

Nuevos lineamientos tributarios en Venezuela: El impuesto al patrimonio

Morales V., Eduvigis; Hernández L., Mairely; Delfín, María I.

Recibido: 22-02-14 - Revisado: 29-03-14- Aceptado: 26-11-14

Morales V., Eduvigis
Abogada.
Doctora en Derecho.
Licenciado en Matemáticas.
Universidad del Zulia, Venezuela.
eduvigism@gmail.com

Hernández L., Mairely
Lcda. en Educación
M.Sc. en Ciencias Políticas y Derecho
Público.
Universidad del Zulia, Venezuela.
mairelyh@gmail.com

Delfín, María I.
Abogada.
M.Sc. en Gerencia Pública.
Superintendencia Nacional de Seguros,
Venezuela.
mariadelfinlara@yahoo.com

Venezuela, a lo largo de su vida republicana, en el plano del financiamiento de su gestión fiscal, se ha caracterizado porque depende de variables exógenas, que han escapado al control del Estado, fuertemente condicionado, por el volumen y los precios de las materias primas exportables (agrícolas, pecuarias y/o petroleras). Expertos y comisiones diversas han hecho énfasis en una reforma fiscal que contribuya otorgarle cierto grado de autonomía a la base de ingresos del Estado, sobre todo el ejercicio del poder tributario, mediante el ajuste de impuestos ya existentes o la creación de otros tipos impositivos. Es en este marco que se está discutiendo una propuesta para crear un impuesto general al patrimonio de las personas naturales. El objetivo del presente trabajo es plantear una reflexión en torno a esta propuesta, abordando el tema de manera sistemática considerando aspectos jurídicos y metajurídicos, asociados a la introducción del impuesto citado. La metodología empleada es documental y se concluye realizando algunas apreciaciones conexas con la pertinencia u oportunidad política de la creación de dicho tributo, en el marco de un nuevo paradigma para comprender el ejercicio ético del poder tributario, en el cuál las necesidades del Estado, se correspondan con los principios generales del sistema tributario.

Palabras clave: Patrimonio, sistema tributario, impuestos, poder tributario, República Bolivariana de Venezuela.

RESUMEN

Venezuela, along its republican life, related with financing its fiscal management, has been characterized because depends on external variables, which have escaped the control of the State, that has been strongly conditioned by the volume and the prices of exportable materials e raw (agricultural, livestock and/or oil). Experts and special committees have emphasized in a tax reform, in order to help give some autonomy to the revenue of the State, especially the exercise of taxing power by adjusting existing taxes or creating other tax rates. It is the context behind the discussion of a proposal for a general property tax for natural persons. The aim of this study is to raise a reflection on this proposal, addressing the issue systematically considering legal and meta-legal aspects, associated with the introduction of this tax. The methodology used is documentary, and some of the conclusions are about some findings related to the relevance or political opportunity to create such tax, as a part of a new paradigm for understanding the ethical practice of taxing power, in which the needs of the State, correspond to the general principles of the tax system.

Keywords: property; tax system, taxes; taxing power; República Bolivariana de Venezuela

ABSTRACT

1. Introducción

En Venezuela, diferentes comisiones han estudiado el sistema fiscal, Comisión de Estudio y Reforma Fiscal, 1983 (en lo sucesivo CERF); Comisión Presidencial para la Reforma del Estado, 1990 (en lo sucesivo COPRE), expertos nacionales e internacionales han expresado sus preocupaciones y, propuesto algunas ideas al respecto, pero sobre todo, se ha hecho énfasis en la necesidad de una reforma del modelo de financiamiento público que contribuya a otorgarle a éste una base autónoma por vía de la construcción y fortalecimiento del sistema tributario, permitiendo al Estado sanear su fiscalidad, al reducir la participación que en el grueso de los ingresos públicos representen los provenientes de la actividad petrolera.

Es cierto que en la década de los ochenta y hasta bien entrado del siglo XXI, los ingresos petroleros experimentaron un franco declive y, que esta circunstancia, aunada a otras, entre las cuales destacan el incremento sostenido del gasto público y la carga

de la deuda pública contraída ejercieron fuerte presión sobre la acción del Estado. En este sentido, fueron perfilándose dentro del sistema de tributos, nuevos tipos impositivos (IVA, impuesto al débito bancario o a las transacciones financieras) y fueron también elaborándose algunos reajustes de otras modalidades de dilatada aplicación como por ej. Impuesto sobre la renta, Registro, Timbres fiscales, entre otros.

Esta tendencia pareció declinar a partir del año 2005, cuando los precios petroleros en el mercado internacional mejoraron, experimentándose un “boom petrolero” que se ha mantenido desde mediados del 2008 y que comenzó a declinar a mediados del año 2013. Luego de la promulgación de la Constitución de la República Bolivariana (1999), se han ido reformando varias leyes tributarias (IVA, Impuestos sobre la Renta, Timbre Fiscal; entre otras). También se han modificado importantes leyes que contienen aspectos tributarios (Ley Orgánica del Poder Público Municipal (2010), por ejemplo), y se han dejado sin efecto algunos impuestos (débito bancario o las transacciones financieras) y se espera la definitiva promulgación de otras leyes conexas con lo tributario (Ley Orgánica de Hacienda Pública Estatal, esta Ley no ha sido promulgada fue vetada por el Presidente Chávez en el año 2004) y, se está discutiendo la introducción de nuevas formas impositivas, entre estas últimas, interesa destacar el impuesto general al patrimonio.

