

**FRAUDE CONSTITUCIONAL EN LA LEY
DE REGISTROS Y NOTARÍAS.
CASO DEL IMPUESTO SOBRE
TRANSACCIONES INMOBILIARIAS
PROF. JUAN CRISTÓBAL CARMONA***

* Abogado egresado de la Universidad Católica Andrés Bello, Mención Summa Cum Laude; LL.M in Common Law de Georgetown University; Especialista en Derecho Financiero de la Universidad Católica Andrés Bello, Mención Cum Laude; Profesor de Postgrado de la Universidad Central de Venezuela; Profesor de Postgrado de la Universidad Católica Andrés Bello; Profesor Invitado del IESA; Individuo de Número de la Academia de Ciencias Políticas y Sociales (Sillón N° 30); Presidente de la Asociación Venezolana de Derecho Financiero (1994-1999); Presidente de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario (2003-2007); Miembro del Consejo de Redacción de la Revista de Derecho Público; Arbitro del Centro de Arbitraje de la Cámara de Industria Comercio y Servicios de Caracas. Email: jcarmonaborjas@gmail.com.

I) LOS MUNICIPIOS EN LA ORGANIZACIÓN POLÍTICO TERRITORIAL DEL ESTADO VENEZOLANO

Los municipios como unidad política primaria de la organización nacional, gozan de personalidad jurídica y autonomía dentro de los límites de la Constitución y de la ley. Una de las principales implicaciones que encierra aquella condición, de los también llamados entes menores, la representa la posibilidad que tienen de crear, recaudar e invertir sus ingresos, entre ellos, los tributarios.

El gobierno y la administración del municipio corresponde al Alcalde o Alcaldesa, en tanto que la función legislativa al Concejo Municipal, integrado por concejales o concejales elegidos, al igual que el Alcalde o Alcaldesa, por el voto popular de quienes residen en la entidad. La función legislativa del Concejo Municipal se concreta en las llamadas ordenanzas municipales, a las que se reconoce rango de ley con efectividad en el ámbito territorial del municipio.

Son de la competencia del municipio, el gobierno y administración de sus intereses y la gestión de las materias que le asigna la Constitución y las leyes nacionales, entre ellas, por una parte, la ordenación territorial y urbanística y, por la otra, la creación, recaudación y administración de los ingresos que derivan del ejercicio de su poder y/o competencia tributaria. Entre ambos campos de actuación ha existido históricamente una estrecha relación, en la que los bienes inmuebles han fungido de eslabón.

La ordenación del territorio y, en ella, todo lo relativo al urbanismo, zonificación y parcelamiento, en el que los municipios juegan papel preponderante, aunque, en muchos aspectos bajo la coordinación del Poder Nacional, han hecho que todo lo relativo a los inmuebles, trátase de terrenos o de las edificaciones que sobre ellos se construyan, se rija, en buena medida, por ordenanzas municipales y que respecto de ellos se hayan configurado

diversos tributos, al haberseles reconocido desde antiguo, como claras expresiones de “riqueza”.

Lo anterior, aunado a la fijeza y materialidad de los inmuebles, a la regulación y controles de que han sido objeto ellos en sí mismos, como los actos de su disposición que, se traducen en la existencia de un régimen catastral y de mecanismos registrales dirigidos a promover la formalización de su tenencia y disposición de manera de generar medios probatorios que surtan efectos frente a terceros, han estimulado y facilitado el ejercicio del Poder Tributario respecto de los mismos, sin que ello haya estado exento de controversias y contratiempos, como más adelante pondremos en evidencia.

Vinculadas a los inmuebles encontramos algunas de las fuentes de ingresos tributarios propias de los municipios. Destacan, entre ellas, las tradicionalmente identificadas como: (i) el impuesto sobre inmuebles urbanos; (ii) las contribuciones especiales sobre plusvalías de las propiedades ubicadas en el municipio que resulten de los cambios de uso o de intensidad de aprovechamiento adoptadas en el marco de los planes de ordenación urbanística y; (iii) las contribuciones especiales por mejoras.

Bajo la CRBV, aquellas fuentes tradicionales de ingresos tributarios municipales se vieron potenciadas, aunque sujetas a la actuación legislativa del Poder Nacional. Es así como, el numeral 14 del artículo 156 del Texto Fundamental señaló que corresponde al Poder Nacional legislar en materia de: (i) impuesto territorial rural o sobre predios rurales e; (ii) impuesto sobre transacciones inmobiliarias (ITI), correspondiéndole, sin embargo, a los municipios, la recaudación y administración de su producido.

En el ámbito constitucional, no debe dejarse por fuera respecto del tema que nos ocupa, la facultad atribuida por el numeral 13 del artículo 156 al Poder Nacional, de legislar con el fin de garantizar y armonizar las distintas potestades tributarias, incluidas las municipales. Aunque de rango constitucional, esas mismas razones armonizadoras pudieron haber motivado al Constituyente de 1999 a separar el poder y la competencia tributaria entre los Poderes Públicos Nacional y Municipal en los dos casos a que alude el comentado numeral 14 del artículo 156.

Finalmente, la Disposición Transitoria Cuarta del Texto Fundamental, ordenó en su numeral 7 a la Asamblea Nacional (AN), a que dentro del año siguiente a su instalación (agosto 2000), sancionara la ley que desarrollara los principios constitucionales sobre el régimen municipal. En virtud de tal mandato, aunque con considerable retraso, la AN sancionó la Ley Orgánica

del Poder Público Municipal (LOPPM), publicada inicialmente en Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 38.204 del 8 de junio de 2005, posteriormente reformada y publicada en Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 38.421 de fecha 21 de abril de 2006, en Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 39.163 de fecha 22 de abril de 2009 y en Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 6.015 Extraordinario del 28 de diciembre de 2010, esta última, la actualmente vigente.

En la LOPPM no se regularon los tributos a que se refiere el numeral 14 del artículo 156 constitucional, aunque sí aparentó haberlo hecho el legislador nacional, aunque de manera totalmente inválida en lo que respecta al ITI, cuando en el año 2006 sancionó la Ley de Registro Público y del Notariado, publicada en Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 5.833 del 22 de diciembre de 2006. En dicho instrumento, se regula por vez primera, bajo la vigencia de la CRBV, el “impuesto” a favor de las haciendas municipales”, por la tramitación de ese mismo tipo de actos (Art. 92), acompañado de la “tasa” por procesamiento de documentos cuyo objeto fueran inmuebles (Art. 84.7).

En el tributo regulado por el artículo 84.7, calificado de “tasa” por el Legislador, se aplicaba una alícuota porcentual que oscilaba entre un mínimo de 0,20% y un máximo de 0,35%, en función del importe de la operación contenida en el documento expresado en Unidades Tributarias (UT). Por su parte, el “impuesto” contemplado en el artículo 92 *eiusdem*, se trataba de un tributo concebido bajo un esquema progresivo porcentual, en el que su importe estaba establecido en una cantidad fija de UT, definido con base en bandas preestablecidas, referidas en esa misma unidad de valor al importe de la transacción.

Posteriormente, Nicolás Maduro Moros dictó el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Registros y del Notariado (DLRPN), publicado en Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 6.156 Extraordinario del 19 de noviembre de 2014 en el que el tema que aquí nos ocupa no experimentó cambio alguno, en lo que respecta a la concepción de ambos tributos. Se procedió, así, simplemente, a aumentar el mínimo porcentual aplicable como alícuota de 0,20% a 0,40% y el máximo de 0,35% a 0,60%.

La más reciente reforma experimentada por el texto regulador de la materia concretada en la Ley de Registros y Notarías (LRN) publicada en

Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 6.668 Extraordinario del 16 de diciembre de 2021, que es la que aquí nos ocupa, si bien conserva la concepción primigenia del tributo, sustituye, en el caso de la supuesta “tasa” prevista en el ahora artículo 83.7, a la Unidad Tributaria (UT) por el Petro (PTR) a efectos de la estructuración del sistema de alícuotas porcentuales progresivas adoptada que, valga observar se elevó en su tramo superior de 0,60% a 2%.

Por su parte, la AN en 2021 dejó inalterado el artículo 91 de la LRN, valiendo observar lo curioso que representa el que tras reconocer en la Exposición de Motivos la ineficacia de la UT y la necesidad de sustituirla por el PTR, en el caso del supuesto “impuesto” a favor de las haciendas municipales” mantuvo aquella unidad de valor.

Es precisamente sobre el tratamiento conferido a los tributos consagrados en los artículos 83.7 y 91 de la LRN, así como a otras actuaciones de los Poderes Públicos Nacional y Estatal con incidencia en materia de inmuebles, a lo que nos abocaremos en lo adelante con miras a respaldar la tesis que pretendemos sostener de que con ellas se ha configurado un grosero fraude constitucional en grave perjuicio de los municipios.

II) PODER TRIBUTARIO MUNICIPAL SOBRE INMUEBLES

A) Distribución del Poder Tributario a nivel constitucional y legal

A los fines de comprender en mejor medida la diferencia que registran los distintos tributos en el ordenamiento jurídico venezolano, asociados, directa o indirectamente, con bienes inmuebles, resulta de utilidad hacer las siguientes consideraciones, teniendo en cuenta para ello la atribución, originaria o derivada, del Poder Tributario de las diversas entidades político-territoriales.

- a) Poder Nacional:
 - a. Contribuciones Especiales por Mejoras
 - b. Impuesto sobre tierras con vocación agrícola o pecuaria, infrautilizadas
 - c. Impuestos sobre predios rurales
 - d. Impuesto sobre transacciones inmobiliarias

- b) Poder Estatal:
 - a. Contribuciones Especiales por Mejoras

- c) Poder Municipal:
 - a. Contribuciones Especiales por Mejoras
 - b. Contribuciones Especiales por Cambio de Zonificación
 - c. Contribuciones Especiales por Cambio de Intensidad de uso
 - d. Impuesto sobre Inmuebles Urbanos

Respecto de aquella enumeración resulta conveniente efectuar algunas precisiones, para evitar confusiones:

- Debe recordarse que, una cosa es el Poder Tributario, llamado por algunos Potestad Tributaria, es decir, la capacidad jurídica de crear el tributo y, otra, muy distinta, la Competencia Tributaria, que se circunscribe únicamente a la facultad de fiscalizar, recaudar y administrar el producido tributario. Si bien, generalmente, ambas figuras concurren en un mismo sujeto de Derecho, existen casos, como el que nos ocupa, en los que el Poder Tributario recae, por ejemplo, en el Poder Nacional, en tanto que, la Competencia Tributaria, en el Poder Municipal.

- A pesar de que, en la práctica, los estados han incluido en sus leyes de timbres fiscales gravámenes a los inmuebles, consideramos ello no forma parte de su Poder Tributario, motivo por el cual, no los incluimos en el listado anterior.

- Si bien se observa que los inmuebles, en sí mismos considerados, así como el ejercicio de derechos que los tengan por objeto, tradicionalmente han sido considerados expresión de capacidad económica (materia imponible), respecto de cada uno de los tributos que en torno a ellos se han creado debe alcanzarse un tratamiento distinto en cuanto a su concepción, elementos técnicos e instrumentación, lo que, sin embargo, no siempre se logra con éxito.

En sentencia del Tribunal Constitucional Español (TCE) N° 186/1993, por materia imponible se ha entendido toda fuente de riqueza, renta o cualquier otro elemento de la actividad económica que el legislador decida someter a imposición dentro de la realidad que pertenece al plano de lo fáctico [patrimonio, renta, representada o proveniente de inmuebles]. Por lo que concierne al concepto de hecho imponible, sostiene, en cambio, ese mismo juzgador, 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 [actos de disposición que se perfeccionan respecto de inmuebles].

En consonancia, con la definición que da de estos dos conceptos el TCE, concluye que, “en relación con una misma materia impositiva [inmuebles], el legislador pueda seleccionar distintas circunstancias que den lugar a otros tantos hechos imponibles, determinantes, a su vez, de figuras tributarias diferentes [venta, gravamen, arrendamiento, etc.]”.

