

ALGUNAS CONSIDERACIONES EN TORNO AL LLAMADO IMPUESTO SOBRE TIERRAS OCIOSAS EN EL SISTEMA TRIBUTARIO VENEZOLANO.*

PROF. ALBERTO BAUMEISTER TOLEDO

* Charla dictada por el autor con ocasión de las *IV Jornadas de Tributación Agrícola en Venezuela*, promovidas por Agroinformática C.A., Caracas, Venezuela, octubre 2007, y publicada en la *Revista de Derecho Tributario* N° 116, octubre-Noviembre-Diciembre 2007, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, pp. 117 – 133.

I. BREVE INTRODUCCIÓN

En primer lugar debo expresar mi contento con la realización de eventos como éstos, donde como hoy y en esta tierra, en que parecen haberse perdido las perspectivas se ha dejado a un lado el Derecho Agrario y todo lo a él relacionado. Lo dicho puede ser producto del abandono intelectual en que suele permanecer nuestro país, donde pareciera que todo es más importante que estar ilustrado, o donde nos han venido enseñando a que lo importante es tener luces, sin importar cómo ni de qué tipo, se nos pretende enseñar que pueden ser de las más primitivas e ineficaces hasta las que son meramente producto de la imaginación.

El estilo educativo Robinsoniano del que tanto se nos habla ahora, no es precisamente el que aporta más ni mejores luces. Los aprendizajes y conceptos a medias tintas no son tales, sino fermento y fomento de la ignorancia y confusión. La educación se fomenta y difunde, no se inventa.

La tarea de divulgación de cuestiones tan importantes y trascendentes como la de los impuestos prediales no puede ser que se hayan mantenido tan en silencio, más cuando es la primera vez que se las pone en vigencia en Venezuela, y donde tan disparatadas cosas se han dicho y hecho en torno al mismo, comenzando por la distribución de competencia y aplicación de su contenido y extensión.

En este país, parece mentira, nos ocupamos de todo, armamos escaramuzas de cualquier tipo pero sobre lo que no es trascendente ni importante, sobre lo banal e intrascendente, esa es la lamentable experiencia que nos acompaña desde nuestros primeros días de la liberación como república, y ese ha sido el grave problema institucional de la patria, no hemos sabido diagnosticar ni valorar lo trascendente y perturbante del entorno social, o quizá más bien nos han acostumbrado a

desviar la atención por lo intrascendente para que dejemos que otros se ocupen hábilmente de aquello, mientras el país banalizado y distraído nada hace por recuperar y defender sus derechos e instituciones.

En la Ley de Tierras y Desarrollo Agrario, llena de novedades, fundamentalmente arbitrariedades, que ni aun la propia Justicia torcida del régimen ha podido ignorar, debiendo hasta declarar la nulidad de algunas de las normas del originario Decreto con Fuerza de Ley sobre dicha materia, se encuentran condensadas una serie de violaciones aun a la Constitución que sustituyó la del 61, y ¿qué no será con la que ahora se pretende vender como necesaria reforma para continuar adelante con el socialismo trasnochado del Siglo XXI al que nos quieren someter quienes nos gobiernan, no como estilo de gobierno, con el cual podríamos o no estar de acuerdo, sino como modalidad o prototipo de Estado en la que se nos obligará a vivir, gústenos o no, bajo la mano de un dictador, que por la sola forma de su legitimación resulta democrático, pero quien en su forma y modo de proceder como estadista no es más que un vulgar autócrata, que con base en ello se pretende autorizado y capacitado para hacer cuanto se le ocurra independientemente de que resulte bueno no para el pueblo?

Lamentablemente, no podemos ocuparnos en esta ocasión de todo cuanto tengo y debería decirles sobre estos atropellos al régimen legal, ni aun sobre el Impuesto Predial, del cual muchas consideraciones deben y tienen que hacerse y mucho menos de los desaciertos de la Ley de Tierras y Desarrollo Agrario.

Algunos de los alocados efectos de la susodicha ley ya están a la vista: la merma de producción en muchos rubros agobia al propio gobierno y la importación de rubros agroalimentarios exceden todos los parámetros imaginables, pero entre otras cosas y para disimular, por supuesto que no hay estadísticas serias ni constantes que nos hablen de estos anatemas políticos.

Centraré, pues, mis consideraciones en temas puntuales sobre el Impuesto sobre tierras ociosas, que es el propósito central de la invitación que se me ha hecho para participar en este evento y procuraré poner a la luz de quienes no manejan estas materias los conceptos y problemas que conlleva el inadecuado trato de ésta, como de cualquier otra institución de tan destacada importancia.

II. CONCEPTO Y FINALIDAD DEL IMPUESTO

Por una parte, comenzaremos por identificar algunos conceptos que son de uso común en esta materia y que facilitarán la comprensión de nuestro análisis del problema.

Comenzaremos por señalar que nuestro impuesto a las tierras ociosas contemplado en la Ley de Tierras y Desarrollo Agrario es de tipo inmobiliario, rural, pero no es un impuesto predial propiamente dicho, ni se aplica a tierras diferentes a las rurales, por tanto se excluyen las interurbanas o periurbanas.