En efecto, la creación de este tipo de impuesto suele asociarse a la apertura de debates que exceden el ámbito estrictamente financiero y, en los cuales las posturas de las partes van desde las corrientes que abogan por su abolición (caso por ejemplo Alemania, Holanda, Austria, España, Dinamarca y Japón) hasta aquellos que propugnan reformas tributarias con criterios de justicia y eficiencia económica.

Parecen evidenciarse en la región latinoamericana, algunos rasgos comunes establecidos en las modificaciones de la estructura impositiva, que paradójicamente contrastan dos elementos, un significativo incremento de la imposición general sobre bienes y servicios, con un leve aumento de la participación de gravámenes a las rentas y al patrimonio, contraste del cual resulta que en la mayoría de las veces la progresividad de los impuestos directos, no sea suficiente para compensar la alta regresividad de los

impuestos de carácter indirecto.

En todo caso, independientemente del país que se estudie es innegable que la introducción de un gravamen sobre el patrimonio requiere de algunas consideraciones sobre su naturaleza y características, más allá del análisis teórico formal, conviene examinar otras cuestiones conexas con su pertenencia, eticidad y oportunidad política de la forma de decisión. En este punto nos encontramos en Venezuela.

El objetivo del presente trabajo es plantear una reflexión en torno a la propuesta de introducción de un gravamen al patrimonio bruto de las personas físicas o naturales, realizando un abordaje sistemático de algunos aspectos, jurídicos y metajurídicos, que rodean la creación del tributo mencionado. La metodología es documental y el desarrollo del trabajo se ha estructurado en tres secciones. En la primera sección, se refieren los elementos teóricos de esta categoría impositiva. En la segunda, se puntualizan algunos antecedentes del caso, en Venezuela. Y en la tercera, se establece el fundamento constitucional del impuesto propuesto, se analiza su formulación técnica y se elaboran algunas reflexiones finales sobre su implementación.

2. La imposición patrimonial en Venezuela. Antecedentes

En Venezuela, durante su vida republicana, desde 1810 a 1999 Brewer (1997), señala que a todo lo largo de su historia constitucional, han estado presente ciertas formas de imposición patrimonial sobre ciertas categorías de bienes, pero nunca se ha establecido un gravamen al patrimonio de carácter general y de aplicación nacional como el que se propone en el proyecto que reposa en la Asamblea Nacional desde el año 2006 (Disponible en www.asambleanacional.gob.ve)

Como se ha indicado, el principal problema del Estado venezolano en lo fiscal, lo ha configurado su dependencia de variables exógenas (exportaciones) y la debilidad de su sistema tributario, así ha sido reconocido por algunas comisiones que en el pasado se dedicaron a exponer algunas consideraciones en este sentido.

En efecto, la Comisión Shoup (1960) en su informe final sobre el sistema de Ingresos Fiscales, identificó entre los rasgos

característicos del sistema fiscal venezolano, el hecho de que la mayor parte de los ingresos impositivos procedían de los impuestos aplicables a las compañías petroleras y, el resto procedían de la tributación indirecta (aduanas), representando el impuesto sobre la renta una mínima parte del presupuesto público.

La CERF (1983), al referirse a los ingresos fiscales no petroleros en Venezuela, identificó la existencia de gravámenes patrimoniales, reconociendo como formas de esta imposición a las que gravaban las transmisiones patrimoniales al título gratuito y a título oneroso, a las cuales calificó de importancia escasa y con tendencia a disminuir. En sus comentarios finales sobre el tema, la comisión realiza algunos señalamientos sobre las posibilidades de establecer nuevas formas de tributación, hasta ese momento inexistentes, entre las cuales asomó el impuesto al patrimonio, a este respecto, hizo énfasis en los argumentos en pro y en contra de este tributo, llegando a la conclusión de que lo que se requería era hacer adaptaciones al sistema de tributos, en lugar de introducir un impuesto general sobre patrimonio.

Con posterioridad a la Constitución de 1999, han sido aprobadas algunas leyes impositivas que afectan al patrimonio tales como: Ley de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y Otras Formas Conexas (1999), Ley de Tierras y Otros Desarrollos Agrarios (2001), Ley de Registro Público y del Notariado (2006), Ley Orgánica del Poder Público Municipal (2010); entre otras.

Lo cierto es que, un impuesto general al patrimonio en Venezuela, encuentra su fundamentación constitucional en el numeral 12 del Artículo 156 de CRBV (1999), en el cual el Poder Público Nacional tiene asignada la potestad y competencias tributarias en relación a los impuestos al capital.