Con relación al punto concreto de la doble imposición en que puede derivar el múltiple gravamen de una misma materia imponible, el citado Tribunal estableció que “la infrautilización de fincas rústicas – hecho imponible de un tributo – con la titularidad del conjunto de bienes y derechos de contenido económico, aunque entre ellos se encuentren las fincas rústicas, que es el hecho imponible de otro tributo, no configura doble tributación.

Extrapolando la posición del TCE al caso venezolano, puede decirse que, por ejemplo, los *impuestos de inmuebles urbanos o sobre predios o inmuebles rurales* se diferencian del previsto en el artículo 307 de la CRBV, relativo al *gravamen a las tierras ociosas*, en que son exacciones dirigidas a gravar la “tenencia” de un bien representado por un predio ubicado en una zona urbana o rural, pero no su infrautilización, que es lo que persigue el tributo nacional (Ley de Tierras y Desarrollo Agrario publicada en Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 5.991 Extraordinario de fecha 29 de julio de 2010) que, valga observar, nunca logró instrumentación en la práctica desde su versión primigenia.

Como más adelante veremos en detalle, respecto al ITI, contemplado en el numeral 14 del artículo 156 constitucional, no se grava la “tenencia” del inmueble, ni su infrautilización, sino la realización de actos de disposición por parte de quien sea su titular, entre otros, su venta o gravamen, resultando indiferente si se trata de bienes urbanos o rurales, productivos o infrautilizados.

Tal diferenciación en el trato concedido a cada tributo es, sin dudas, un tema altamente sensible que conduce a la necesaria verificación de la consistencia que en cada uno debe registrarse entre hecho, materia y base imponibles, en tanto, de no haberla, resultarán escenarios, indeseados e inadmisibles, de doble o múltiple imposición, de usurpación de poderes o de fraudes como al que más adelante nos referiremos.

Si partiéramos de lo decidido por el TCE para el caso venezolano, podría concluirse entonces que, el Constituyente respecto de los inmuebles como materia impositiva única, ha escogido tres circunstancias distintas para gravarla: su tenencia, su infrautilización y su disposición, no debiendo presentarse situaciones de múltiple imposición, en la medida, claro está, de que cada uno de ellos se diseñe e instrumente correctamente por parte del Legislador.

B) Tributación municipal en materia de inmuebles:

En lo que respecta específicamente al Poder Tributario Municipal, la LOPPM en sus artículos 160 y 161, dispone que:

“Artículo 160. El Municipio a través de ordenanzas podrá crear, modificar o suprimir los tributos que le corresponden por disposición constitucional o que les sean asignados por ley nacional o estatal. Asimismo, los municipios podrán establecer los supuestos de exoneración o rebajas de esos tributos”. *(Subrayado nuestro)*

“Artículo 161. En la creación de sus tributos los municipios actuarán conforme a lo establecido en los artículos 316 y 317 de la Constitución de la República. En consecuencia, los tributos municipales no podrán tener efecto confiscatorio, ni permitir la múltiple imposición interjurisdiccional o convertirse en obstáculo para el normal desarrollo de las actividades económicas.

Asimismo, los municipios ejercerán su poder tributario de conformidad con los principios, parámetros y limitaciones que se prevean en esta Ley, sin perjuicio de otras normas de armonización que, con esos fines, dicte la Asamblea Nacional”. *(Subrayado nuestro)*

En pleno cumplimiento de las normas legales antes citadas, de lo dispuesto en las demás leyes nacionales, entre ellas, la LRN, enmarcadas, claro está, en lo previsto en la Constitución Nacional, los municipios han de ejercer su Poder y Competencias Tributarias, a cuyo alcance nos referiremos de seguidas.

B.1. Impuesto sobre inmuebles Urbanos:

Este tributo ha tenido una evolución significativa con el transcurrir del tiempo, primero, fue concebido como “una carga real a los inmuebles”,

luego, como una contribución de los propietarios al financiamiento de las cargas públicas de acuerdo a su capacidad contributiva y, hoy día, además, como un instrumento tendiente al logro de la correcta ordenación del suelo y de las construcciones.

Es un impuesto directo (grava una manifestación inmediata de capacidad contributiva –derechos reales inmobiliarios–), real (toma en cuenta las cualidades del inmueble y no las personales de su propietario) y, objetivo (se vincula a la propiedad, tenencia o derecho real). Es, además, un impuesto al capital o patrimonio, aunque algunos lo consideran vinculado a la renta, todo depende de cómo se conciba.

A nivel jurisprudencial, nuestros tribunales de justicia han reconocido como justificación de la inclusión de este impuesto al Poder Tributario Municipal, a las siguientes razones:

“En lo concerniente a los impuestos municipales relativos al gravamen de inmuebles urbanos, se le ha otorgado a los municipios la potestad de determinarlos y recaudarlos, dado que son ellos como autoridad local los que deben sufragar el gasto público relacionado con la materia urbanística y con la prestación de los servicios domiciliarios, como lo son la vialidad urbana en vías municipales, transporte público, aseo urbano, agua potable, electricidad, salud, educación preescolar, servicios de prevención y protección, aguas servidas, cementerios y servicios funerarios, por lo que evidentemente son la autoridad llamada por la Constitución para percibir las rentas por concepto de dicho tributo que debe estar destinado en mayor parte, al mantenimiento urbanístico¹”.

La Subsección Primera, de la Sección Tercera del Capítulo V del Título V de la LOPPM, regula el tributo en referencia, que conforme a esa normativa puede descomponerse en lo que respecta a sus elementos técnicos como sigue:

B.1.1. Elementos técnicos del tributo:

B.1.1.1. Hecho Imponible (Art. 173 LOPPM): titularidad de derechos de propiedad o de otros derechos reales, sobre bienes inmuebles urbanos

¹ Sentencia N° 1651 de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia de fecha 17 de julio de 2000.

ubicados en jurisdicción municipal, así como de concesiones administrativas sobre ese mismo tipo de bienes.

B.1.1.2. Contribuyentes (Art. 173 LOPPM): titulares del derecho de propiedad u otros derechos reales, o concesionarios administrativos respecto de bienes inmuebles urbanos.

B.1.1.3. Base Imponible (Art. 174 LOPPM): valor de los inmuebles urbanos. A tales efectos se partirá del valor catastral, el cual se fijará tomando como referencia el precio corriente en el mercado, sin poder excederse de éste. Para la fijación del valor de mercado se deberán considerar las condiciones urbanísticas edificatorias, el carácter histórico o artístico de la edificación, su uso o destino, la calidad y antigüedad y cualquier otro factor relevante.

Tradicionalmente el legislador había adoptado como base imponible del tributo en referencia al precio corriente en el mercado, considerándose por tal el que normalmente se había pagado por bienes similares en el mes anterior a aquél en el que se efectuaba la valoración conforme a la ordenanza respectiva, siempre que fuera consecuencia de una enajenación efectuada en condiciones de libre competencia entre un comprador y un vendedor no vinculados. Esta noción, sin embargo, no resultaba útil o viable para aquellos casos en los que el hecho imponible lo constituía la titularidad de una concesión respecto de un bien del dominio público municipal.

Por otra parte, las particularidades que ha registrado la economía venezolana en las últimas décadas, caracterizada por la inflación, hiperdevaluación y la dolarización de facto, que condujeron a la caída de los precios de los inmuebles en un 75%, según reporta la Cámara Inmobiliaria de Venezuela², aunada a la práctica de compradores y vendedores de incluir en los contratos a ser protocolizados montos inferiores a los pactados, con miras a pagar menos impuestos, hicieron que aquella metodología fuera perdiendo eficacia y en respuesta a ello los registrados públicos establecieron a su total discreción como base imponible, importes totalmente desproporcionados.

Más recientemente, específicamente mediante sentencia dictada por la Sala Constitucional (SC) del Tribunal Supremo de Justicia (TSJ) en fecha

² <https://www.efc.com/efe/america/economia/los-precios-de-inmuebles-en-venezuela-cayeron-un-75-ultimos-20-anos/20000011-4056063>

18 de agosto de 2020, se acogió la metodología contenida en el llamado “Acuerdo Nacional de Armonización Tributaria Municipal”, en el que se contempla una metodología dirigida a determinar el valor de los inmuebles, entre otros, a efectos del Impuesto de Inmuebles Urbanos. En el referido instrumento se contempla una clasificación de los inmuebles en función de la zona de su ubicación, tipo de construcción, y dotación de servicios, entre otros criterios. A cada categoría de inmuebles se le determina su valor aplicando una fórmula atada al Petro por metro cuadrado.

B.1.1.4. Oportunidad de Causación y Exigibilidad: es un tributo anual, por cuanto se determina por períodos de doce (12) meses y su pago se exige, usualmente, en forma mensual, bimensual o trimestral. Un aspecto relevante en cuanto a la temporalidad del tributo es el relativo a las implicaciones que tiene el cambio de titularidad del bien, respecto de las deudas que por concepto impositivo se hubieren acumulado. Hoy día se impone como práctica en los Registros Públicos, la presentación de la solvencia del tributo por parte del vendedor para darle entrada al documento de compraventa, lo que permite hacer recaer en el vendedor el cumplimiento de la obligación que se haya causado mientras gozó del carácter de propietario. Respecto del caso de titulares de derechos reales, distintos de la propiedad, pareciera no existir un mecanismo de control similar, lo que valdría la pena estudiar en búsqueda de una solución.

B.1.1.5. Alícuota: puede ser determinada bajo la consideración de muy diversos factores. Aspectos como el peso que el tributo tenga en la ordenación urbanística del municipio, las características del inmueble, su ubicación o el destino que le haya sido dado, entre otros, son criterios que inciden en la fijación de la alícuota del tributo.

B.2. Impuesto sobre predios rurales

Como fuera señalado, el numeral 14 del artículo 156 de la CRBV atribuye al Poder Nacional la creación de “impuestos territoriales o sobre predios rurales”, cuya recaudación y control corresponderá a los municipios.

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 ubicadas en espacios rurales, fue lo que motivó 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 (inmuebles urbanos), que se hacía ilusoria.

La efectividad de este tributo, al igual que la del que recae sobre inmuebles urbanos, dependerá 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.

A pesar de las más de dos décadas de vigencia de la Carta Magna, este impuesto sigue sin ser creado. No ha mediado, sin embargo, reclamo alguno por parte de los municipios que, a través de sus autoridades, pudieron haber interpuesto un Recurso por Omisión Legislativa, conforme a lo previsto en los artículos 336.7 de la CRBV.

B.3. Impuesto sobre Transacciones Inmobiliarias (ITI)

Se trata de un tributo que se causa por la celebración de contratos, transacciones o actos que involucren la transmisión de propiedad, la configuración de derechos reales de bienes inmuebles o su disposición. Es un tributo en el que generalmente la obligación nace cuando se celebran operaciones, como, por ejemplo, la compra-venta, permuta, dación o aceptación en pago, aportes al capital de sociedades, adjudicaciones en remates judiciales y demás actos traslativos de la propiedad cuyo objeto son bienes inmuebles. También surge la obligación tributaria, cuando se constituyen hipotecas u otros gravámenes sobre inmuebles, quedando excluidas las cancelaciones que de aquéllas se haga.

Respecto del ITI, la LOPPM en su artículo 178, se limitó a señalar que “Corresponde al Municipio la recaudación y control de los impuestos que, sobre transacciones inmobiliarias, creare el Poder Nacional que, como hemos venido señalando, supuestamente lo hizo y de una muy mala manera, a través de la LRN.

B.4. Contribuciones Especiales

El artículo 179 de la Subsección Cuarta del Capítulo V del Título V de la LOPPM contempla dentro del Poder Tributario Municipal, las siguientes contribuciones especiales:

- a) Sobre plusvalía de propiedades inmuebles causadas por cambios de uso o de intensidad en el aprovechamiento;
- b) Por mejoras.

