sector agrícola.

Las diversas contribuciones contempladas en dicho instrumento normativo serán desarrolladas en lo que respecta a sus elementos técnicos a través de leyes especiales en función del tipo de rubro explotado. La unidad de cálculo establecida en la ley especial de cada rubro, será equivalente a un porcentaje del precio unitario de la medida empleada en el rubro respectivo.

Son considerados por la Ley en comentarios como contribuyentes los productores del rubro respectivo, la agroindustria, las empresas intermediarias o de transformación, así como ciertas empresas que presten sus servicios al sector agrícola.

Actuarán como recaudadores, las bolsas de productos agrícolas legalmente establecidas, las empresas administradoras de los silos, los almacenes generales de depósito, la agroindustria, las empresas adquirentes de los productos y las que se señalen en las leyes especiales.

Con los recursos recaudados se creará un fondo de acuerdo a cada rubro, el cual será administrado por un ente supervisado y controlado por la Contraloría General de la República. Dicho ente será una asociación civil sin fines de lucro que agrupe a los contribuyentes de cada rubro.

Se declara a la jurisdicción contencioso administrativa como la competente para conocer de cualquier recurso interpuesto contra actos de imposición de sanciones, medida esta que atenta contra lo dispuesto por el Código Orgánico Tributario en el que se establecen como jurisdicciones competentes para este tipo de materias, dependiendo de la naturaleza de la sanción a la contencioso tributaria (pecuniarias) y a la penal especial (restrictivas de la libertad).

C) Gravamen impuesto por grupos guerrilleros denominado "Vacuna":

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 y el cobro de vacuna. Este último ha sido incluso calificado 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 y sus propietarios, así como de la clasificación de los mismos a objeto de establecer cuotas de pago que atienden a la capacidad contributiva. Oportunidades sin prórrogas para el cumplimiento de tal exigencia y de sanciones que pueden llegar incluso hasta la muerte, nos permiten guardando claro está las distancias, establecer un paralelismo entre esa figura y la de los impuestos, constituyéndose aquella en una carga adicional para el explotador agropecuario, que desincentiva e incluso impide la nueva inversión y la debida atención de sus fincas.

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, nos hacen reflexionar más allá de lo jurídico, en cuanto a la pertinencia de una medida como la adoptada en el Decreto con Fuerza de Ley de Tierras y Desarrollo Agrario y más específicamente de la creación de un gravamen como el “Impuesto sobre Tierras Ociosas” que aunado a otros, hacen cada vez menos rentable y atractiva tan importante actividad.