3. La formulación técnica del proyecto de Ley de Impuesto sobre Bienes y Derechos Patrimoniales de las Personas Naturales

En el primer semestre del año 2006 el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), elaboró y consignó ante el Ministerio de Finanzas (Hoy Ministerio del Poder Popular de Planificación y Finanzas), un proyecto de Ley de Impuestos al Patrimonio sobre Bienes y Derechos Patrimoniales

de las Personas Naturales, el cual fue sometido a consulta de la Asamblea Nacional y de la Procuraduría General de la República. Este proyecto, está siendo aún sometido a revisión por el despacho ministerial mencionado y ha sido objeto de críticas y ocasionando opiniones diversas a través de los medios de comunicación, sin que se haya concretado su aprobación, a pesar que desde un principio la información oficial fue sistemáticamente enfática en que el impuesto en cuestión comenzaría a aplicarse en el año 2008 (www.asambleanacional.gob.ve).

Frente a esta iniciativa surgió una cierta sensación de expectativa entre los ciudadanos por la amplitud de los poderes habilitantes conferidos al Presidente (2007). Así lo han expresado algunos diputados de la Asamblea Nacional, ya que para que pudiera implementarse para la fecha prevista (2007), era necesaria la plataforma de información, es decir, un registro automatizado con una base de datos muy amplia sobre los bienes muebles e inmuebles de los futuros contribuyentes. Así lo reconoció el Servicio Nacional SENIAT. En este sentido el Superintendente Nacional Tributario para 2007, Vielma Mora, ofreció declaraciones sobre la profundización del proyecto socialista venezolano, el cual implicaba un reordenamiento del sistema tributario, cuyo propósito primordial sería pechar, en forma directa y progresiva, la tenencia y acumulación de capital del sector privado para ir reduciendo progresivamente los impuestos regresivos. Para la fecha de elaboración del presente trabajo, fenecidos los poderes del Presidente de la República, en 2007-2009, el impuesto al patrimonio no fue objeto del ejercicio de los mismos.

En la propuesta que se considera, el impuesto directo y de naturaleza personal, pecha el patrimonio bruto de las personas físicas o naturales, concebido como el conjunto de bienes y derechos de contenido económico de los cuales éste sea titular y, que no se encuentren incorporados a las actividades económicas o profesionales del sujeto pasivo (Proyecto de Impuesto al Patrimonio disponible en www.asambleanacional.gob.ve) Por tanto, el objeto del impuesto, son los bienes físicos, con prescindencia de su ubicación territorial, puesto que se aplicará a los bienes situados en el país y a aquellos ubicados en el exterior, sin perjuicio del contenido de los acuerdos que sobre doble tributación internacional

haya suscrito Venezuela.

El hecho imponible deriva de la titularidad o propiedad del patrimonio bruto del sujeto pasivo al 31 de diciembre de cada año, por lo cual la Ley presume que forman parte del patrimonio de un contribuyente todos aquellos bienes y derechos que le hayan pertenecido con anterioridad (31 de diciembre), salvo que pruebe la transmisión o pérdida patrimonial sufrida. El cumplimiento del hecho imponible se vincula a la titularidad o propiedad de los bienes.

En el marco de las exenciones, la base de exclusión del gravamen, de acuerdo con la propuesta que se considera bastante amplia son:

- Bienes pertenecientes a miembros de las misiones diplomáticas consulares o que actúan como representantes de organismos internacionales en los cuales la República forma parte.
- Cuotas sociales de las cooperativas
- Efectos personales y del hogar
- Derechos que se deriven de la propiedad intelectual o industrial del contribuyente.
- La vivienda principal del contribuyente.
- Joyas, pieles, objetos de arte y antigüedades.
- Derechos derivados de propiedad intelectual o industrial.

Para los bienes situados en exterior se establecen los siguientes parámetros a los efectos de valoración:

Cuadro 1
Valor atribuible a los bienes situados en el exterior

Créditos, Depósito y Existencia en monedas extranjeras (Incluye Interese)	Valor al 31/12 de cada año.
Títulos y valores	Valor de cotización al 31/12 de cada año
Inmuebles, automotores, naves, aeronaves, y yates, bienes intangibles y otros.	Valor en plaza en el exterior al 31 /12" de cada año.

Fuente: Morales, Hernández y Delfín (2015) (elaboración propia).

4. El Impuesto al patrimonio en América Latina y sus perspectivas en Venezuela

Corresponde en esta sección, realizar algunas reflexiones metajurídicas, ciertamente más próximas a la ciencia fiscal y, si se quiere aproximadas a la concepción actual de lo que deben ser las finanzas públicas, en el entendido de que "...la administración de las finanzas públicas consiste en la procura de los ingresos que financiarán una ejecutoria de gastos en el marco de una técnica financiera que es el presupuesto. Con el propósito de intervenir en la actividad económica mediante una política que garantice el crecimiento, la estabilidad y bienes públicos" (Acuña, 2008, p.35).