B.4.1. Contribuciones especiales sobre plusvalía de propiedades inmuebles causadas por cambios de uso o de intensidad en el aprovechamiento

B.4.1.1. Hecho Imponible (Art. 180 LOPPM): Se causan por el incremento en el valor de la propiedad como consecuencia de los cambios de uso o de intensidad de aprovechamiento previstos en los planes de ordenación urbanística con que el inmueble resulte beneficiado. Esta contribución quedará afectada a la realización de las obras o prestación de los servicios urbanos que se determinen en la ordenanza que las cree (Ej.: cambio de zonificación de residencial a comercial).

Este tributo sólo puede instrumentarse cuando el aumento del valor de las propiedades inmuebles sea igual o superior al veinticinco por ciento (25%) del que tenían antes del cambio de uso o intensidad de aprovechamiento. A los fines de la determinación de la contribución, se presumirá que todo cambio de uso o de intensidad de aprovechamiento producirá un aumento de valor de al menos ese veinticinco por ciento (25%). Esta presunción podrá ser desvirtuada en el curso de los procedimientos que se establezcan para la determinación de la contribución por los sujetos afectados.

B.4.1.2. Contribuyentes (Art. 186 LOPPM): personas naturales o jurídicas propietarias de inmuebles que resulten especialmente beneficiadas por los cambios de uso o de intensidad de aprovechamiento.

B.4.1.3. Importe (Art. 183 LOPPM): La contribución no podrá exceder del quince por ciento (15%) del monto total de la plusvalía que experimente el inmueble.

B.4.1.4. Términos para su pago (Art. 182 LOPPM): La ordenanza que la consagre podrá contemplar un sistema de pago fraccionado, por un plazo máximo de cinco (5) años, caso en el cual las cuotas de pago correspondientes podrán devengar intereses a un máximo de la tasa fijada por el Banco Central de Venezuela para el cálculo de las prestaciones sociales.

B.4.2. Contribución Especial por Mejoras

B.4.2.1. Hecho imponible (Art. 183 LOPPM): se causa por la ejecución por parte del municipio o con su financiamiento, de las obras públicas o prestaciones de un servicio público que sean de evidente interés para la comunidad, siempre que, como consecuencia de esas obras o servicios, resulten especialmente beneficiadas determinadas personas.

De acuerdo con el artículo 183 de la LOPPM, se entiende por obras o servicios financiados por un municipio:

- Los que ejecuten total o parcialmente la entidad dentro del ámbito de sus competencias para cumplir los fines que le estén atribuidos, a excepción de los que realicen a título de propietarios de sus bienes patrimoniales.

- Los que realicen los municipios por haberles sido atribuidos o delegados por el Poder Público Nacional o Estatal.

- Los que realicen otras entidades públicas o privadas concesionarios, con aportaciones económicas del municipio.

Aquella ley en su artículo 187 determina cuáles han de ser considerados los costos vinculados a la obra o servicio con ocasión a los cuales se crea la contribución especial por mejoras. Tales costos pueden clasificarse como sigue:

- El costo de los proyectos, estudios, planes y programas técnicos.

- El importe de las obras o de los trabajos de establecimiento o ampliación de los servicios.

- El precio de los terrenos que hubieren de ocupar permanentemente las obras o servicios, salvo que se trate de bienes de uso público o de terrenos cedidos gratuitamente al municipio.

- Las indemnizaciones procedentes por expropiación o demolición de construcciones, obras, plantaciones o instalaciones, así como las que correspondan a los arrendatarios de los bienes que hayan de ser demolidos o desocupados.

Cuando en la ejecución de la obra participe además de un municipio otra entidad, la creación de la contribución especial y la gestión y recaudación de su producido, la hará la entidad que convencionalmente tome a su cargo la dirección de las obras o el establecimiento o ampliación de los servicios. En cualquier caso, las entidades involucradas deberán uniformar criterios y efectuar una sola determinación al contribuyente.

Este tipo de contribución sólo podrá ser impuesta por el municipio cada diez (10) años respecto de un mismo inmueble.

B.4.2.2. Contribuyentes (Art. 186 LOPPM): personas naturales o jurídicas propietarias de inmuebles que resulten especialmente beneficiados por la realización de las obras o el establecimiento o ampliación de los servicios municipales que originen la obligación de contribuir.

B.4.2.3. Importe (Art. 183 LOPPM): será determinado por el Concejo Municipal en función del costo presupuestado de la obra o de los servicios, pero, no podrá exceder del cincuenta por ciento (50%) de aquel costo.

B.4.2.4. Base Imponible (Art. 188 LOPPM): el costo de la obra o servicio se repartirá entre los sujetos pasivos beneficiados, para lo cual se tendrán en cuenta, entre otros, la clase y naturaleza de las obras y servicios, la ubicación de los inmuebles, los metros lineales de fachada, sus superficies, el volumen edificable de los mismos y el precio corriente en el mercado. El monto de la base imponible será determinado por el porcentaje en la correspondiente ordenanza.

B.4.2.5. Procedimiento en la determinación de la obligación tributaria (Art. 190 LOPPM): las ordenanzas que implementen la contribución deberán prever un procedimiento que garantice la participación de los potenciales contribuyentes en la determinación de la obligación, el cual incluirá la consulta no vinculante con los potenciales contribuyentes para que formulen observaciones en torno a la ejecución de la obra o el establecimiento o ampliación del servicio, la cantidad a repartir entre los beneficiarios y los criterios de reparto y será expuesta al público durante un tiempo prudencial para que sean formuladas observaciones.

B.4.2.6. Rebajas (Art. 192 LOPPM): El pago que se haga tanto por contribuciones especiales por mejoras o contribuciones sobre plusvalía de propiedades por cambios en el uso o en la intensidad de aprovechamiento, aceptará como rebaja, el pago que corresponda efectuar en el mismo año por concepto de impuesto sobre inmuebles urbanos.

III) FRAUDE CONSTITUCIONAL

A) Consideraciones preliminares

A pesar de las expectativas que supuso la vigencia de la CRBV en lo que respecta al impulso que pretendía dársele a la descentralización territorial y administrativa, bastaron pocos años para que las mismas, no sólo se desvanecieran, sino que se generara la certeza de que contra ella se iría. Comenzó así una política dirigida a reducir competencias y fuentes de ingresos a los estados y municipios, en cuyo marco probablemente pueda considerarse incluido el tratamiento conferido por el Poder Público Nacional al ITI.

Como fue señalado, la Ley del Registro Público y del Notariado publicada en Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 5.833 de fecha 22 de diciembre de 2006, incorporó, por vez primera, tras la vigencia de la CRBV, una sección denominada “Impuestos a favor de la Hacienda Pública Municipal” (IHPM). Fue así como el artículo 92 de la referida sección establecía que:

“Artículo 92.- Los actos que se refieren a la compra, venta o permuta de bienes inmuebles, dación o aceptación en pago de los bienes citados; de los actos en que se dé, se prometa, se reciba, se pague alguna suma de dinero o bienes equivalentes, adjudicaciones en remate judicial, particiones de herencia, sociedades o compañías anónimas, contratos, transacciones y otros actos en que las prestaciones consistan en pensiones, como arrendamientos, rentas vitalicias, censos, servidumbres y otros semejantes, aportaciones de inmuebles u otros derechos para formación de sociedades, las contribuciones y demás actos traslativos de propiedad de bienes inmuebles, así como la constitución de hipotecas y otros gravámenes sobre los mismo, constituyen un hecho imponible, generando un impuesto destinado a la Hacienda Pública Municipal, el cual se calculará de la siguiente manera:

- 1) Hasta dos mil unidades tributarias (2.000 U.T.) una unidad tributaria (1 U.T.)
- 2) Desde dos mil una unidades tributarias (2.001 U.T.) hasta tres mil quinientas unidades tributarias (3.500 U.T.) dos unidades tributarias (2 U.T.)
Desde tres mil quinientas una unidades tributarias (3.501 U.T. hasta cuatro mil quinientas unidades tributarias (4.500 U.T.) tres unidades tributarias (3 U.T.)
- 3) Desde cuatro mil quinientas una unidades tributarias (4.501 U.T.) hasta seis mil quinientas unidades tributarias (6.500 U.T.) cuatro unidades tributarias (4 U.T.)
- 4) Desde seis mil quinientas una unidades tributarias (6.501 U.T.) en adelante cinco unidades tributarias (5 U.T.)

Si el inmueble se encuentra ubicado en varias jurisdicciones municipales, el monto del tributo se prorrateará entre cada uno de ellos, en proporción a la extensión territorial que del inmueble abarque cada jurisdicción.

El impuesto a que se refiere este artículo deberá haber sido pagado por el adquirente para el momento de la inscripción del respectivo documento.

Si se trata de permuta, el monto del tributo corresponderá ser pagado en partes iguales por cada uno de los otorgantes, quienes serán recíprocamente responsables de la parte que no les corresponda como contribuyente.

En las zonas urbanas o rurales, donde no existan levantamientos catastrales, no se podrán cobrar los impuestos antes referidos, ni ningún otro tributo por operaciones inmobiliarias”.

La Ley del Registro Público y del Notariado de 2006 adicionalmente incluyó al artículo 84, que resulta igualmente obligatorio citar a efectos de contrastarlo con el antes transcrito artículo 92, con miras a demostrar que la actuación de la AN representa un evidente “Fraude Constitucional” en perjuicio de los municipios. De acuerdo con dicha norma:

“Artículo 84. De las tasas. Las oficinas de Registro Principal y las oficinas de Registro Público cobrarán las siguientes tasas por concepto de prestación de servicio, destinado al Servicio Autónomo de Registros y Notarías:

(...omissis...)

7.- Como derecho de procesamiento de documentos de venta, constitución de hipotecas, cesiones, dación o aceptación en pago, permutas, adjudicaciones de bienes inmuebles en remate judicial, particiones de herencias, de sociedades o de compañías, y cualquier otro contrato o transacción en que la prestación consista (sic) como arrendamientos, rentas vitalicias, censos, servidumbres y otros semejantes, aportaciones de bienes inmuebles, muebles u otros derechos para la formación de sociedades:

a) Hasta dos mil unidades tributarias (2.000 U.T.), el cero coma veinte por ciento (0,20%).

b) Desde dos mil una unidades tributarias (2.001 U.T.) hasta tres mil quinientas unidades tributarias (3.500 U.T.), el cero coma veinticinco por ciento (0,25%).

c) Desde tres mil quinientas una unidades tributarias (3.501 U.T.) hasta cuatro mil quinientas unidades tributarias (4.500 U.T.), el cero coma treinta por ciento (0,30%).

d) Desde cuatro mil una unidades tributarias (4.501 U.T.) hasta seis mil quinientas unidades tributarias (6.500 U.T.), el cero coma treinta y cinco por ciento (0,35%).

e) Desde seis mil quinientas una unidades tributarias (6.501 U.T.) en adelante, el cero coma cuarenta por ciento (0,40%).

...omissis... ”.

Al comparar ambas normas se observa, por una parte, la gran diferencia que existe entre los importes de los tributos por cada una regulados y, por la otra, la inapropiada calificación que se da de impuesto y tasa, a uno y a otro.

La anterior inquietud, propia de cualquiera que conozca la clásica clasificación tripartita de los tributos, y los criterios que deben imperar, no sólo, al definir la materia, hecho y base imponible, sino también, las alícuotas, resultaba natural.

Fue precisamente esa inquietud, entre otros factores, la que condujo a los tributaristas Adriana Vigilanza y Carlos Vecchio a interponer un recurso de nulidad por razones de inconstitucionalidad en contra del artículo citado en último término, que al pretender ser disfrazado de tasa fue atribuido a favor del SAREN, cuando en realidad era el típico ITI que, por años, estuvo previsto en la Ley de Registro Público, cuya última versión data de 1999, y que a partir de la vigencia de la CRBV, por mandato de su artículo 156.14 corresponde legislar al Poder Nacional, teniendo como destinatario de su producido a los municipios.