Entenderemos a los expresados fines por impuesto INMOBILIARIO, el tributo inmobiliario general a la propiedad o cosa inmueble o raíz, independientemente de que lo gravado o afectado sea o no de determinada ubicación geográfica o geodésica, y el uso que afecte dichos bienes es indiferente se trate de vivienda, comercio, industria o agrícola, independientemente, además, de que tengan vocación urbana, periurbana o rural.

Por Impuestos PREDIAL RURAL, a diferencia de otros, nos referimos al impuesto inmobiliario aplicado a bienes inmuebles ubicados fuera de las áreas de ciudades, sobre tierras fundamentalmente de uso agrícola o pecuario, o bien vacantes, pero de vocación para estos usos específicos. La Constitución vigente utiliza el concepto o expresión de impuesto sobre “predios rurales”¹. A dichos impuestos también se les denomina PREDIALES O PREDIALES RURALES, indistintamente.

Tal como lo veremos más adelante, este último tipo de impuesto inmobiliario no es propiamente el impuesto contemplado en la LT, que aplica y tiene sustento, como lo hemos dejado indicado precedentemente, para procurar una reforma o cambio en las estructuras agro productivas del país, y que si bien es sobre predios inmobiliarios rurales, sólo nace y aplica para evitar los latifundios, la ociosidad en el uso indebido de la tierra e incentiva la producción agroalimentaria. En lo adelante, para facilitar su cita, nos referiremos al ITO cuando hagamos uso de esta acepción particular.

¹ A 307 CNRB 1999.

Dicho tributo grava, como lo expresa el Art. 97 de la LT expresamente, la “infrautilización de tierras rurales privadas y públicas”. Se trata pues de que la tierra rural esté infrautilizada, esto es, no destinada siquiera a un uso óptimo, sino menor al prototipo ordinario comparado con la generalidad de las tierras rurales, con las solas excepciones de que las mismas estén destinadas a “bosques naturales, que así las haya declarado el Ejecutivo Nacional, y que por tanto no pueden ser objeto de ningún tipo de explotación ni uso alguno, ni tampoco lo están aquellas que por sus limitaciones edáficas o de otro tipo no sean aptas para ninguna clase de cultivos, explotación ganadera o forestal” (Art. 97, aparte único).

Surge claramente de lo antes expuesto que es un tributo cuya aplicación supone necesaria e indiscutiblemente, determinaciones de calidad y uso de los suelos rurales y, adicionalmente, que el uso eventual de todas las tierras que constituyen el territorio nacional esté reglado y precisado por las autoridades, pues de lo contrario, el mismo sería desigual y no idéntico para todos los sujetos potenciales del impuesto.

Lo dicho en el párrafo precedente, por igual nos impone de un hecho delicado, cual puede ser que en miras a provocar una más justa sustentación de obtención de recursos entre los diferentes poderes del Estado se opte inclusive por gravar doblemente los inmuebles rurales, uno por el solo hecho de la propiedad y ubicación del bien, caso omiso de la productividad o no del mismo, y otro derivado de la conveniencia de incentivar y ordenar la producción agroalimentaria del país, con lo cual se haría ciertamente injustificable la presión tributaria sobre este sector de contribuyentes, si bien la base gravable pudiese considerarse diferente.

Finalmente, debe por igual tenerse presente un concepto que por exclusión surge de las precisiones anteriores y que debe jugar papel importante por responder a una realidad, esto es, el de Inmuebles PE-RIURBANOS con cuyo término nos referiremos a inmuebles ubicados sobre los perímetros urbanos de las ciudades o las áreas contiguas a éstos.

En cuanto a la consagración legal del vigente impuesto sobre tierras ociosas, que resulta ser la materia que nos convoca para estudio en esta oportunidad, como se lo debe suponer luego de lo ya explicado, su

tratamiento se encuentra contemplado en la LT, y sus principales disposiciones que lo aluden son las siguientes:

El artículo 97 de la LT² que crea por primera vez en Venezuela el impuesto que grava la infrautilización de tierras rurales privadas y públicas, consagrando igualmente en su aparte único las exclusiones del tributo y primera vez, igualmente en que se estableció un impuesto rural en nuestro país.

Los artículos 98 y 100 de la LT establecen los sujetos pasivos del tributo, esto es, los propietarios y titulares de las tierras particulares con vocación agraria, los poseedores de tierra rurales públicas, distintos de los órganos y entidades públicas y entes de la administración pública descentralizada, en ambos casos además se contemplan las comunidades de bienes, independientemente de cuales sean sus orígenes, y se les atribuye responsabilidad solidaria por el pago de los tributos.

En el artículo 101 se contemplan las exenciones del tributo y en los artículos 102, 103 y 104 se define cuando se hace exigible el impuesto, así como cuando se encuentran en condición de “ociosas” lo cual dependerá del porcentaje que establece la ley como margen de tolerancia