La anterior perspectiva se encuentra a tono con la postura asumida por Gil (1998), quien elabora una interesante formulación al analizar los principios dogmáticos del orden socio – económico constitucional y, en ella hace hincapié en aquellos que son orientadores de la actividad financiera del Estado, entendida como la juridización de las finanzas públicas y como el respeto a las normas financieras, entre las cuales se encuentran las impositivas. Enfatiza, siguiendo la doctrina española (Fernández, 1994), la importancia del "principio de trascendencia" ... que implica que la actividad tributaria y erogativa se encuentra subordinada a la tarea irrenunciable de garantizar los derechos constitucionales" (Gil, 1998:, p.15) ; Melh (1964) ; Fasciani (2008).

La necesidad o la urgencia de estos cambios legislativos, sin embargo, no es óbice para dejar al margen ciertas consideraciones relativas a la carga tributaria así como por ejemplo, en una comparación internacional de la presión tributaria (en porcentaje del PIB) para 2005 y 2006, según información oficial de la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (en lo sucesivo CEPAL) (2013), Centrágolo y Gómez (2007), establece que el promedio para América Latina, en total es de 17.0% y que éste, se discrimina de la siguiente manera: 3.8% rentas, ganancias y capital; 0.8% propiedad; 0,2 % otros impuestos directos; 9,4 bienes y servicios; 0,5% transferencias; 2,3% otros y seguridad social. En este orden de ideas, Kacef (2012) indica que para 2009 se incrementaron en el área los gravámenes a la seguridad social (17.5) bajando los impuestos al comercio exterior (5.7), manteniéndose los impuestos directos (30.1) y predominando el IVA (35.1). Investigaciones más recientes

Barcena (2013), CEPAL (2013) referidas al período 2013 – 2015 concluyeron con algunas tendencias para América Latina afirman que en relación al Producto Interno Bruto (PIB) de los países del área, el IVA se ha consolidado (de 5.41 a 7.1); los impuestos indirectos han mejorado (de 3.2 a 4.9), se ha mantenido la caída de los impuestos al comercio exterior, se ha avanzado en la reforma a las administraciones tributarias, se han eliminado beneficios fiscales, los ingresos fiscales, sin embargo han aumentado (de 19.6 a 23.6) y también la carga tributaria (19.3 a 23.0). Está última tendencia la aprecian en el caso venezolano (ingresos fiscales de 15.4 a 19 y carga tributaria de 20.9 a 23).

En relación con los indicadores de presión tributaria para América Latina, en el caso específico de Venezuela, la misma fuente anterior ubica la presión tributaria, en un 16%, una de las más altas de la región, sólo superada por Guatemala, paradójicamente, el país más pobre de toda la región. Estos datos llaman significativamente la atención, al menos, en el caso del venezolano y de otros países Latinoamericanos sobre el mito de la baja o escasa presión por tributos o en la región.

Realmente con formación histórica el Estado venezolano y la estructura de su fiscalidad, aún a pesar de la riqueza petrolera, no ha podido escaparse a la suerte de las economías o países pobres, de naturaleza periféricas conectados al mercado mundial mediante la exportación de uno o pocos productos primarios; en el caso venezolano: el petróleo es una “dudosa bendición” y “un misterio de Madame la Terre” (Coronil, 2002, p.47).

El Estado venezolano, administrador de la renta petrolera, se convirtió en el prominente de la modernidad, asumió el reemplazo de los tradicionales modos de producción y la introducción de la cultura y estilo de vida moderna, de manera que con sobrada razón es comprensible la expresión: “hay que sembrar petróleo”. Esta realidad casi resulta una ironía cuando se observa que fue la explotación petrolera lo que sirvió de base de garantía para los préstamos contraídos para producir el desarrollo industrial destinado a poner fin a la dependencia fiscal respecto a los ingresos provenientes de la misma explotación petrolera, lo que condujo a principios de la década de los ochenta a la crisis de la deuda y a la devaluación de la moneda (viernes negro).

Fue luego del cambio constitucional que se han implementado algunas medidas de carácter tributario, como por ejemplo, la introducción de un impuesto al débito bancario, (eliminado en el año 2005), algunas reformas en el impuesto sobre la Renta, la reducción de la alícuota del IVA, (posteriormente se incrementaría en el año 2009), la introducción de un impuesto a las transferencias bancarias a las personas jurídicas, creación de varias contribuciones especiales (ciencia y tecnología, espacios acuáticos, etc.) entre otros.

A los efectos de determinar si el sistema tributario es progresivo deben considerarse algunos indicadores socioeconómicos, tomando en cuenta que esta investigación es documental porque busca recopilar aspectos característicos, distintivos y particulares tanto de las personas, como de situaciones y cosas, es decir, describir el fenómeno tal como se presenta en la realidad y su evolución.

Venezuela para el segundo semestre de 2009 contaba con una población total de 28.384.132 habitantes según el Instituto Nacional de Estadísticas (INE), un índice de pobreza de 7.886.950 habitantes que equivalen a 27 % de la población y un índice de personas en el sector informal de la economía de 50%. Además, cabe anotar que la estructura del presupuesto nacional se divide entre ingresos petroleros y no petroleros, para 2006 los ingresos petroleros representan 15,9 % de los recursos fiscales y los no petroleros representan 14,2 %.