Sostuvieron Vigilanza y Vecchio, en el recurso por ellos interpuesto en febrero de 2008 por ante la Sala Constitucional (SC) del Tribunal Supremo de Justicia (TSJ), que

*“Todas esas operaciones, listadas como hecho generador del supuesto ‘derecho por procesamiento de documentos’ [Art. 84], constituyen en su criterio ‘(...) transacciones comerciales sobre inmuebles (sic) (y muebles), que en nada guardan relación con el supuesto ‘servicio de procesamiento de documentos’, salvo por el hecho que esas transacciones son documentales, es decir, constan en documentos que se deben o pueden inscribir en un Registro, o ser autenticados en una Notaría. Pero la relación de su monto no es con el servicio recibido, puesto que lo mismo cuesta ‘procesar’ un documento que refleja una (sic) transacciones de millones de Bolívares Fuertes, que procesar un documento que refleje una (sic) transacciones de apenas unos cientos de esos Bolívares Fuertes. No se entiende cómo, entonces, se dice en el encabezado del **Artículo 84**, que el cobro es ‘con destino al Servicio Autónomo’ y que tiene su causa en un supuesto ‘procesamiento’ de documentos. Eso es, simplemente, una enorme burla, de parte del legislador nacional, tanto hacia los usuarios del referido servicio, como hacia la comunidad en general, que necesitada*

como está de muchos servicios de primera necesidad, debe presenciar el enriquecimiento inusitado de un fondo particularizado y separado de los Tesoros municipales, lo cual constituye un evidente Fraude a la Constitución, pues lo que el constituyente consideró como un 'impuesto', cuyo producto habría de contribuir con la satisfacción de esas cargas públicas municipales, se ha convertido en una fuente de ingresos para un Servicio Autónomo en particular”.

Compartimos plenamente la argumentación dada por Vigilancia y Vecchio en cuanto al vicio de nulidad por inconstitucionalidad que registraba el artículo 84 de la Ley de Registro Público y del Notariado de 2006, en tanto la actuación del Legislador desconoció la voluntad del Constituyente, disimulando su proceder con la cada vez más frecuente práctica de calificar a un tributo en una categoría distinta de aquélla a la que realmente pertenece. Más grosera aún resulta pretender dar cumplimiento al mandato constitucional creando un tributo fijo medido en escasas UT cuando el hecho imponible en él involucrado son transmisiones patrimoniales inmobiliarias, que pueden llegar a ser mil millonarias (Art. 92).

A pesar de la evidente inconstitucionalidad de la actuación del Poder Legislativo, el Máximo Tribunal prefirió ampararse en formalismos procesales que, de tener algún sustento, no tenían por qué impedirle su pronunciamiento sobre el fondo del asunto como lo ordena el artículo 25 de la Carta Magna. Fue así como la SC del TSJ, en sentencia del 29 de abril de 2008, declaró inadmisibile el recurso interpuesto por Vigilancia y Vecchio, por considerar incompatible la acumulación de una acción de nulidad contra la norma impugnada (Art. 84) y la de omisión en que había incurrido la AN al no haber creado el tributo a favor de los municipios.

A pesar de aquella denuncia, los Poderes Públicos venezolanos continuaron ignorándola. Fue así como, el Ejecutivo Nacional habilitado dictó el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Registro Público y del Notariado publicado en Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 6.156 de fecha 19 de noviembre de 2014, en el que mantuvo la normativa en cuestión previo ajuste de su numeración (el artículo 92 pasó a ser el 91 y el artículo 84, pasó a ser el 83). Adicionalmente, en el caso de la mal llamada “tasa” se incrementaron las alícuotas pasando la mínima de 0,20% a 0,35% y la máxima de 0,40% a 0,60%.

Como fue señalado, el artículo 91 de la Ley de Registro Público y del Notariado de 2014 se mantuvo inalterado, por lo que no vale la pena transcribirlo nuevamente.

En el 2021 se reeditó aquel proceder con la sanción por parte de la AN de la LRN, con la particularidad de que se volvieron a aumentar las alícuotas aplicables al tributo consagrado a favor de la República (SAREN), pasando la más alta de 0,60% a 2% y, se mantuvo inalterado el tributo consagrado a favor de los municipios. En aquel caso, se sustituyó además a la UT por el PTR, en tanto que, en éste, se mantuvo a la UT.

Planteado el tema en los términos en que se ha hecho hasta ahora, y, reiterando la denuncia de la evidente configuración de un supuesto de “Fraude Constitucional” en perjuicio de los municipios al manipular la calificación y tratamiento conferido a los tributos contemplados en los artículos 83.7 y 91, 92 y 93 de la LRN, procederemos a fundamentar nuestra posición. A esos fines, comenzaremos por distinguir a los impuestos de las tasas, para luego intentar encuadrar a cada uno de los tributos que aquí nos ocupan en su correspondiente categoría y demostrar con ello la manipulación en que viene instrumentando el Poder Público Nacional desde 2006.

B) Teoría de la clasificación tripartita del tributo

B.1. Fundamentos

A lo largo de la historia reciente ha sido acogida de manera mayoritaria a nivel mundial la clasificación tripartita del tributo, según la cual, aquel instituto admite tres grandes especies: impuestos, tasas y contribuciones especiales.

En el caso de Venezuela, si bien es cierto que a primera vista pareciera posible sostener que el artículo 133 constitucional adoptó la clasificación tripartita de las especies tributarias, al mencionar expresamente a los impuestos, tasas y contribuciones (Art. 133), no puede dejarse de lado al artículo 307 constitucional en el que también se menciona a las muy polémicas “contribuciones parafiscales” que, en opinión de algunos no representan realmente una cuarta categoría tributaria, sino expresiones de cualquiera de aquellas tres, sólo que sujetas a un régimen hacendístico especial.

Valga observar que esa clasificación tripartita fue propuesta por la Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT) a la Asamblea

Nacional Constituyente (ANC) en 1999³, habiendo sido acogida por éste, como se puso en evidencia.

En esa materia, el Código Orgánico Tributario (COT) pareciera ir un poco más allá de lo que lo hace la CRBV, aunque, en realidad, ello no represente necesariamente un abandono de la comentada clasificación tripartida. Es así como, el COT en su artículo 12 al aludir a impuestos, tasas, contribuciones de mejoras, de seguridad social y demás contribuciones especiales, pareciera contemplar categorías tributarias adicionales, aunque pudiera tratarse más bien de simples subespecies de las contribuciones especiales.

El Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (MCTCIAT), adopta también la clasificación tripartita del tributo, a la que reconoce como mayoritaria a nivel de la doctrina y el Derecho positivo de los países iberoamericanos.

En el Derecho español, la norma que regula las categorías del tributo no sólo acoge a las tres especies clásicas: impuestos, tasas y contribuciones especiales, sino que llega al extremo de señalar que los tributos “cualquiera sea su denominación se clasifican en alguna de esas categorías” (Artículo 2.2. de la Ley General Tributaria –LGT–).

Según Ferreiro Lapatz, citado por Atencio Valladares, la génesis de la clasificación tripartita de los tributos se encuentra en el seno de las teorías económico-financieras de la Hacienda Pública clásica, al servicio de una idea sobre el reparto justo de la carga tributaria cristalizada en las teorías del consumo, del beneficio o de la equivalencia⁴.

En opinión de algunos, las categorías tributarias responden fundamentalmente a las diferencias que registran los hechos de cuya realización se genera la obligación de contribuir, es decir, el hecho imponible. Para otros, al clasificar a los tributos también debe considerarse el destino conferido a su producido o elementos que como el costo del servicio, actividad u obra a desarrollar por parte del Estado afectan el importe de la obligación que con ocasión a ellos se exige.

³ El anteproyecto asume la clasificación de los tributos propuesta en el Modelo de Código Tributario para América Latina, preparado para el Programa Conjunto de Tributación OEA/BID, es decir, **impuesto, tasas y contribuciones especiales**. “Exposición de Motivos y Articulado del Anteproyecto de Título Constitucional del Sistema Tributario propuesto por la AVDT a la ANC”, Caracas, 1999.

⁴ Atencio Valladares, Gilberto. *El Principio de no Confiscación. Instituto Colombiano de Derecho Tributario. Serie Monografías Tributarias*. 2016, p. 136.

Se registra así una distinción en la modalidad del tributo fundamentada, entre otras, en la causalidad o no del ingreso, que conduce a clasificarlos en vinculados y no vinculados. Esta clasificación de los tributos ha sido asumida, entre otros, por S. Calmon, citado por García Novoa, al decir que “lo que interesa, de verdad, es saber si el hecho generador implica o no una actuación estatal referida al contribuyente, de manera personal, mediata o inmediatamente”⁵.

Esta clasificación diferencia a los tributos en función de si la causa del nacimiento de la obligación radica o va ligada a una actividad que debe llevar a cabo la Administración dirigida al obligado a pagar o si tal actividad no concurre.

Giannini, por su parte, sostiene que

“(…) cuando los servicios redundan en beneficio de toda la colectividad de tal manera que no es posible determinar cuál es la medida de la ventaja que cada persona obtiene y por ello la totalidad del gasto es de por sí indivisible, se adopta, para su reparto entre todos los asociados, el criterio de la capacidad contributiva. Entonces nos hallamos frente a un impuesto. Cuando por el contrario el Estado, al dar satisfacción a una necesidad pública, al mismo tiempo proporciona una particular utilidad a quien se encuentra en una situación especial respecto de dicha satisfacción, estamos en presencia de la contribución. Y cuando por la naturaleza del servicio éste se traduce en una serie de prestaciones que afectan de manera singular a determinadas personas, estamos en presencia de una tasa. En consecuencia, el problema financiero de la distinción de los ingresos de los entes públicos se plantea esencialmente como un problema de reparto del coste de los servicios públicos”⁶.

Para la jurista colombiana Catalina Hoyos, un tributo será vinculado cuando:

“El hecho generador [es] el desarrollo de una actividad que afecta al obligado y que, por ello, justifica que el mismo esté llamado a contribuir con su sostenimiento. El sujeto activo – como sujeto esencialmente distinto del titular del poder tributario – debe ser el ente en cuyo favor se

⁵ Cfr: *Ibidem*. p. 261.

⁶ Giannini, *Instituciones de Derecho Tributario*, como se citó en: por Hoyos Jiménez, Catalina “Tributos vinculados y parafiscalidad”. *El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI*. Tomo I. Marcial Pons. Madrid. 2008, p. 793.

establece el tributo, con lo cual se instrumenta jurídicamente su destino y, finalmente, el sujeto pasivo debe ser el sujeto afectado por la actividad para, de este modo, garantizar que personas que no tienen ninguna vinculación con la actividad desarrollada entren a sufragar el tributo o, lo que es lo mismo, que sólo los afectados atiendan su financiamiento”⁷.

Bajo la tipificación de tributos en vinculados y no vinculados, cuyos elementos hacendísticos permiten clasificarlos adicionalmente en afectados o no afectados, se ha sustentado básicamente la tipificación de los tributos en impuestos, tasas y contribuciones especiales, los primeros reconocidos como no vinculados y los dos últimos como vinculados. Los primeros como no afectados, aun cuando excepcionalmente pueden llegar a estarlos y, los segundos, como afectados, aun cuando pudieran no llegar a estarlos.

Consideramos que, en la clasificación de los tributos, incluso bajo las categorías de vinculados y no vinculados, afectados y no afectados, no debe tenerse en cuenta únicamente el hecho imponible y si en él media o no una actuación estatal, sino que también pueden y deben atenderse otros elementos como la base imponible, los sujetos pasivos, el destino conferido a su producido e incluso, la modalidad de su administración para asegurar los fines con ellos perseguidos.

B.2. Impuestos y tasas en el marco de la clasificación tripartita

B.2.1. Impuestos

A nivel mundial un importante sector de la doctrina, jurisprudencia y legislación considera que la característica diferencial del impuesto con el resto de los tributos es necesario hallarla en el elemento objetivo del hecho imponible.

Es así como el Modelo de Código Tributario para América Latina (MCTAL) concibe al impuesto en su artículo 15 como “el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente”⁸. Resulta pues de la esencia del impuesto el no ser un tributo vinculado.

⁷ Cfr: *Ibidem*. p. 794.