² Gaceta Oficial Extraordinaria de la República Bolivariana de Venezuela, en su edición del 18 de mayo del 2005, que sustituyó el primigenio Decreto con Fuerza de Ley 1546 del 9 de noviembre del 2001, constituye la hoy vigente normativa sobre la materia, en lo adelante identificada “LT” y en las que, entre otras, y no obstante pervivir los graves vicios que afectan la constitucionalidad y adecuación a los fines agrarios de dicha normativa, se modifican precisamente los conceptos de latifundio (Art. 7), se cambian los parámetros de garantías para los productores del campo, se reinserta el registro agrario, concomitante con el Catastro Nacional, independientemente de que los fundos estén o no catastrados, equipara para los fines del rescate de tierras propias, el rescate y la expropiación (Art. 39). No obstante que los planes de seguridad agroalimentaria, hasta ahora inexistentes, son los determinantes para poder efectuar la calificación de tierras productivas o no, se autorizan los procedimientos de expropiación o rescate, y que en el caso de fincas particulares es lo que da lugar a la acusación del impuesto respectivo sobre cada hectárea de tierra ociosa o inculca, y el proceso de rescate o expropiación. Se confirma el derecho a disponer de mejoras y bienhechurías sin indemnización cuando las mismas se encuentran en tierras ocupadas ilegal o ilícitamente, si son de uso agrario. Se refiere a otro registro adicional con sede en el Servicio Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (Seniat) para el aparente control de contribuyentes pasivos (se supone deben ser del impuesto predial establecido en dicha ley). Se modifica y aclara el régimen de excepciones a la tributación predial contempladas en el artículo 101 LT, se crea una causal de indisponibilidad material y jurídica de bienes rurales susceptibles del tributo de no acompañarse la constancia de pago del tributo especial, se crea una distribución de competencias registrales para diferentes entes administrativos, sin justificar su razón ni pertinencia.

en el rendimiento idóneo de las mismas, determinado según las disposiciones que se supone contempla la misma ley.

El artículo 105 determina cómo se fija la base imponible del impuesto especial sobre el concepto de rendimiento idóneo para cada clase determinada de tierras.

El artículo 108 contempla la anualidad del impuesto especial, el 102 el modo y tiempo de la determinación y liquidación del impuesto y en el 110 se fijan las alícuotas aplicables.

Al Presidente de la República se le reserva la potestad de dentro de las políticas fiscales y agroalimentarias, para que, conforme las situaciones coyunturales, sectoriales y regionales de la economía, pueda exonerar total o parcialmente el pago del tributo, estímulo de asentamientos, etc.

Finalmente vale la pena hacer mención a la clasificación de las tierras que contempla la normativa legal en su artículo 115, entre los cuales están el agrícola, pecuario, forestal, conservación, ecología y protección del medio ambiente y, finalmente, el de Agroturismo, sin hacer mención expresa alguna a los cultivos especiales de los particulares rubros agropecuarios) piscicultura, avicultura, apicultura, entre otros.

Con la ligera alusión al régimen que contempla la LT para el impuesto objeto de esta charla, y siguiendo a Rafael José Romero Pirela en su trabajo sobre la materia³, comenzaremos por precisar algunos conceptos sobre este particular impuesto, con base en lo cual, en primer lugar, diremos con algunos aupadores de esta posición, que con su consagración, nuestro sistema impositivo se puede alinear con la tendencia sobre descentralización administrativa impuesta a partir de 1990 en nuestro sistema constitucional, que procura dotar adecuadamente los entes sub-estatales de recursos propios y, adicionalmente, desde el punto netamente agrario; a ello cabe por igual destacar que, con su consagración, se da un paso más en la lucha contra el latifundismo, el cual persigue abolir y castigar el anunciado impuesto especial.

Agrega Romero P. que con su consagración debe entenderse que se consolida un mejor sistema tributario moderno, pues los bienes raíces

³ Propuesta para la introducción del “Impuesto Predial Rural en Venezuela”, *Revista 18 del Tribunal Supremo de Justicia*, Editorial Tribunal Supremo de Justicia/Editorial Texto, Venezuela, Issnl 856-0008, Venezuela 2005, p. 235 ss.

son sin duda alguna una importante manifestación de riqueza, de capacidad contributiva privada, amén de que como se lo dejó señalado, con la aplicación de este tipo de tributo se crea una forma de combate contra el latifundio y la ociosidad de las tierras de uso agrícola o pecuario.

Como se concluirá más adelante, lamentablemente un impuesto de esta naturaleza y concebido en la forma que se lo regula en la LT no es una forma viable de imposición sobre los predios rústicos, lo cual resultará a la larga inaplicable y en nada podrá colaborar con la política real de desarrollo agroalimentario⁴.

De alguna manera, quienes defienden la ley señalan que con el impuesto más que buscar una finalidad netamente tributaria, lo perseguido es procurar incentivar el buen uso de la tierra y la producción agroalimentaria, es decir, una finalidad extrafiscal, y ello es lo que destaca igualmente Romero R., al advertir que dicho impuesto es un tributo con evidentes objetivos extrafiscales, pues no hay en su diseño intención alguna de recaudación, y ello queda resaltado en la determinación de las tarifas, las cuales disminuyen a medida que el rendimiento de la explotación de la tierra se aproxima a los promedios nacionales del rubro idóneo.

La intención no es, pues, gravar la capacidad contributiva que dimana de la fuente de enriquecimiento, sino forzar a los propietarios de tierras con vocación agrícola y pecuaria a transformar sus propiedades total o parcialmente ociosas, en unidades productivas eficientes.

Sobre lo ineficiente e inútil que resultan estos fines extra fiscales en este tipo de impuestos, para algunos, y tal como lo resalta magistralmente Bird Stack, citado por Romero P.⁵, independientemente de dónde se los ponga en aplicación, “no es fácil encontrar con ellos prueba de que tales artefactos (sic) tributarios produzcan algún resultado beneficioso”.