Dentro de los no petroleros, los ingresos tributarios representan 12,5 % del total de ingresos del Estado y de esos ingresos tributarios el IVA, Impuesto indirecto caracterizado por su regresividad, representa 6,7 %, situación que se agrava si se toma en cuenta que para el primer trimestre del año 2008, experimentó una contracción en el PIB de 6.7%, según cifras del Banco Central de Venezuela.

Ledezma et al. (2007), sostienen que en Venezuela se observaron importantes desigualdades geográficas y socio – económicas, basando su afirmación en la Encuesta Social (1998), el Estudio de Pobreza y Desarrollo Humano o CEI-PNUN (2000), y los resultados del Censo (2001).

Si se analiza el sistema tributario venezolano se encuentra

que no existe una administración financiera eficiente, desde el mismo momento, que ésta no logra establecer una proporción equilibrada entre ingresos fiscales y las erogaciones que realiza.

Existe un alto índice de evasión fiscal y sobreimposición de tributos, por aplicación sobre un mismo bien o actividad en beneficio de los diferentes niveles de gobierno. De aprobarse el impuesto que se propone, debe considerarse el caso de ciertos impuestos municipales (impuestos sobre inmuebles urbanos, impuestos de los vehículos, impuestos a los bienes suntuarios, o algunos tributos nacionales (Sucesiones), que pueden recaer simultáneamente sobre los mismos bienes. En cuanto al índice de evasión fiscal en Venezuela existe gran opacidad, en los informes oficiales se afirma que la administración tributaria supera anualmente sus metas de recaudación pero no se refiere el índice de incumplimiento. Es más, se consultaron informes internacionales sobre el tema en América Latina, en los cuales no se analiza el caso venezolano por falta de información Corbacho et al. (2012); Peláez et al. (2012); Jiménez (2015); Banco Interamericano de Desarrollo (BID) (2014); Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) (2015); Comisión Económica para América Latina (CEPAL) (2013); respectivamente). Sin embargo, en un país que de acuerdo con su propio Banco Central de Venezuela (BCV) (2014), existe 40 % de la población en la economía informal, no es descabellado afirmar que la evasión fiscal es alta.

Por otro lado, se alega que la introducción de un gravamen de esta naturaleza tiene, necesariamente un fuerte impacto sobre el ahorro y sobre la tasa de inversión nacional, sobre todo si se toma en cuenta que en Venezuela, estas circunstancias pueden afectar la formación de capital Abadi y Obuche (2014).

Tampoco está claramente sustentado y demostrado, si con la entrada en vigencia de este tributo se afecte cuantitativamente la percepción de ingresos tributarios, puesto que tomando en cuenta los datos señalados como características de Venezuela, se perfila como un rubro de bajo producto fiscal.

Además, siempre resulta conveniente que con anterioridad la introducción de cualquier nuevo tipo tributario, se llegue a los acuerdos políticos para lograr que el sistema pueda corregir o minimizar las múltiples fallas y abra espacios donde insertar el

nuevo impuesto. Sin embargo, puede reconocerse que la estructura técnica de la propuesta resulta aceptable, salvo la escogencia de una alícuota proporcional y la aplicación de ésta sobre los ingresos brutos, la introducción de otros elementos (base no tributable, exenciones y otros), contribuye a morigerar el impacto regresivo del tributo y a construir una cierta progresividad del mismo.

No obstante, dejando al margen las cuestiones técnicas, habría que examinar la conectividad entre el ejercicio del poder tributario, los principios constitucionales del derecho tributario, la legitimidad y la ética, Méndez (2004).

En efecto, el ejercicio del poder tributario puede ser considerado en distintos planos, más allá del estrictamente normativo, o sea, el cumplimiento de los principios que sustentan el sistema tributario y los procedimientos administrativos establecidos para normar la función tributaria. Desde la perspectiva política, debe atenderse a la legitimidad de resultados. (Salamanca, 1997), e inclusive tocar en el análisis aspectos que trascienden a esta perspectiva y se conectan con la ética de lo público, García (2007).

Puede afirmarse que en abstracto, la tributación encuentra la legitimidad en su origen, cuando se ejerce conforme al orden jurídico positivo por su contenido, cuando se respetan los principios que rigen el sistema tributario y las administraciones tributarias y por sus fines, cuando la recaudación se aplica al bienestar general (bien común).

Ciertamente, es imposible desconocer la necesidad que el Estado se procure de recursos, mediante el ejercicio de su potestad tributaria y, de que estos sean suficientes para financiar su gestión presupuestaria, esta es la tendencia a nivel mundial, la cual por cierto ha sido duramente atacada por Drucker (1998), quién afirma que el Estado se ha convertido en un "Estado Fiscal" en el sentido "... de que no existen límites económicos a las rentas que puedan obtener..." y "... que todo ingreso pertenece al gobierno..." (Drucker, 1998, p. 139-140). El ejercicio del poder tributario exige sometimiento a la Ley y limitaciones pero, debe atender también a principios éticos en los cuales su ejercicio se vincule al examen de la relación que tiene con el empleo responsable, eficiente y transparente de los recursos que mediante él se obtienen.