⁸ Programa Conjunto de Tributación. Ob. cit. Disponible en: [https://www.ciat.org/Biblioteca/ AreasTematicas/LegislacionTributaria/Codigo+Tributario_OEA-BID_Ultimo.pdf](https://www.ciat.org/Biblioteca/AreasTematicas/LegislacionTributaria/Codigo+Tributario_OEA-BID_Ultimo.pdf)

Por su parte, el MCTCIAT repite esa misma definición al señalar en su artículo 15 que el impuesto es “el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente”.

Respecto del impuesto, el art. 2.2. c) de la LGT española señala que se trata de tributos exigidos sin contraprestación, cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente.

Para Plazas Vega, el impuesto es una prestación tributaria, en dinero o en especie, con destino al Estado (...), como titular del poder de imperio, de naturaleza definitiva, obligatoria, coercitiva y sin contrapartida directa a favor del contribuyente, establecida por autoridad de la ley, (...) para el cumplimiento de los fines del Estado, y originada en virtud de la ocurrencia de un hecho generador de la obligación”⁹.

Para el jurista colombiano, el impuesto no implica una contraprestación: la retribución que puede llegar a obtener el contribuyente es abstracta e impersonal, a través de servicios de primer grado que presta el Estado y, en general, del cumplimiento de sus fines políticos¹⁰.

A nivel nacional, la SC del TSJ en sentencia N° 1.397 del 21 de noviembre de 2000 (Exp. 00-1557) definió a los impuestos como “aquella prestación exigida por el Estado (en las distintas expresiones del Poder Público) que se caracteriza por tener como hecho generador de la obligación tributaria un hecho de la vida común tomado como índice de capacidad contributiva, destinado a costear los servicios generales de la administración, sin que el Estado otorgue una contraprestación individualizada al obligado por el referido pago”¹¹.

Puede observarse en la mayoría de las definiciones que de impuesto ha dado la legislación, doctrina y jurisprudencia, nacional y extranjera, como existe especial énfasis en la ausencia de actuación estatal en la configuración del hecho imponible o de la existencia de una “contraprestación individualizada” o “contrapartida directa” por parte del Estado al obligado a su pago.

⁹ Plazas Vega, Mauricio A. *Derecho de la hacienda pública y derecho tributario*. Volumen II, Tercera Edición. Temis. Bogotá. 2017, p. 715.

¹⁰ *Ibidem*. p. 722.

¹¹ SC, TSJ. Sentencia N° 1.397 del 21 de noviembre de 2000. Disponible en: <http://historico.tsj.gov.ve/decisiones/scon/Noviembre/1397-211100-00-1557%20.htm>, consultada el 24 de julio del 2020.

Al respecto debe tenerse en cuenta que, una cosa es que en el hecho imponible no esté presente una actuación del Estado (No vinculado) y, otra muy distinta que el impuesto no suponga una contrapartida directa del Estado a favor de quien lo pagó. Para poder calificar a un tributo de impuesto, ambas deben cumplirse, sin que ello impida que el impuesto se afecte, sólo que de ello ocurrir no puede ser con relación al contribuyente.

Visto lo anterior destacan como notas características del impuesto las siguientes:

- Hecho generador independiente a toda actividad estatal
- El pago del tributo no supone un beneficio individualizado en la persona del contribuyente
- Su producido está destinado a cubrir gastos públicos indeterminados, aunque excepcionalmente pudiera tener un fin específico pero ajeno al contribuyente (impuestos medioambientales dirigidos a recuperar daños causados)
- Toma en consideración a la capacidad contributiva, no sólo en cuanto al hecho imponible, sino también, respecto al resto de los elementos técnicos del tributo.

B.2.2. Tasas

Partiendo de nuevo de las características del hecho imponible, la LGT española define a la tasa como la modalidad de tributo que nace con ocasión al uso privativo o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de Derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria o no se presten o realicen por el sector privado.

Para Varona Alabern, la tasa es un tributo que provoca una actuación administrativa en beneficio del particular. Más concretamente, la tasa se paga, en primer lugar, por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, así como, en segundo lugar, por la realización de una actividad o prestación de un servicio en régimen de derecho

público que afecte o beneficie al particular, siempre que no sea voluntario o se desarrolle en régimen de monopolio de hecho o de derecho¹².

Según el mencionado abogado español, la finalidad fiscal de la tasa aparece con nitidez, por el particular beneficio que reporta a un sujeto el disfrutar o utilizar el dominio público con mayor intensidad que el resto de los ciudadanos o el percibir un servicio público. Se impone este tributo a fin de obtener unas cantidades destinadas a sufragar los gastos públicos que supone mantener a ese dominio público en condiciones apropiadas para su uso y aprovechamiento, o la prestación del servicio de que se trate.

El tributarista argentino Héctor Villegas, considera que no es el destino de lo recaudado lo que debe tenerse en cuenta al definir a la tasa, a la que concibe como tributo cuyo hecho generador está integrado con una actividad del Estado divisible e inherente a su soberanía, hallándose esa actividad directamente relacionada con el contribuyente¹³.

Para Plazas Vega, la tasa es una prestación tributaria establecida por ley o con fundamento en la ley, a favor del Estado como titular directo o indirecto, originada por una actividad de interés público o colectivo directamente relacionada con el contribuyente, o por la utilización de un bien de dominio público, que no obstante ser indispensable para él, tiene lugar en virtud de su solicitud, y cuya cuantía tiene como criterio de referencia el costo de la actividad o de la disponibilidad del bien de que se trate¹⁴.

Para César García Novoa, la tasa es un tributo cuyo presupuesto es un servicio que se recibe, pero se trata de una obligación legal y no de una contraprestación, que sólo es referible a obligaciones contractuales. En la misma línea se situaba García de Enterría, para quien la causa de la tasa no puede ser nunca una contraprestación, sino que “es la ley la que determina el nacimiento de la obligación de tasa, su extensión y todas sus posibles determinaciones jurídicas, pues este planteamiento olvida la naturaleza esencial de la tasa como tributo, como exacción pública, para venir a confundirla de hecho con un precio¹⁵.”

¹² Varona Alabern, Juan Enrique. *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*. Marcial Pons. Madrid. 2009, p. 34.

¹³ Villegas, Héctor. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Tercera Edición. Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1980, p. 96.

¹⁴ Plazas Vega, Mauricio. Ob. cit. p. 873.

¹⁵ García Novoa, César. *El concepto de tributo*. Marcial Pons. Madrid. 2012, p. 262.

Catalina Hoyos Jiménez considera que la tasa debe entenderse como una prestación tributaria exigida a determinados sujetos para financiar una actividad que los afecta de manera particular y que está referida a ellos de manera directa¹⁶.

El MCTAL define a las tasas en su artículo 16 como “... el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente. Su producto no debe tener un destino ajeno al servicio que constituye el presupuesto de la obligación. No es tasa la contraprestación recibida del usuario en pago de servicios no inherentes al Estado”¹⁷.

El MCTCIAT concibe a la tasa como un tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público o el aprovechamiento de un bien público, individualizado o que se refiere, afecte o beneficie de modo particular al obligado tributario, cuando el servicio o aprovechamiento no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presenten o realicen por el sector privado, y cuyo monto debe corresponder al costo o mantenimiento del servicio¹⁸.

La SPA del TSJ también se ha encargado de definir a las tasas, destacando al respecto las siguientes notas distintivas

“Por una parte, las tasas se han definido como aquellos tributos cuyo hecho imponible consiste en la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de Derecho público que se refieran, afecten o beneficien a los sujetos pasivos cuando concurren las siguientes circunstancias: i) que sean de solicitud o recepción obligatoria por los administrados, y ii) que no puedan prestarse o realizarse por el sector privado, en tanto indiquen intervención del ejercicio de autoridad porque con relación a dichos servicios esté establecida su reserva a favor del sector público conforme a la normativa vigente. En definitiva, la tasa origina el derecho de los particulares a una contraprestación que equivale a la obtención de un servicio por parte del Estado (SPA N° 01928 del 27 de julio de 2006. Exp. 2006-0823)”.

¹⁶ Hoyos Jiménez, Catalina. “Tributos vinculados y parafiscalidad”. *El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI*. Tomo I. Marcial Pons. Madrid. 2008, p. 794.

¹⁷ Programa Conjunto de Tributación OEA/BID. Disponible en: https://www.ciat.org/Biblioteca/AreasTematicas/LegislacionTributaria/Codigo+Tributario_OEA-BID_Ultimo.pdf

¹⁸ Modelo de Código Tributario del CIAT. 2015, p. 37.

Con base en lo hasta ahora expuesto, pueden considerarse como notas características de las tasas las siguientes:

- En la tasa el hecho imponible involucra una actuación pública que implica la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público (Ej. uso del espacio radioeléctrico) o la prestación de servicios inherentes a la soberanía del Estado (registros/notarías) imprescindibles para la vida del obligado a su pago y divisibles en cuanto a los efectos que producen.

- Puede exigirse la tasa con ocasión a la prestación efectiva o potencial del servicio público o uso del bien del dominio público.

- La sujeción al Principio de Reserva de Ley en el caso de la tasa ha sido tradicionalmente flexibilizado formalmente en algunos países y en la práctica nacional, especialmente en lo relativo a la definición de su importe. Tal proceder no encuentra cabida, sin embargo, a la luz de la CRBV.

- La capacidad económica pierde fuerza como principio en el caso de las tasas, teniendo en cuenta que con ellas lo que se busca es fundamentalmente la recuperación de los costos que supone la prestación del servicio o el mantenimiento del bien público explotado. La atención a ese principio se limita a pocas opciones, entre ellas, las exenciones y los beneficios fiscales que generalmente no se implementan. En todo caso, el importe de la tasa en ningún momento puede atentar contra el pleno acceso al servicio o bien con ocasión a la cual se causa.

- Aun cuando en torno a la tasa media una conducta estatal que se traduce en un beneficio individualizado en el obligado a su pago, ésta conserva su carácter contributivo al no mediar voluntariedad alguna.

- En el caso de la tasa se ha admitido que el receptor o acreedor de su producido sea un particular, un órgano desconcentrado o un ente descentralizado de la Administración Pública.

- El producido de la tasa debe quedar afectado a cubrir los costos que la prestación del servicio o el mantenimiento del bien público explotado suponen para satisfacer el fin público al que están destinados.

Sostiene la doctrinaria española Marta Villarín Lagos que, cuando un tributo recae sobre documentos en sentido formal, el gravamen sobre el instrumento notarial responde a la categoría de tasas, en tanto su hecho imponible encuadra plenamente con el hecho imponible de las tasas, este es, la actividad administrativa que ocasiona la exacción que no es otra que la dación de la fe pública notarial, que está reservada al sector público.

La realización de esta actividad administrativa afecta al sujeto pasivo porque éste se beneficia de la especial protección que el ordenamiento jurídico dispensa a la documentación notarial. Y, por último, la actividad administrativa es provocada por la solicitud del sujeto pasivo que es obligatoria¹⁹.

Por el contrario, continúa señalando Villarín Lagos, el gravamen sobre el *negotium* notarial, también a diferencia del gravamen sobre el *instrumentum* notarial, sí responde a la categoría tributaria de impuestos, porque su exacción no se vincula a la realización de ninguna actividad administrativa concreta (...)²⁰.

B.3. Antecedentes recientes relativos al ITI:

A los efectos que aquí interesa, no existe necesidad de remontarse más allá del Decreto Ley de Registro Público publicado en Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 5.391 Extraordinario del 22 de octubre de 1999, a través del cual se regulaba la actividad llevada a cabo por los Registros Principales y Subalternos, así como las tasas e impuestos con ella relacionadas.

El artículo 129 del mencionado Decreto Ley, establecía que

“Artículo 129.- En las Oficinas Subalternas de Registro se cobrarán los siguientes emolumentos y derechos a favor del Fisco Nacional:

1. Por el registro de contratos, transacciones o actos que se refieran a la compra venta o permuta de bienes inmuebles o de bienes muebles corporales o incorporales; dación o aceptación en pago de los bienes antes citados; de los actos en que se dé, se prometa, se reciba o se pague alguna suma de dinero o bienes equivalentes; adjudicaciones de bienes en remate judicial; particiones de herencias o de sociedades o compañías, contratos o transacciones y otros actos en que las prestaciones consistan en pensiones, como arrendamientos, rentas vitalicias, censos, servidumbres y otros semejantes; aportaciones de inmuebles, muebles u otros derechos para formación de sociedades, las contribuciones y por los montos que se determinan en la siguiente tarifa:

¹⁹ Villarín Lagos, Marta. *La tributación de los Documentos Notariales en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados*. Editorial Aranzandi, Pamplona, 1997, p. 373.