Otros en cambio opinan de manera diferente, así, Duque Corredor se solidariza y cita en tal sentido a García, Franco y Soto, Oscar David⁶,

⁴ A esas mismas conclusiones llega Romero Pirela, oc. p. 239.

⁵ Bird Stack, Land & Property Taxation: a review, publicaciones del Lincoln Institute of Land Policy, Cambridge, Massachussets, USA, 2002, p. 33.

⁶ Duque Corredor, Derecho Agrario, Estudios Seleccionados, Tomo II, Ediciones Magon, Venezuela, Caracas 1978, p. 433.

sosteniendo que el Estado Moderno no puede desatender el sistema impositivo de la tierra, no obstante, el objetivo del impuesto predial no es el de subvenir a las cargas del Estado (fin fiscalista), sino de carácter extrafiscal, o sea, económico y social. Por ello, destaca, “el impuesto en cuestión debe gravar los inmuebles rústicos improductivos, con la finalidad de obligar a su dueños a cultivarlos⁷”.

III. REQUERIMIENTOS OPERATIVOS DEL IMPUESTO A LAS TIERRAS OCIOSAS VENEZOLANO

El impuesto de tierras ociosas, tal como ha sido contemplado en la LT, tiene unos requerimientos para su puesta en aplicación nada despreciables por su complejidad y costo, lo que a priori, en buena doctrina tributarista, hace sostener que tal impuesto por complejo es ineficiente y antieconómico.

En efecto, precisemos algunos aspectos en torno al mencionado impuesto.

Comenzaremos por destacar que la base constitucional de tal imposición encuentra fundamento en tres normas de la vigente Constitución, atinentes a diversas áreas y cometidos⁸, tal como en efecto resulta de los Art. 156, ordinal 14 (potestades del Poder Nacional), en el 179, ordinal 3, al definir las potestades del Poder Municipal y en el 307 al referirse al régimen socioeconómico y la función social de la propiedad rural.

De por sí, esta desordenada mezcla de atribuciones y competencias crea desconcierto y es muestra de deficiente técnica legislativa.

Entre otras cosas, ya ha dado lugar a una controversia en cuanto a si tal impuesto es el mismo a que se refieren las normas constitucionales y el consagrado en la LT, que precisamente se le denomina de manera diferente (grava las tierras ociosas).

⁷ Según el expresado autor, en igual sentido, la Comisión de Reforma Agraria, Subcomisión Económica, Vol. II, T. I, pág. 148.

⁸ Constitución Bolivariana de Venezuela, promulgada en 1999 y reeditada en marzo de 2002 con exposición de motivos y algunas correcciones, según se lo invoca, sin haber cumplido los ritos formales para dichas enmiendas y publicaciones (en lo sucesivo CRBV).

Desde el punto de vista de la ley que regula el impuesto sobre tierras ociosas, contemplado en la LT, como lo hemos indicado, se observan para su implementación, entre otros, los siguientes obstáculos y problemas:

1.- En Venezuela no existe un punto de partida para establecer cabal y eficientemente los impuestos sobre inmuebles o propiedad raíz, esto es, un buen sistema registral o un buen sistema catastral de propiedades.

Si bien desde 1961 el Ministerio de Agricultura y Cría asumió la ejecución del catastro por mandato de la antigua Ley de Reforma Agraria (1960), el resultado de tales tareas, luego de todos estos años, no ha sido satisfactorio en modo alguno, resultando ser insuficiente y poco confiable⁹.

La indicada tarea debió complementarse con la imposición del Registro Agrario, cuya ausencia inclusive hacía suponer formalmente el incumplimiento de los fines agrarios de las propiedades que no daban cumplimiento al registro y a la expedición de la “data o ficha catastral” igualmente impuestos en la Ley de Reforma Agraria de 1960.

Tal sistema, por lo demás, como ocurre con este tipo de cosas en nuestro país, fue absolutamente desconocido tanto por las disposiciones legales de la LT para los efectos del ITO, como en las de Catastro contempladas en la ley especial competente para el Catastro, cuando que aquél, debidamente regulado y contemplado en la ley, como lo está, de cierta manera hacía innecesaria la repetición del registro y nuevo catastro e imponía al Estado cuando menos valerse y usar dicha información válida y legalmente requerida.

2.- Pero más grave que todo ello, que ya supone un inevitable retardo en la buena y confiable existencia de un catastro, es el estudio técnico de clasificación de las tierras por sus usos, elemento y requisito indispensable para poder hacer justo, general y equitativo dicho gravamen tributario, lo cual en el caso de nuestro tributo especial brilla por su ausencia o ha sido producto en su establecimiento de criterios no generales, absolutamente particulares e injustos.

⁹ Así lo destaca expresamente Romero P. quien cita en su apoyo el informe de Delahaye, 1999.

El verdadero éxito del impuesto para tales propósitos tiene que estar basado en un exacto, claro y detallado catálogo de usos y productividad de las tierras agroproductivas a nivel de todo el país, sobre el cual es que podrían calcularse los valores o índices promedios de esas variables discriminadas a nivel local. Lo lógico, es contar igualmente con una data estadística agropecuaria casi perfecta, la cual estamos lejos de tener en Venezuela.