Existe necesidad de ampliar la perspectiva de análisis cuando se pretende abordar el tema ético de la creación de los tributos, más allá del enfoque convencional o meramente dogmático. La eticidad de la tributación no se agota en el simple cumplimiento del “deber fiscal”, consecuencia del ejercicio del poder tributario. Esta posición resulta pobre y dramáticamente reduccionista Kacef (2012); Corbacho (2012)

A los ojos de los ciudadanos, el tributo no debería aparecer o ser apreciado como una especie de expoliación, sino como una manera de transferir recursos al Estado para financiar el gasto público y cumplir sus fines. Su carga en exceso pudiera violentar criterios de igualdad o justicia tributaria a afectar e inclusive el derecho de propiedad, hasta el punto de convertirse en una especie de confiscación por vía de la tributación. Debe admitirse que la función de redistribución que por vía tributaria realiza el Estado no puede ser sometida a beatificación o satanización per se, no es ni buena, ni mala en sí misma, constituye un instrumento que en definitiva debe ser empleada en función de la promoción de los individuos y la sociedad, estos actores son los que terminan calificando su propiedad o impropiiedad, y en este sentido se acepta que “... una redistribución mal planteada o sin límites en su accionar, significa todo un peligro que no se puede desdeñar..” (Sanabria, 2005, p. 458).

En definitiva, así opera el deber fiscal, entendido como un imperativo de la vida social, paralelamente ocurre con el deber ético, la responsabilidad por parte del actor fiscal del ejercicio del poder que le compete para crear los tributos, pero también en la administración y empleo de los recursos obtenidos por esta vía.

No pueden separarse las reflexiones del tema de la justicia y el reparto de la carga tributaria. Está claro que un impuesto, como el que se propone, en términos de la presión y afectación patrimonial, incidirá mayoritariamente, sobre el sector medio de la población, bastante percutido en su conjunto, por la sumatoria de tributos, aplicados por los gobiernos nacional, estatal y municipal.

El actual contexto venezolano se caracterizó en el 2014 por la alta tasa de economía informal (40%) y por la elevada inflación arrojando como resultado del undécimo mes de 2014 (47%),

la variación acumulada estaría rondando el 60,1 % según cifras del Banco Central de Venezuela. Disponible la información en: <http://www.bcv.org.ve/Upload/Comunicados/aviso301214.pdf> de fecha: 30-12- 2014 y, tomando en cuenta lo indicado por Fascini (2008) esta forma impositiva, pareciera responder más a que una verdadera recomposición cualitativa del sistema tributario, a otros contenidos y razones eminentes ideológicos, en este sentido cabe traer a colación que muy acertadamente (Méndez, 2004, ps.348,349) sostiene que "...es principalmente en la percepción de los impuestos donde se ve mejor el cambio operado en el espíritu de los gobernantes".

5. Comentarios finales

- En Venezuela, a lo extenso de su vida republicana, en el plano del financiamiento de su gestión fiscal, ha dominado la dependencia de ésta, de variables exógenas que escapan al control del Estado (Explotación agrícola o pecuaria, petróleo). Ante esta circunstancia, diversas comisiones especiales y numerosos expertos han recomendado reformas fiscales que contribuyan a otorgarle cierta autonomía a la base de ingresos del Estado, fortaleciendo el ejercicio del poder tributario.
- En la actualidad, esta sobre el tapete la discusión, en función de lo anterior, la introducción de un tributo al patrimonio de las personas físicas, el cual apriorísticamente, en líneas generales y desde el punto de vista técnico - jurídico pareciera medianamente aceptable.
- Desde el punto de vista estrictamente técnico el proyecto en cuestión requiere antes de su implementación de la construcción de una base de datos amplia de los contribuyentes; implica aclarar algunos aspectos relativos a su territorialidad ; implica tomar en cuenta la situación jurídica de algunos sectores como por Ej. Los jubilados, significa considerar la armonización tributaria con otros impuestos patrimoniales ya existentes (contribuciones por mejorar impuestos inmobiliarios y vehiculares), entre otras cuestiones.
- Resulta inevitable plantearse, bajo los términos anteriores,

que la propuesta está íntimamente vinculada al impulso del modelo socialista en Venezuela, respondiendo a una visión ideológica que desestima y sataniza a la propiedad. Al poseer este sesgo, la iniciativa gubernamental obvia cuestiones fundamentales conexas como el ejercicio “ético” del poder tributario.