²⁰ *Ibidem.*, p. 374.

- a) Hasta quinientas (500) Unidades Tributarias, el cero coma cincuenta por ciento (0,50%);*
- b) Entre la fracción que exceda de quinientas (500) Unidades Tributarias y mil (1.000) Unidades Tributarias, el cero coma sesenta por ciento (0,60%);*
- c) Entre la fracción que exceda de mil (1.000) Unidades Tributarias hasta dos mil (2.000) Unidades Tributarias, el cero coma ochenta por ciento (0,80%);*
- d) A partir de dos mil (2.000) Unidades Tributarias en adelante, el uno por ciento (1%) (...)*". (Subrayados nuestros)

Podía observarse como en la versión del Decreto Ley de 1999 ya existían fallas de técnica legislativa y en la calificación y concepción del tributo. La referida norma calificaba al tributo de contribuciones, aunque más adelante alude a él como derechos.

El hecho imponible adoptado por el Legislador habilitado de 1999 era el "registro del documento", qué a la luz de la doctrina y jurisprudencia iberoamericana antes reseñada, es propio de una tasa.

En cuanto a la base imponible la norma se refería al importe involucrado en la transacción documentada, destacando el precio, de tratarse aquélla de una compra-venta²¹. En ese sentido, el tributo encuadraba, por tanto, en la noción de impuesto.

Finalmente, en materia de alícuotas, se establecía un sistema progresivo-porcentual atado al importe de la operación documentada a ser protocolizada, lo que nuevamente se alineaba con la calificación del tributo como un impuesto.

La CRBV aprobada en diciembre de 1999, es decir, poco menos de dos meses de haberse dictado el Decreto Ley de Registro Público en comentarios, incluyó el tantas veces citado numeral 14 del artículo 156, que aludía a un impuesto sobre transacciones inmobiliarias que sería legislado

²¹ Art. 129.- En los contratos de compra-venta de inmuebles, cuando el vendedor sólo reciba en efectivo parte del valor del inmueble, porque el comprador asuma la obligación de cancelar los gravámenes que existan sobre el inmueble o a favor de terceros, se pagará el porcentaje sobre el precio total de la venta, es decir, sobre la suma pagada, más la que se prometa pagar a terceros. Las opciones causarán el impuesto proporcionalmente a la remuneración establecida a favor de quien otorga la opción y a la cláusula penal que se establezca para el caso de no ejercerse. Si no se estipulare remuneración ni cláusula penal, se pagará el impuesto de una (1) Unidad Tributaria.

por el Poder Nacional y administrado por el Poder Municipal. Ese impuesto, sin duda, no era otro que el contenido en el antes transcrito numeral 1 del artículo 129 del referido Decreto Ley de 1999, al que aquí nos hemos venido refiriendo como “ITI”.

Respalda a la afirmación anterior, lo señalado por el para entonces Constituyente Segundo Meléndez durante la Sesión de la ANC celebrada el 2 de noviembre de 1999. Señaló Menéndez en esa ocasión:

“Presidente, éste fue un debate bastante importante en el seno de la Comisión de Asuntos de Estados y Municipios y también en la Comisión Especial que estudió los asuntos de Poder Público. Primero, sobre el problema de ubicación. Vimos que, si se creaba un impuesto sobre transacciones inmobiliarias, era más lógico que fuese un impuesto a ser recaudado por los municipios, dado que es en los Municipios donde se efectúan todas estas transacciones y servirá también al Municipio como instrumento importante para el catastro municipal. Además, el Municipio es el que lleva toda esa relación a partir de la competencia que tienen sobre inmuebles urbanos. Indudablemente que esto es una creación de un impuesto, que bien pudiera ser por la vía de una alicuota al precio de venta del inmueble, pero en todo caso ése es un problema que ha de ser resuelto por el legislador que crea el impuesto. Lo que consideramos es que esas transacciones deben generar un impuesto y creemos que debe ir a los municipios ese impuesto que se genera como consecuencia de esas transacciones. Esa es la idea que tenemos.”²²
(Subrayado nuestro)

Resulta totalmente clara la intención del Constituyente, así como su incorporación al Texto Fundamental en el numeral 14 de su artículo 156. Aquella no era otra que la de reconocer a los municipios como los administradores del producido de un impuesto sobre transacciones inmobiliarias, tal como lo definimos en el epígrafe B.3. de la Sección II) de este estudio, cuya creación correspondía al Poder Nacional.

²² Diario de Debates - Octubre - Noviembre 1999, Sesión del 2-11-99. pp. 11 y 12, citado por Adriana Vigilanza García en “Problemática Jurídica en torno a la legislación sobre las tasas registrales y notariales en el Derecho Venezolano”. Revista de Derecho Tributario N° 98, Enero-Marzo 2003, LEGIS-AVDT, p. 94.

C) Análisis técnico de los tributos consagrados en los artículos 83.7 y 91 de la LRN

C.1. Artículo 83.7

“**Artículo 83.** El Servicio Autónomo de Registros y Notarías, así como las oficinas de Registros Principales y Registros Públicos, cobrarán las siguientes tasas por concepto de prestación de servicio:

(...)

7. Como derecho de procesamiento de documentos de venta, constitución de hipotecas; parcelamiento, cesiones; dación o aceptación en pago, permutas, adjudicaciones de bienes inmuebles en remate judicial, particiones de herencias, de sociedades o de compañías y cualquier otro contrato o transacción en que la prestación consista como arrendamientos, rentas vitalicias, censos, servidumbres y otros semejantes, aportaciones de bienes inmuebles, muebles u otros derechos para la constitución de sociedades:

a. Hasta quinientas unidades de petro (500 PTR), el cero coma cincuenta por ciento (0,50%).

b. Desde quinientas una unidad de petro (501 PTR) hasta mil unidades de petro (1.000 PTR), el uno por ciento (1 %).

c. Más de mil unidades de petro (1.001 PTR) en adelante, el dos por ciento (2%) (...). (Subrayado nuestro)

C.1.1. Elementos técnicos del tributo contemplado en el artículo 83.7 de la LRN

- **Tipificación normativa del tributo:** “tasas por concepto de prestación de servicio” –derecho–.
- **Hecho imponible:** procesamiento de documentos de venta, constitución de hipotecas, parcelamiento, permutas, entre otros, todos, relativos a bienes inmuebles.
- **Base Imponible:** aun cuando no está expresamente señalado, pareciera posible sostener que es el importe de la operación documentada a ser procesada en el Registro Público.
- **Régimen de alícuotas:** esquema porcentual que va aumentando progresivamente en función de tramos que se presumen relativos al importe de la operación documentada, expresados en PTRs.

- **Sujetos pasivos:** no se indican.
- **Sujetos activos:** SAREN, Oficinas de Registros Principales y Registros Públicos.

C.1.2. Consideraciones jurídicas:

A pesar de la calificación de tasa que hace el Legislador al tributo regulado en el numeral 7 del artículo 83, la disociación evidente que se registra entre hecho imponible (procesamiento del documento), base imponible (importe de la operación documentada) y régimen de alícuotas (esquema porcentual progresivo) señalados en la norma, conduce a la luz de la clasificación tripartita del tributo y de la doctrina y jurisprudencia antes citadas, a calificar a dicho tributo de impuesto.

En realidad, el gravamen no se exige con ocasión al procesamiento del documento, sino al negocio documentado. Se trata de un tributo desvinculado de una actuación del Estado, en tanto se causa con ocasión a un acto de disposición de derechos respecto de inmuebles, sólo que se exige, por razones obvias de control y viabilidad, en el momento de la protocolización por ante el Registro Público del documento que lo contiene.

Su importe nada tiene que ver con el costo del servicio prestado por el Registro Público, sino que viene dado por la aplicación de un porcentaje sobre el monto de la transacción inmobiliaria, lo que es propio del impuesto y ajeno a la tasa. La base imponible del tributo previsto en el numeral 7 del artículo 83 de la LRN es una expresión de capacidad económica, propia de un impuesto y no de una tasa.

Procesar un documento de compra-venta de un inmueble, por ante el Registro Público, implica el mismo esfuerzo, cualquiera sea el precio pactado por las partes. De allí, que no sea cónsono con una tasa un esquema de fijación de su importe en función del monto de la operación, como es lo que ocurre con el numeral 7 del artículo 83 de la LRN. Ese esquema estructural del tributo es propio de un impuesto, del ITI al que aludió el Constituyente Segundo Meléndez antes citado, que quedó plasmado en el artículo 156.14 del Texto Fundamental y que tenía como antecedente inmediato al artículo 129.1 del Decreto Ley de Registro Público de 1999.

C.2. Artículo 91:

“Artículo 91. Los actos que se refieran a la compra, venta o permuta de bienes inmuebles, dación o aceptación en pago de los bienes antes citados; de los actos en que se dé, se prometa, se reciba, se pague alguna suma de dinero o bienes equivalentes; adjudicaciones en remate judicial; particiones de herencias, sociedades o compañías anónimas, contratos o transacciones y otros actos en que las prestaciones consistan en pensiones, como arrendamientos, rentas vitalicias, censos, servidumbres y otros semejantes; aportaciones de inmuebles u otros derechos para formación de sociedades, las contribuciones y demás actos traslativos de la propiedad de bienes inmuebles, así como la constitución de hipotecas y otros gravámenes sobre los mismos, constituyen un hecho imponible, generando un impuesto destinado a la Hacienda Pública Municipal, el cual se calculará de la siguiente manera:

1. Hasta dos mil Unidades Tributarias (2.000 U.T.), una Unidad Tributaria (1 U.T.).
2. Desde dos mil una Unidades Tributarias (2.001 U.T.) hasta tres mil quinientas Unidades Tributarias (3.500 U.T.), dos Unidades Tributarias (2 U.T.).
3. Desde tres mil quinientas una Unidades Tributarias (3.501 U.T.) hasta cuatro mil quinientas Unidades Tributarias (4,500 U.T.), tres Unidades Tributarias (3 U.T.).
4. Desde cuatro mil quinientas una Unidades Tributarias (4.501 U.T.) hasta seis mil quinientas Unidades Tributarias (6,500 U.T.), cuatro Unidades Tributarias (4 U.T.).
5. Desde seis mil quinientas una Unidades Tributarias (6.501 U.T.) en adelante, cinco Unidades Tributarias (5 U.T.).

Si el inmueble se encuentra ubicado en varias jurisdicciones municipales, el monto del tributo se prorrateará entre cada uno de ellos, en proporción a la extensión territorial que del inmueble abarque cada jurisdicción.

El impuesto al que se refiere este artículo deberá haber sido pagado por el adquirente para el momento de la inscripción del respectivo documento. Si se trata de permuta, es monto del tributo corresponderá ser pagado en partes iguales por cada uno de los otorgantes, quienes serán recíprocamente responsables de la parte que no les corresponda como contribuyente. En las zonas urbanas o rurales, donde no existan levantamientos catastrales, no podrán cobrarse los impuestos antes referidos, ni ningún otro tributo por operaciones inmobiliarias”.

“Artículo 92. *Las alícuotas señaladas en los numerales del artículo anterior se calcularán sobre las siguientes bases:*

1. En las permutas, se computarán los derechos sobre el inmueble que tenga mayor valor. En los contratos de compra-venta de inmuebles, cuando el vendedor sólo reciba en efectivo parte del valor del inmueble, porque el comprador asuma la obligación de cancelar los gravámenes que existan sobre el inmueble o a favor de terceros se pagará el porcentaje sobre el precio de la venta, es decir, sobre la suma pagada, más la que se prometa pagar a terceros (...)”.