3.- Otro claro elemento distorsionante del impuesto es la discrecionalidad que debe dejarse a la administración pública para llevar a cabo la recaudación. Tal discrecionalidad vendría expresada, como lo viene ocurriendo en la práctica en los otorgamientos de las certificaciones de fincas productivas o mejorables, en la determinación de los niveles de producción e inclusive en los avalúos respectivos, lo que provocará elevados niveles de corrupción entre los funcionarios y entes involucrados, litigiosidad exagerada, descrédito político del tributo y denotada resistencia al pago.

4.- A pesar de contar en la actualidad con avanzados sistemas de ubicación satelital de los lugares geográficos y establecimientos de datas geodésicas, ello supone contar con un tiempo razonable y necesario para ajustar, corroborar y asentar definitivamente la información adecuada, lo cual no puede llevarse a cabo de la noche a la mañana, y nada se ha hecho en la materia.

Por otra parte los datos estadísticos con los cuales se cuenta, a pesar de estar en manos hoy más técnicas que antes, son poco confiables y desperdigados.

5.- Por último, y ello es quizá lo más determinante e importante, que el objetivo extra fiscal deba procurar incrementar la productividad y la incorporación de nuevas tierras a la producción, está lejos de lograrse, pues no hay tampoco implementación de sistemas de apoyo técnico, de almacenamiento y mercadeo que así lo garanticen aun incipientemente y si ello no resulta siquiera previsible aun en bajos rangos, el impuesto pierde credibilidad y eficacia.

6.- A todo lo anterior debe unirse un inapropiado e inaceptable régimen de competencias compartidas en torno a lo que atañe a mecanismos para el control de las tierras en los que puede tener lugar la aplicación el tributo, de los sujetos obligados eventualmente a ellos, de las

que deben llevar a cabo la clasificación y calificación de las tierras, etc., plagado de confusiones y contradicciones, duplicidades innecesarias, entre otros vicios y defectos.

Para que se tenga una idea más clara sobre estos tópicos de tan particular interés, nos permitiremos hacer simple relación de lo que idealmente supone un buen sistema de impuesto inmobiliario, a juicio de estudios formulados por organismos mundiales especializados tales como el Banco Mundial, la Organización Internacional para la Cooperación Económica y el Desarrollo (OECD), resultantes de encuesta en 28 países de diferentes regiones (África, Asia y Latinoamérica, con otro realizado en 42 países de Europa, examinados en cooperación con el Lincoln Institute de Cambridge, y donde se logran identificar las características jurídicas básicas del impuesto inmobiliario contemporáneo, entre las cuales están las siguientes que nos limitamos simplemente a enumerar:

1.- Amplia cobertura, lo que no significa igual tratamiento para todos los involucrados.

2.- Diferentes bases imponibles (determinadas bien bajo el sistema de valoración de la tierra, excluidas mejoras y edificaciones; o sólo el valor de estas últimas, excluido el de la tierra o, finalmente, el valor total del inmueble. Esta tarea es calificada por la doctrina como titánica, pero imprescindible, recomendándose comenzar por los llamados avalúos masivos.

3.- El mejor uso de la propiedad.

4.- Variabilidad en la determinación de las tasas aplicables.

Como se lo puede apreciar a simple vista, mucho dista el sistema consagrado en nuestra LT de la tributación modelo mundial, y más precisamente, si analizamos los demás elementos que suelen por igual ser comunes a nivel mundial en torno a impuestos aplicables a tierras de usos agrícolas, entre los cuales elementos cabe hacer mención a lo siguiente:

1.- Fijación de medidas a favor del uso agrícola, sea mediante exoneraciones totales o parciales por el adecuado uso agrícola perseguido.

2.- Aplicación de criterios de avalúos más laxos que para otros usos (tal ocurre en Francia e Inglaterra) o especiales de acuerdo al tipo de cultivos a los cuales estén destinados por planes estratégicos o ambientales.

3.- Una franca y clara determinación de los bienes afectos al régimen y los usos a los que pueda destinársele con un tabulador general ampliamente divulgado y en el que se fijen políticas de Estado para instar o regular los productos de que se trate.

La imposición de usos no es otra cosa que un grave atentado al derecho de uso de la propiedad, pues aun cuando fuera el más conveniente al uso público general o al interés común, de alguna manera contempla una agresión al patrimonio particular que deba soportar esa imposición de cambios del destino de las tierras propias o utilizadas, sin vinculación de dominio.