- En efecto, el ejercicio del poder tributario es “bipolar”, debe ser considerado desde dos perspectivas, desde la de quien debe pagar el tributo (sujetos pasivos) y desde la del que va a cobrarlo y administrar los recursos provenientes de la recaudación (Estado).
- En el ejercicio del poder tributario deben tenerse en cuenta, por un lado el plano normativo (cumplimiento de los procedimientos para crear los tributos, respeto a los principios del sistema tributario y de los procedimientos administrativos), sin dejar al margen la perspectiva política de la legitimación por resultados, ni tampoco elementos extrajurídicos o metajurídicos conexas con su eticidad. Siendo así que la tributación se legitima en su origen, en sus fines y en su contenido.
- Ciertos factores afectan el ejercicio del poder tributario, entre los cuales pueden mencionarse entre otros, los siguientes: ineficiencia del Estado, corrupción, violación de los “límites” del ejercicio de hecho de poder, asociadas generalmente a la voracidad fiscal y a la asunción de forma tributarias o tipos “cómodos” para obtener recursos.
- La eticidad de la tributación no se agota en el simple cumplimiento del “deber fiscal”, consecuencia del ejercicio del poder tributario, esta posición es pobre y dramáticamente reduccionista. Existe la necesidad de ampliar la perspectiva de análisis cuando se pretenda abordar el tema ético que deviene del ejercicio de lo meramente normativo y convencional.
- A los ojos del ciudadano el tributo no debería aparecer como una expoliación, ni aún como una privación, sino como la manera en que transfiere recursos al Estado para financiar el gasto público y cumplir con el bien común. Así como opera el deber fiscal, entendido como un

imperativo de la vida social, paralelamente ocurre el deber ético, la responsabilidad por parte del actor fiscal, en la administración y empleo de los recursos percibidos desde la sociedad.

- Es muy importante el ejercicio ciudadano que reclame, mediante los mecanismos e instancias constitucional y legalmente establecidos, el cumplimiento de los valores pautados en la Constitución y la implementación de un esquema claro y eficiente de las finanzas públicas en sus dos planos, tanto en cómo el Estado se procura los recursos para financiar, así como la forma en que los utiliza para realizar en la práctica el gasto público, que en definitiva permitan fundamentalmente el ejercicio democrático y por tanto, la construcción del modelo establecido en la Constitución.

6. Referencias

- Abadi, A. y Obuchi, R. (2014). *Todo lo que usted debe saber sobre la esperada Reforma Fiscal*. Disponible en: prodavinci.com/blogs/todo-lo-que-usted-debe-saber-sobre-laesperada-reforma-fiscal-por-anabella-abadi-y-richard-obuche/. Consulta realizada el día 03-10-2015.
- Acuña, M. (2008). *El aprendizaje las finanzas públicas. Propuestas para el rescate de las economía como financiamiento social*. Maracaibo, Venezuela, Colección Textos Jurídicos. Ediciones del Vicerrectorado Académico. Universidad del Zulia.
- Asamblea Nacional de la República Bolivariana De Venezuela (1999). *Constitución de la República Bolivariana de Venezuela*. Gaceta Oficial N 36.860 del 30 de Diciembre de 1999. Caracas. Venezuela.
- Asamblea Nacional de la República Bolivariana De Venezuela (1999). *Ley de Impuestos de Sucesiones, Donaciones y Demás, Ramos Conexas*. Gaceta Oficial N° 5.391 de 22-10-1999.
- Asamblea Nacional de la República Bolivariana De Venezuela (2001). *Ley de Tierra y Desarrollo Agrario*. Gaceta Oficial N° 5.889 de 22-05-2001.
- Asamblea Nacional de la República Bolivariana De Venezuela (2005). *Propuesta de Ley de Impuestos al Patrimonio sobre Bienes y Derechos Patrimoniales de las Personas Naturales*. Disponible en: www.google.co.ve/?gfe_rd=cr&ei=Qi8TVt3jMdeDIAHM772YDw&gws_rd=ssl#q=proyecto+de++Ley+de++Impues

- tos+al++Patrimonio+sobre++Bienes+y+Derechos+Patrimoni
ales+de++las+Personas+Naturales . Consultado: 15-04-2008
- Asamblea Nacional de la República Bolivariana De Venezuela (2006). *Ley del Registro Público y del Notariado*, Gaceta Oficial N° 5.833 Ext. De 22-12-2006.
- Asamblea Nacional de la República Bolivariana De Venezuela (2010). *Ley de Reforma Parcial de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal*. Gaceta Oficial N° 6.015 Extraordinario del 28-12-2010. Caracas. Venezuela.
- Banco Central de Venezuela (BCV) (2008). *Informe 2008*. Disponible en: <http://www.bcv.org.ve/Upload/Publicaciones/infoeco2008.pdf>. Consultado: 03-03- 2014.
- Banco Central de Venezuela (BCV) (2014). *Informe 2014*. Disponible en <http://www.bcv.org.ve/Upload/Comunicados/aviso301214.pdf>. Consultado: 22-05-2015
- Banco Interamericano de Desarrollo (BID) (2014). *Informe Anual 2014*. Disponible en <https://publications.iadb.org/handle/11319/6855?locale-attribute=es>. Consultado: 02-10-2015.
- Barcena, A. (2013). *Política Fiscal en América Latina*. CEPAL-ONU. Disponible en: www.cefp.gob.mx/foro/2013/politicatributaria/presentaciones/sus.pdf . Consultado: 03-10-2015.
- Brewer, A. (1997). *Constituciones de Venezuela*. Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Caracas, Venezuela.
- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (2015). *Informe Anual 2014 – 2015: Caminos para lograr impacto en el desarrollo*. Disponible en: <http://www.ciat.org/>. Consultado: 01-10-2015.
- Commission to Study the Fiscal System of Venezuela (1960). *Commission to Study the Fiscal System of Venezuela*, Carl Sumner Shoup, Volumen 2. Caracas. Venezuela. Editor República de Venezuela, Ministerio de Hacienda, Comisión de Estudios Financieros y Administrativos.
- Comisión de Estudios y Reforma Fiscal (1983). *La reforma del sistema fiscal venezolano*, Caracas, Venezuela.
- Comisión Presidencial para la Reforma Del Estado (COPRE) (1990). *Fortalecimiento del Estado de Derecho*. Caracas: Arte.
- Comisión Económica para América Latina (CEPAL) (2013). *Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe. Reformas Tributarias y Renovación del Pacto Fiscal 2013- 2015*. Juan