C.2.1. Elementos técnicos del tributo contemplado en los artículos 91 y 92 de la LRN

- **Tipificación legal del tributo:** Impuesto a favor de la Hacienda Pública Municipal.

- **Hecho imponible:** “actos de disposición” que tengan por objeto bienes inmuebles (Ej. venta, constitución de hipotecas, parcelamiento, permutas, etc.).

- **Base Imponible:** no existe propiamente base imponible por cuanto se trata de un tributo fijo expresado en UT que viene dado en función del importe del acto.

- **Régimen de alícuotas:** tampoco puede reconocerse en la norma la existencia de alícuotas al tratarse de un tributo fijo expresado en UT que viene dado en función del importe del acto.

- **Sujetos pasivos:** el adquirente. No queda, sin embargo, claro, a quién corresponde cuando se trata, por ejemplo, de la constitución de una hipoteca, aunque pareciera corresponde a quien la constituye.

- **Sujetos activos:** municipios en los que se encuentren ubicados los inmuebles. En caso de estarlo en más de un municipio, el importe del tributo se distribuye proporcionalmente entre ellos.

C.2.2. Consideraciones jurídicas:

Siguiendo el mismo razonamiento basado en la clasificación tripartita del tributo, resulta imposible reconocer como “impuesto” al tributo regulado en los artículos 91 y 92 de la LRN. Si bien se alude al acto documentado como el hecho imponible y se alude a bases imponibles en función del

importe y el tipo de transacción involucrada, nada de ello guarda coherencia lógica en el marco la técnica tributaria, siendo que el tributo es fijo.

Como fue señalado, a pesar de la sensación que los artículos 91 y 92 *eiusdem* pretenden dar, las referidas normas no prevén, ni base imponible ni alícuotas respecto del tributo por ellos regulados. Se trata de un tributo fijo, en el que simplemente el equivalente en bolívares de una determinada cantidad de UT depende del tramo en que quede comprendido el importe de la operación documentada (Ej. valor/precio del inmueble que constituye su objeto).

Respecto de esta cuestionable concepción del tributo en comentarios, que no es propia de un impuesto, pero tampoco de una tasa, vale destacar lo curioso que resulta que el Legislador de 2021, no haya cuestionado la pertinencia de la utilización de la UT como si lo hizo respecto del tributo previsto en el artículo 83.7 de la LRN.

El tributo contemplado en el artículo 91 *eiusdem*, resulta inexplicable y difícil de encuadrar en alguna de las categorías que conforman la clasificación tripartita adoptada mundialmente. Ello responde a fallas técnico-tributarias, deficiencia en la técnica legislativa y, no puede descartarse a una intención encubierta de perjudicar a los municipios en el marco de una política conducida por el Poder Público Nacional que desde 2006 tomó fuerza no sólo en su detrimento, sino también de los Estados de la Federación.

El ITI al que alude el artículo 156.14 del Texto Fundamental es el típico caso de tributo no vinculado y no afectado. En la configuración de su hecho imponible, no media actuación del Estado, sino un acto de disposición del propietario o poseedor del bien y lo recaudado ha de ingresar al Tesoro Público correspondiente, en nuestro caso, el municipal, confundándose con el resto de los ingresos públicos con miras a financiar el gasto público en general, sin que los contribuyentes reciban un beneficio individualizable en ocasión a su pago.

Aplicando ese mismo criterio, lo que se exige al perceptor del servicio registral representa una tasa, en tanto en ese caso en la configuración del hecho imponible media una actuación estatal (otorgamiento de fe pública) que, se traduce, además, en un beneficio concreto e individualizable en la persona del contribuyente, por ende, se está ante un tributo vinculado. Es así mismo, un tributo afectado, por cuanto su producido debe ir dirigido a financiar la prestación de los servicios involucrados (SAREN – Registros Públicos).

Esa tasa, indudablemente, no es la que se ha querido hacer creer desde el año 2006, puesto que aquél numeral 7 del artículo 84, hoy día, numeral 7 del artículo 83, es un impuesto. Es el ITI que debió ser legislado por la AN en forma tal que a los municipios correspondiera su producido.

La tasa, que debe cobrar el Registro Público y quedar afectada a su funcionamiento, debe exigirse con ocasión al procesamiento de los documentos contentivos del negocio que tiene por objeto bienes inmuebles, pero su importe nada tiene que ver con el de la transacción en ellos reflejada, sino con el coste de la actuación estatal que, sin embargo, no debe convertirse en un obstáculo al pleno acceso por parte de la población al servicio con ocasión al cual se exige.

Ha incurrido sistemáticamente el Legislador en un fraude al texto constitucional, manipulando la calificación y estructuración de los tributos contenidos en los artículos 83.7 y 91 de la LRN, llamando tasa a lo que es un impuesto e impuesto a favor de la Hacienda Municipal a lo que no sólo no es posible encuadrar en esa especie tributaria, sino que representa un eufemismo, por no decir una burla.

Muestra adicional de que la afirmación anterior es correcta la encontramos en el hecho de que el artículo 92 de la LRP, era parte del numeral 1 del artículo 129 del Decreto-Ley de Registro Público de 1999, por tanto, relacionado con lo que bajo la LRN es el numeral 7 de su artículo 83, es decir, el impuesto y que bajo el caos generado por el Legislador desde 2006, se vinculó al tributo regulado por el artículo 91 de la LRN, perdiendo su verdadera razón de ser como regulador de la base imponible de un impuesto sobre transacciones inmobiliarias, para supuestamente cumplir el papel de referente a efectos de la fijación de tramos para definir el importe fijo en UT a ser pagado como “impuesto”.

IV) OTRAS POSIBLES MANIFESTACIONES DE AGRESIÓN CONTRA LA COMPETENCIA TRIBUTARIA MUNICIPAL VINCULADA CON BIENES INMUEBLES

A) Reforma de la LIVA

El “Decreto Constituyente de Reforma Parcial del Decreto con Rango Valor y Fuerza de Ley que Establece el Impuesto al Valor Agregado”

publicado en Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 6.507 Extraordinario del 29 de enero de 2020, contempló en su artículo 27 la aplicación de una alícuota adicional entre el 5% y el 25% a las operaciones que involucren bienes y prestaciones de servicios que sean pagadas en moneda extranjera, criptomonedas o criptoactivos distintos de los emitidos y respaldados por la República (Petro). La fijación precisa de dicha alícuota corresponde al Ejecutivo Nacional, pudiendo ser adoptadas distintas alícuotas, según los bienes y/o servicios de que se trate. Tras dos años de vigencia de aquel instrumento, el Ejecutivo Nacional no ha ejercido tal facultad, que no podemos dejar de mencionar, viola groseramente el Principio de Reserva de Ley en materia tributaria consagrado en los artículos 133 y 317 de la CRBV. En todo caso, de llegarse a instrumentar dicha medida, las referidas alícuotas se adicionarán a las generales aplicables (entre 16,5% y 8%), debiendo los contribuyentes de IVA y el consumidor final, jurídica y/o económicamente, tener que soportar su impacto según sea el caso.

La alícuota adicional a ser establecida por el Ejecutivo Nacional a que alude el tercer aparte del artículo 27 de la LIVA, aplica, según el artículo 62 de ese mismo instrumento, cuando se pacta y paga en moneda extranjera, criptomonedas o criptoactivos, distintos de los emitidos y respaldados por la República (PTR), la contraprestación correspondiente a la venta de bienes muebles o la prestación de servicios ocurridas en territorio nacional. De igual manera aplica, aunque sin ser hecho imponible del IVA, cuando se realicen ventas de bienes inmuebles pactadas y pagadas en moneda distinta a la de curso legal en el país, criptomonedas o criptoactivos, diferentes de los emitidos y respaldados por la República.

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

Por otra parte, el artículo 69 de la LIVA dispone que las facturas relativas a las operaciones de ventas o prestaciones de servicios a que alude

el artículo 62 de la LIVA deben expresarse en la moneda, criptomoneda o criptoactivo en que fue pagada la operación y su equivalente en la cantidad correspondiente en bolívares. Asimismo, deberán constar ambas cantidades en la factura con indicación del tipo de cambio aplicable, base imponible, impuesto y monto total.

La medida comentada sienta las bases, no sólo para crear un mecanismo que encarezca los consumos pagados en divisas o criptomonedas respecto de las que se honren en bolívares o en PTRs, sino que también crea una serie de formalidades y controles que permitirán constatar a las autoridades competentes (SENIAT) la modalidad bajo la cual cada transacción fue pagada.

Como fue señalado, la referida alícuota a ser fijada entre el 5% y el 25% aplica en aquellos casos en los que el objeto de la operación pagada en moneda extranjera, criptomonedas o criptoactivos distintos de los respaldados por la República, es un inmueble. Si bien ha existido polémica en cuanto a si este tributo lo que grava es el uso de un medio de pago (Ej. divisas) o, por el contrario, la transmisión de propiedad de un bien inmueble cuyo precio es pagado en divisas, que no está sujeta al IVA, pudiéramos estar en presencia de otra violación de lo previsto en el numeral 14 del artículo 156 de la Carta Magna, debiendo quizá corresponder a los municipios el producido de esa carga tributaria una vez instrumentada.

B) Leyes de Timbre Fiscal de los Estados de la Federación

De la voracidad tributaria registrada históricamente en torno a los bienes inmuebles no queda por fuera el Poder Público Estatal, especialmente debido al irracional tratamiento conferido por el Constituyente de 1999 al llamado “Timbre Fiscal”; a la absurda implementación de ese ramo de ingresos por parte de los Estados Federados y; a la pobre actuación de la SC del TSJ a quien correspondió abordar los problemas que en torno a esa materia se suscitaron tan pronto como comenzó el siglo XXI.

De acuerdo con el numeral 3 del artículo 167 de la CRBV, son ingresos de los Estados “El producto de lo recaudado por concepto de venta de especies fiscales” (timbres fiscales).

Dada la interpretación e instrumentación que en su momento confirió el Distrito Metropolitano de Caracas a ese ramo tributario, partiendo de su equiparación en esa materia a un estado, el Máximo Tribunal, en

sentencia dictada en diciembre de 2000²³, para evitar la doble tributación que se registraba con el ejercicio del Poder Tributario del estado Miranda, estableció lo siguiente:

- “Entre las formas de pago de los tributos se encuentran las especies fiscales, entre los cuales se cuentan los ramos del papel sellado y estampillas (...) por lo que este rubro podría ser explotado, pero sólo para pechar servicios metropolitanos, y no otros distintos”.
- “Las especies fiscales como instrumentos de pago pueden ser creadas por cualquier municipalidad y por el Distrito Metropolitano, pero estas especies sólo pueden ser usadas para cancelar los impuestos, tasas o contribuciones que el Distrito Metropolitano o el Municipio puedan aprobar al no colidir con otros impuestos nacionales estatales.”

Si bien la decisión anterior alude al conflicto en el ejercicio del Poder Tributario atribuido en materia de timbre fiscal al Distrito Metropolitano de Caracas, en virtud de la ley que lo creó en su momento y la ejercida por el estado Miranda con fundamento constitucional, representa un referente válido de lo que pudiera ser la posición del TSJ en el caso general de la relación entre los Estados Federados, la República y los municipios.

La decisión en comento establece adicionalmente, que los tributos que cree el Distrito Metropolitano de Caracas:

“... no pueden ser idénticos a los que los contribuyentes del estado paguen a éste, producto de la ley nacional que los crea, de allí que para dirimir tal situación se hace necesario que la Asamblea Nacional armonice estas facultades tributarias mediante la legislación prevista en el numeral 13 del artículo 156 de la vigente Constitución.”

Posteriormente, la SC del TSJ mediante sentencia del 18 de marzo de 2003 con ponencia del Magistrado José Manuel Delgado Ocando, estableció que

“Admitir que los Estados solo pueden crear tributos en materia de timbre fiscal mediante la fijación de tasas por el aprovechamiento de

²³ Recurso de Interpretación de la “Ley sobre el Régimen del Distrito Metropolitano de Caracas y de la Ley de Transición del Distrito Federal al Distrito Metropolitano de Caracas, ejercido por el Alcalde Alfredo Peña.

los servicios y bienes que le son propios, (...), implicaría aceptar (...) que la Norma Fundamental no representa ningún avance.