Sobre este aspecto ya la doctrina ha realizado serios estudios y pronunciamientos, en efecto Duque Corredor, al respecto advierte que si bien la vocación agroalimentaria de las tierras públicas o privadas es la condición para su afectación a los fines previstos en el Art. 1 del Decreto Ley de Tierras y Desarrollo Agrario (hoy Ley de Tierras y Desarrollo Agrario), según el encabezamiento de su artículo 2, constitucionalmente en atención a lo dispuesto en el artículo 305 del texto fundamental, tierras con vocación agroalimentarias son las susceptibles de desarrollar una producción agropecuaria, y también constitucionalmente según el artículo mencionado, por producción agropecuaria se entienden las actividades agrícolas, pecuarias, pesqueras y acuícola. Es decir que independientemente de las actividades agrarias a que están destinadas las tierras, están sujetas a este régimen de afectación, si su vocación natural es únicamente para la producción de alimentos. De manera que en atención a las determinaciones que se hagan de su calidad y vocación para la seguridad alimentaria, pueden ser utilizadas para otros fines diferentes, como por ejemplo, forestales, conservacionistas, ecológicos o de agroturismo. Y por ello, por ejemplo tales tierras no serían objeto de los mecanismos de afectación prescritos en la LT de declaratoria de tierras ociosas o incultas, no sometidas a expropiación agraria o a rescate de tierras tal como lo establecen los Art. 36,37 a 43, 71 a 84 y 86 a 100, respectivamente, ni tampoco las tierras cuya clasificación sean las de forestales, conservacionistas, ecológicas o de agroturismo pueden ser objeto de las adjudicaciones contempladas en la LT. Sin embargo, por ejemplo el impuesto de tierras infrautilizadas conforme se desprende

de los artículos 106 y 107 es aplicable a toda clase de tierras aunque no estén sujetas a los planes de seguridad agroalimentaria¹⁰.

El mismo autor continúa precisando: “Ahora bien, la afectación de uso de las tierras privadas de vocación para la producción agroalimentaria, consiste en el cumplimiento de la función social de la seguridad agroalimentaria de la Nación, que significa que la actividad efectuada en estas tierras queda sometida a las necesidades de producción de rubros alimentarios, de acuerdo a los planes de seguridad agroalimentarios establecidos por el Ejecutivo Nacional, como se lo establece en el numeral 5 del artículo 2 ejusdem:

“Para la determinación de las tierras afectadas por esta causa, el Ejecutivo Nacional, primeramente mediante Decretos sucesivos establecerá poligonales rurales regionales, las cuales enlazarán para constituir la poligonal nacional, y luego elaborará los planes de seguridad agroalimentaria que deben llevar a cabo los propietarios, mientras que en las tierras no privadas, serán las autoridades locales a quienes pertenezcan o quienes tengan competencia, las que dispondrán establecer tales usos”¹¹.

Así las cosas, coincidimos con el Profesor Duque Corredor, en que si el establecimiento de tales usos supone transformación de la actividad que vienen desplegando, los particulares, deberán indemnizarse los sacrificios de la propiedad o sus atributos que sean consecuencias de tales cambios y modificaciones, así como cualesquiera daños que pudiesen sobrevenir como consecuencia de dichos cambios (pérdidas de cosechas, bajos rendimientos, etc.)¹².

Claro está, no podemos profundizar sobre estos tópicos sin sacrificar el objeto mismo de nuestra charla sobre los impuestos a las tierras ociosas, motivo por el cual dejaremos dicha temática a un lado.

¹⁰ Duque Corredor, Román José, “La afectación de tierras privadas según el Decreto con fuerza de Ley de Tierras y Desarrollo Agrario”, en: Libro Homenaje, Nectario Andrade Labarca, Ensayos de Derecho Administrativo, Vol. I, Ediciones Tribunal Supremo de Justicia/ Organización Gráficas Capriles, Venezuela, 2004, ISBN 980-6487-56-7, Colección Libros homenaje, N° 13, p. 511 y ss.

¹¹ Duque, o.c., p. 518.

¹² Duque, o.c., p. 521 ss.

IV. OTROS ELEMENTOS DEL IMPUESTO A LAS TIERRAS OCIOSAS

Sujetos Pasivos:

Como lo determina expresa y concretamente la LT (Art. 98), son sujetos pasivos del ITO los propietarios de tierras privadas rurales, de una parte, y de otra, los poseedores de tierras rurales públicas, distintos de los órganos y entidades públicas y de los entes de la Administración pública descentralizados funcionalmente.

De acuerdo a lo enunciado, pueden ser sujetos personas jurídicas o personas naturales y entre las primeras, personas regulares o irregulares, incluyendo a nuestro modo de ver aun las sociedades irregulares.

La relación con el bien al que atiene el gravamen debe ser la de “propiedad”, por lo cual cualquier otro sujeto vinculado al bien, sin esa relación, no es sujeto del gravamen, por ejemplo usufructuarios, enfiteuta, o propietarios fiduciarios, salvo, claro está, que quien los soporte sea realmente el sujeto “titular” de la propiedad.

En torno a los supuestos de tierras que no son privadas, sino públicas o de otros entes, el sujeto responsable del impuesto lo serán, según la misma comentada norma, los “poseedores”¹³.

La misma ley se encarga de precisar que en caso de propiedades compartidas, pero con lo cual crea otra nueva arbitraria diferencia con los detentadores y poseedores, los copropietarios estarán solidariamente obligados al pago y cumplimiento de las obligaciones derivadas del impuesto (Art. 100).

Nada contempla la LT en torno a los casos de coposesión, comunidades puras y simples o de otra índole, así como las propiedades cooperativas, lo cual también sostenemos es un caso común y corriente en materia agraria.

Base imponible:

Resulta ser la inidoneidad (por infrautilización) en el uso de las tierras con vocación agrícola, pecuaria o forestal, por no alcanzar en su

¹³ A nuestro entender tal precisión resulta un lamentable error, pues la simple relación de detentación, que es la normal y habitual en materia agraria, es suficiente, a nuestro modo de ver, para hacerlo sujeto del impuesto, si aquél no mantiene productiva, dentro de los parámetros exigidos por los requisitos impositivos, las tierras que usa o detenta.

productividad los rendimientos calculados según las disposiciones de la LT (Art. 102).