- Alberto Serra (Coordinador). Disponible en: www.cepal.org/ofilac/noticias/paginas/3/43813/2013-105-panorama_fiscal_web.pdf Consultado: 02-10-2015.
- Centrágolo y Gómez J.(2007). *La Tributación en América Latina y los desafíos del Impuesto sobre la Renta*. Serie macroeconomía Naciones Unidas – CEPAL. División de Desarrollo Económico, Santiago de Chile, Chile.
- Corbacho, A.; Fretes, V. y Lora, E. (2012). *Recaudar no basta. Los impuestos como instrumento de desarrollo. Desarrollo en las Américas*. BID. Wasinghton. USA.
- Coronil, F. (2002). *El Estado Mágico, Naturaleza, Dinero y Modernidad en Venezuela*. Nueva Sociedad. Traducción de Esther Pérez. Edición Sergio Chejfec.
- Drucker, P. (1998). *La sociedad Postcapitalista*. Traducción Jorge Cárdenas. Colombia: Grupo editorial Norma.
- Fernández, F. (1994). *El Régimen Socioeconómico y Hacendístico en el Ordenamiento Constitucional Español*. Revista de Derecho y Sociedad, N° 10 año 6. Editada por estudiantes de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Perú.
- Fascini, L. (2008). *De la Justicia a la Justicia Social. En tendencias actuales del Derecho Constitucional*. Tomo I. Universidad Católica Andrés Bello. (UCAB), Caracas, Venezuela, pp. 161-196.
- García, L. (2007). *Disposiciones frente a la Filosofía del Derecho. Apuntes sobre fenomenología: el profesor y el estudiante*. En revista Universidad de Antioquia, Junio. Vol. LXIV. N° 143, Medellín, Colombia, pp.112-140.
- Gil, A. (1998). *Principios Dogmáticos del orden Socioeconómico Constitucional*. En Boletín Informativo de la Asociación Argentina de Derecho Constitucional. Año XIV. Mayo, N° 145, Antioquia, Colombia, pp.10- 16.
- Instituto Nacional de Estadísticas (INE) (2008). *IV Encuesta Nacional de Presupuesto Familiar 2008 – 2009*. Disponible en: http://www.ine.gov.ve/index.php?option=com_content&view=category&id=105&Itemid=43. Consultado 08-02-2010.
- Jimenez, J (2015). *Desigualdad, concentración del ingreso y tributación sobre las altas rentas en América Latina*. Publicaciones de la CEPAL – CEF. Santiago de Chile: Ediciones Jiménez, Juan
- Kacef, O. (2012). *Política Tributaria, Espacio Fiscal y Equidad. En: Reforma fiscal en América Latina: ¿qué fiscalidad para qué desarrollo?*. Santiago: CEPAL; Fundación CIDOB, 2012.

- LC/L.3522. Santiago de Chile. Chile. Pp. 79-107.
- Ledezma, Thaisg; Pérez, B. y Arteaga, A. (2007). *Indicadores sociodemográficos y de Privación Social en Venezuela*. En Revista Venezolana de Análisis de Coyuntura. Vol. XIII. N° 2. Instituto de Investigaciones Económicas y Sociales. Dr. Rodolfo Quintero. UCV, Caracas, Venezuela, pp. 49-68.
- Méndez , M. (2004). *Dimensiones Morales de los Impuestos. Adam Smith y Alexis de Tocqueville*. Fermentum. N° 38. Universidad de los Andes, Mérida, Venezuela, pp.335-369.
- Mehl, L. (1964). *Elementos de Ciencia Fiscal*. Barcelona, España: Bosch Casa editorial.
- Peláez y Sánchez (2012). *Estimación del incumplimiento tributario en América Latina: 2000- 2010*. Taller Evasión e Impuestos a la Renta en América Latina. CEPAL – ITC-CIAT-DGI-CEF. Montevideo. Uruguay.
- Salamanca, L. (1997). *Crisis de la Modernización y Crisis de la Democracia en Venezuela*. UCV. Caracas. (Venezuela). 267 págs.
- Sanabría, R. (2005). *Tributación y Constitución: Límites al Poder Tributario*. En Revista Vox Iuris. N° 12. Lima Perú. Pp. 22-117.