Se tendrá como base imponible del impuesto la diferencia entre el rendimiento idóneo de la tierra rural y su rendimiento real obtenido en el ejercicio fiscal correspondiente (Art. 105).

El mecanismo resulta ser una simple operación aritmética de resta del valor de rendimiento establecido como rendimiento idóneo, calculado conforme lo dispone la ley y el rendimiento real que arroja el uso de las tierras rurales para el ejercicio fiscal correspondiente. (Parágrafo Primero del Art. 105¹⁴).

De lo dicho pueden deducirse, entre otras cuestiones, las siguientes:

a.- Debe contarse con un catálogo o baremo de rendimiento de las diferentes tierras a nivel de todo el país.

b.- Debe contarse con la determinación de la calificación de usos ideales para dichas tierras, pues no parece deducirse de la normativa que contempla el ITO, que deba necesariamente acoger el sujeto pasivo el uso sobre el cual el Estado haya calculado el rendimiento óptimo de las tierras y así parece deducirse igualmente del Art. 105, ap. Primero de la LT que precisa el modo de cálculo del rendimiento idóneo, en el cual se contempla para su determinación la obtención del producto que resulta de la producción promedio anual nacional del contribuyente, por el precio promedio anual nacional de dicho producto, por la totalidad de hectáreas de la clase respectiva.

c.- Para tales fines, se tendrá como promedio de producción anual nacional idónea, al promedio nacional anual comercializado de producción por hectáreas 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. (Art. 105).

A nuestro modo de ver, de una manera innecesaria y confusa, la ley por igual se refiere al concepto de rendimiento real de una tierra rural de determinada clase, (Art. 105, aparte segundo del parágrafo primero)

¹⁴ La norma, de paso irreverentemente mal redactada, inserta como parágrafo primero lo que viene a ser un parágrafo único, pues no hay otro contemplado en el mismo Artículo, no obstante ser una norma anómalamente larga y contentiva de diferentes conceptos.

lo cual se obtendrá multiplicando el precio promedio anual nacional del producto utilizado para la determinación del rendimiento idóneo, por el promedio de producción anual comercializada de toneladas por hectárea de dicho producto o rubro producido por el sujeto pasivo en dicha tierra, por la totalidad de hectáreas de la clase de tierra respectiva.

Destinos múltiples de las tierras rurales de un mismo sujeto pasivo:

Conforme se lo dispone en el aparte final del párrafo primero del Art. 105, si la tierra está integrada por varias porciones o lotes de distinta clase, o se tratase de producción diversificada, se seguirá para cada una de ellas o sus productos el procedimiento establecido en el citado artículo.

En tales casos deberá alcanzarse en cada lote o porción como mínimo el treinta por ciento del rendimiento idóneo parcial correspondiente para que el rendimiento real de cada lote se pueda sumar al rendimiento real total.

Para tales supuestos 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.

De los usos convenientes y ponderables para los efectos de la fijación de las bases imponibles:

De todo lo dicho precedentemente, cabe entonces deducir que el Estado tendrá a su cargo, además de aplicar el tributo, la imposición de cuales sean los mejores rubros productivos para cada clase de tierra rural existente en el país, con lo cual podrán obtenerse los índices relativos a promedio nacional anual comercializado de producción por hectárea, de entre aquellos que tuvieren precisamente determinados las autoridades como “los mejores usos posibles para esa clase de tierras (Numeral 1 del Art. 105 LT).

En todo caso, conforme lo dispone la misma citada norma, los índices y promedios aludidos, salvo disposición en contrario de la ley (que de paso no existen), serán las fijadas por el Ministerio del ramo, quien así mismo precisará las medidas de uso general con las cuales se

calculen dichos índices.

Tierras destinadas a producción de rubros distintos a los determinados por las autoridades competentes:

Para tales supuestos contempla el Art. 106 LT, salvo que se tratase de tierras de inferior calidad o vocación para la seguridad alimentaria, se sumará a la base imponible el cien por ciento del rendimiento Idóneo que corresponda a dicha clase de tierra y rubro, sin que pueda incluirse en el rendimiento real dicha producción.

Advierte igualmente el legislador que las tierras que para la entrada en vigencia de la ley se encuentren en dichos supuestos, están exoneradas de pago del impuesto hasta el ejercicio fiscal siguiente al de terminación del ciclo normal de producción del rubro correspondiente. El Ejecutivo Nacional podrá prorrogar dicha exoneración hasta por un ejercicio fiscal adicional, en lo que no quedare determinado.

De las tierras ociosas:

De acuerdo con la ley, lo serán, *ope legis* (por mandato inmediato y directo de la ley) aquellas tierras rurales, en cualquiera de esos usos, que no alcancen cuando menos el ochenta por ciento (80 %) del rendimiento idóneo antes referido (Art. 103).

En adición también lo serán, *ope legis* (por mandato directo de la ley) las rurales que no se tengan 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 esta ley, o a los planes nacionales de ordenación agroalimentaria.

Excepciones: No obstante lo antes dispuesto, no se tendrán por ociosas las tierras rurales que durante el ejercicio fiscal respectivo (del ciclo del ITO), previa solicitud e Informe técnico presentados por el interesado antes de su Inicio, la porción de tierra que en un determinado momento sea necesario dejarla en descanso con fines de rotación de cultivos según los planes de explotación de las mismas y dentro de los límites que fije el reglamento o las que se encuentren sin uso por razones topográficas o de preservación del medio ambiente que determine su destino a un régimen especial. (Art. 104 ap. Único).

Períodos, competencia:

Según el Art. 109 el impuesto será determinado y liquidado por el período correspondiente al año civil.

La declaración, liquidación y pago del impuesto se efectuará dentro del segundo trimestre siguiente a la terminación del período impositivo (abril/junio), salvo el caso de cultivos que requieran más de un período impositivo (Art. 109 ap.pro.).

La recaudación y control del impuesto será de la competencia del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (Seniat) Art. 111 LT.

Cabe anotar que nuevamente la mezcla de instituciones y normas de diferentes tipos de impuestos enrarecen el sistema de aplicación del ITO, pues como se observa la determinación del impuesto, en casos de cultivos con ciclos mayores al del ejercicio fiscal, la determinación se modifica de ciclo, como si el impuesto dependiera de los rubros de producción o de sus períodos de cosechas.

Nuevamente es la imposición de una excepción más al régimen de fijación del impuesto, con lo cual lo hace más difícil y confuso tanto para el ciudadano como para la autoridad tributaria competente.

La alícuota del impuesto aplicable:

El art. 110 contempla una tabla de tres escalas de porcentajes aplicables que van de 0.5 % al 12.5% y dispone que el impuesto aplicable conforme la base imponible será el resultante de la aplicación de la tarifa II de la escala señalada en la ley, destacando el aparte primero de dicha norma que el Presidente de la República podrá solicitar que en el Presupuesto anual podrán incluirse las tablas I y III que contemplan los límites inferior y máximo, respectivamente, de la alícuota del impuesto para el ejercicio fiscal respectivo de acuerdo a las normas de política fiscal y agroalimentaria nacional.

Logro de incentivos con el ITO:

De manera tangencial, pero como es imaginable que lo fuera, la LT contempla en la regulación del impuesto a tierras ociosas, mecanismos que el Ejecutivo Nacional puede utilizar como incentivos para la

producción de determinados rubros, permitiéndose en primer lugar aumentar los porcentajes de referencia de los límites de idoneidad en la producción (numeral 2 del Art. 105) siempre y cuando: a) con ello se procure elevar el aprovechamiento y ordenación del suelo durante el ejercicio fiscal, en clases o sub-clases de tierras donde sea menester un mayor incremento de la acción del hombre y la técnica; b) cuando la producción del rubro se realice en tierras de inferior calidad y vocación agropecuaria; c) cuando se tratare de tierras que admitan varios ciclos de producción de productos agrícolas o pecuarios dentro de un mismo ejercicio fiscal; y d) cuando se trate de nuevos asentamientos¹⁵.

Como tope máximo a esas variaciones, la ley establece que jamás podrán ser duplicados los índices ni promedios.

Finalmente, como cabe observarlo y sobre ello hemos hecho un llamado de atención, todo queda dentro del campo del libre arbitrio del Ejecutivo Nacional.

V. CONCLUSIONES

Nuestro sistema de impuesto vigente contemplado en la LT es un impuesto especial sui generis, con fines eminentemente de reorganización de la actividad agroalimentaria.

El ITO, tal como lo contempla la ley es un tributo complejo, confuso de modalidades varias y por lo tanto ineficiente técnicamente hablando, pues para su debida implantación y recaudación, requiere una serie de mecanismos técnicos y formales que incrementan su costo de implementación, recaudación, etc.

Puede considerarse que existen serias dudas de la constitucionalidad de la base imponible y del sustento mismo del tributo especial. Nada clara resulta la pertinencia de que el Estado, sin mecanismos compensatorios, pueda a su solo juicio modificar, fijar y alterar los rubros de producción.

Pareciera que si el interés en el establecimiento del gravamen tuvo como objeto primordial incentivar el buen uso de las tierras y mejorar la

¹⁵ Imaginamos que en tal caso el fundamento lo es procurar que los asentamientos se adapten y constituyan realmente, hasta que se enrumben por los fines predecibles para ellos.

producción agro alimentaria, pudo haberse recurrido a un impuesto de más fácil implementación y menos confuso, tal como el impuesto patrimonial, al gravar el rubro de inmuebles, dentro del cual podrían hacerse las estimaciones, incentivos y castigos formales por el no adecuado uso de las tierras, o para emplearlas en rubros de producción protegidos¹⁶.

Seguimos considerando que la modificación de las estructuras agro productivas del país se instan, apoyan y obtienen con mecanismos distintos, tales como el apoyo técnico real, sistemas de crédito vigilados y controlados, institucionalización de grandes centros de acopio y mercadeo, y no con los odiosos y siempre rechazados mecanismos impositivos, desiguales, imperfectos e indeseables.

¹⁶ Esas parecen por igual ser las recomendaciones que formula Romero Pirela, o.c. a pesar de que sus comentarios van más hacia el sistema del Impuesto rural predial.