(...)

Además, supondría reducir la exacción del tributo denominado timbre a la modalidad de tasas, cuando lo cierto es que (...) la obligación tributaria por concepto de timbre fiscal se causa (...) también por el disfrute o aprovechamiento de servicios prestados por órganos y entes integrantes de otro ente político-territorial distinto al que tiene el poder de recaudar el tributo..."

Partiendo de aquellas premisas, estableció el sentenciador las siguientes reglas que, a la fecha, aún imperan, a pesar de que su instrumentación no necesariamente a ellas se ajusta:

La Ley Nacional de Timbre Fiscal perderá progresivamente su vigencia en aquellas materias en las que los Estados creen mediante sus respectivas normas de timbre fiscal, aplicable dentro de sus límites territoriales, tasas por concepto de servicios públicos a ellos transferidos por el Poder Nacional, así mismo perderá su vigencia dicha ley en materia de impuestos por timbre fiscal sobre letras de cambio y pagarés a la orden a favor de bancos u otras instituciones financieras, en la medida que dicha competencia sea asumida por los Estados mediante leyes de timbre fiscal.

Es posible para los Estados exigir timbre fiscal por servicios prestados o documentos expedidos u otorgados por entes u órganos de la República, pero, en ese caso, los elementos de la respectiva obligación tributaria serán fijados por la Ley Nacional de Timbre Fiscal y; los recursos que se obtengan por la venta de especies fiscales (estampillas o papel sellado) para el cumplimiento de dicha obligación. Corresponderá al Estado en cuya jurisdicción tenga competencia la oficina de la Administración Nacional encargada de prestar el servicio o expedir el documento la administración del producido tributario. Cuando la oficina de la Administración Pública Nacional encargada de prestar el servicio o expedir el documento tenga competencia en más de un Estado, corresponderá a aquél en donde se encuentre ubicada la mencionada oficina.

Bajo aquellas premisas y/o al margen de ellas, los Estados a través de sus Consejos Legislativos han venido sancionando sus respectivas leyes de timbre fiscal con la particularidad de haber incluido una serie de tributos que tienen los mismos hechos imponible que los contenidos en las leyes

nacionales reguladores de ciertas materias que involucran la prestación de servicios por parte de entes u órganos de la Administración Pública Nacional. Uno de esos casos lo representa precisamente el de las actividades registrales y notariales. Aquella duplicidad no se limita a lo que exige el Poder Nacional por concepto de tasas, sino que también comprende a algunos de los impuestos, entre ellos, el aquí comentado (ITI), tradicionalmente contenido en la Ley de Registro Público.

En algún momento, bajo la vigencia de la CRBV en medio del ejercicio descontrolado del “Poder Tributario” de los Estados en materia de timbres fiscales, los Consejos Legislativos decidieron incluir en los instrumentos reguladores de la materia, el gravamen de transacciones inmobiliarias muestra de lo cual lo representa la Ley de Timbre Fiscal del Estado Aragua publicada en la Gaceta de esa entidad bajo el N° 2.888 Ordinario del 29 de marzo de 2021.

Es así como, aquel instrumento, previa adopción por parte de esa entidad estatal del llamado “Importe Tributario Estatal” (ITE)²⁴, exige el “uso de timbre fiscal” en caso de actos o documentos tramitados en el Estado Aragua.

En el Título VI de la referida Ley, “Del Pago de Timbre Fiscal por Actos o Documentos Emitidos por Personas Naturales y Jurídicas”, dispone su artículo 54 que, por actos o documentos elaborados o expedidos en el Estado Aragua, relacionados a los registros y notarías ubicados en su jurisdicción, se pagarán 300 ITE. Entre esos documentos enumera la norma, los casos de: inscripción de sociedades, firmas personales y asociaciones de cuentas en participación; actas de asambleas, ventas de fondos de comercio y poderes. Todos y cada uno de los cuales, a su vez, se encuentran previstos como tasas en la LRN.

En el Parágrafo Segundo de mismo artículo, dispone la Ley de Timbre Fiscal del Estado Aragua que, por la inscripción y aumento de capital social de sociedades mercantiles se pagará 2,5% del capital.

El Parágrafo Cuarto de la norma en comentarios establece por su parte que, por la compraventa, cesión, traspaso o cualquier otra forma de enajenación de inmuebles de tipo comercial, se pagará una alícuota de 2,5% del monto de la operación. En tanto que el Parágrafo Quinto del mismo

²⁴ Unidad de valor establecida utilizando como base referencial al Petro.

artículo contempla el pago de 3% del monto de la operación si el inmueble involucrado es de uso industrial.

Todos y cada uno de esos tributos, trátase de “impuestos” o de “tasas”, se encuentran por tanto duplicados al estar previstos, por una parte, en la LRN y, por la otra, en las leyes de timbres fiscales estatales, razón por la cual, termina el usuario-contribuyente de los servicios registrales y notariales doblemente incidido, no sólo por las tasas, sino también, por el ITI, lo que resulta inaceptable.

La problemática en cuestión tiene origen constitucional, en tanto el timbre fiscal no es una expresión de Poder Tributario, sino que su esencia es la de ser un medio de pago de la obligación tributaria, básicamente de tasas, a través de la inutilización de especies tales como el papel sellado y estampillas que no buscan otra cosa que servir de mecanismos de control. Esos medios de pago deben ser susceptibles de ser utilizados por todos los entes político-territoriales respecto de cada una de las materias que configura su Poder Tributario.

La distorsión histórica de la materia se inicia con la incorporación en la Ley de Timbre Fiscal (Nacional) de una serie de impuestos (Ej. 1x1000 por la emisión de pagarés y letras de cambio por parte de la banca e impuesto de salida del país, etc.²⁵), lo que se agravó con la promulgación de la LODDT de 1989 y, terminó de complicarse, con el rango constitucional que se le confirió en 1999 como parte de los ramos de ingresos de los Estados.

Frente a dicha problemática, como fue señalado, la SC del TSJ adoptó unas medidas con carácter temporal que, como muchas otras en nuestro país, traspasan los veinte años intentando regir un tema que definitivamente terminó desbordándolas y, frente al cual, el Legislador se mantiene inerte. Éste se ocupa de actualizar importes, pero no de atender temas de fondo, tan serios, como los aquí planteados.

A lo más que llegó el Legislador Nacional, respecto del polémico timbre fiscal, fue a la inclusión en la LRN del artículo 96, según el cual,

Artículo 96.- *En los estados en los cuales mediante ley especial éstos hayan asumido la competencia en materia de organización, recaudación, control y administración del papel sellado y estampillas, los*

²⁵ En su versión de 1955, se contemplaba en su artículo 4 un impuesto de 5% sobre los ingresos brutos efectivamente percibidos por empresas, establecimientos civiles y mercantiles.

Registradoras o Registradores, Notarias o Notarios Públicos, deberán exigir el uso de los mismos”.

Tal disposición pareciera simplemente representar una medida de colaboración en el control del ramo de ingreso estatal, que en lo más mínimo contribuye a aclarar la polémica antes descrita, especialmente en cuanto al ámbito de dicho ramo de ingresos.

A la luz de la comentada sentencia de 2003, tratándose los servicios registrales y notariales de competencia del Poder Nacional, regulados, por tanto, por una ley nacional (LRN), acaso, tendría cabida el absurdo de que le corresponda a los estados el producido tributario a ellos asociados.

En el marco de esa medida judicial, vale preguntarse, igualmente, si puede una ley estatal regular la fijación de “tasas” en esa materia.

Las respuestas a las referidas inquietudes, en ambos casos, es negativa, pero, lamentablemente, es ese sinsentido el que ha imperado.

Para traducir lo expresado en palabras a números que, generalmente resultan más elocuentes e incontrovertibles, procederemos a determinar el impacto potencial aproximado que en tributos pudiera suponer la venta de una fábrica en el Estado Aragua, circunscribiéndonos, obviamente, a la materia que aquí nos ocupa, los tributos, directa e indirectamente, relacionados con transacciones inmobiliarias.

Suponiendo que el precio de venta pactado entre las partes y reflejado en el documento a ser protocolizado en el Registro Público es de US\$ 2.000.000 (35.088 PTR²⁶) y que se paga en esa moneda fuera del sistema financiero nacional (transferencia bancaria entre instituciones ubicadas en el exterior), que el Registro no altera el precio a efectos tributarios y, que comprador y vendedor son sujetos pasivos especiales, las siguientes cargas fiscales pudieran llegar a concurrir.

De acuerdo con la LRN:

Art. 83.7: 2% = US\$ 40,000 (comprador)

De acuerdo con la LTFA:

Art. 54: 3% = US\$ 60,000 (comprador)

Total: US\$ 100,000.00

²⁶ 1PTR/Bs. 56,9 al mes de febrero de 2022.

Si a lo anterior agregamos el impacto que pudiera tener la instrumentación de la reforma de la LIVA de 2020 y, en el supuesto hipotético de la alícuota prevista para el supuesto de venta de inmuebles se fijara en el mínimo de 5%, se causaría adicionalmente una obligación tributaria equivalente a US\$ 100,000.00 (comprador), para un total de **US\$ 200.000.00**

V) CONCLUSIONES

- Una de las principales implicaciones que encierra la condición de ente político-territorial de los municipios la representa el ejercicio de las competencias que le son atribuidas constitucional y legalmente, entre ellas, las relativas a la ordenación territorial y urbanística, por una parte y, por la otra, la posibilidad de crear, recaudar e invertir sus ingresos, entre ellos, los tributarios. Entre ambos ámbitos de actuación ha existido históricamente una estrecha relación, en la que los bienes inmuebles han operado como eslabón.
- La ordenación del territorio y, en ella, todo lo relativo al urbanismo, zonificación y parcelamiento, en el que los municipios juegan papel preponderante, aunque, en muchos aspectos bajo la coordinación del Poder Nacional, ha hecho que todo lo relativo a los bienes inmuebles, trátese de terrenos o de las edificaciones que sobre ellos se construyan, se rija, en buena medida, por ordenanzas municipales y que respecto de ellos se hayan configurado diversos tributos, al habérseles reconocido, desde antiguo, como claras expresiones de “capacidad económica”.
- Lo anterior, aunado a la fijeza y materialidad de los inmuebles, a la regulación y controles de que han sido objeto ellos en sí mismos, como los actos de su disposición que, se traducen, entre otros, en la existencia de un régimen catastral y de mecanismos registrales dirigidos a promover la formalización de su tenencia y disposición, han estimulado y facilitado el ejercicio del Poder Tributario respecto de ese tipo de bienes.
- Vinculados a los inmuebles, encontramos dentro de los ingresos de carácter tributario propios de los municipios a los señalados en los numerales 2 y 3 del artículo 179 de la CRBV, sin dejar de lado a los demás que determine la ley conforme al numeral 6 de esa misma norma. A nivel legal, la LOPPM regula en sus artículos del 174 al 177 al

impuesto sobre inmuebles urbanos; del 179 al 192 a las contribuciones especiales sobre plusvalías de las propiedades ubicadas en el municipio que resulten de los cambios de uso o de intensidad de aprovechamiento adoptadas en el marco de los planes de ordenación urbanística y a las contribuciones especiales por mejoras, en tanto que, en su artículo 178 alude al impuesto sobre transacciones inmobiliarias cuya regulación, reconoce es competencia parte del Poder Nacional y su producido de competencia municipal, tal como lo dispone el numeral 14 del artículo 156 del Texto Fundamental.

- El numeral 14 del artículo 156 de la CRBV atribuye poder tributario al Poder Nacional en materia de Impuesto sobre Transacciones Inmobiliarias, a la par que reconoce competencia tributaria respecto de su producido a los municipios.
- Si bien la LOPPM no fue el instrumento a través del cual el Poder Nacional ejerció el Poder Tributario que le fue conferido por el numeral 14 del artículo 156 del Texto Fundamental, aparentó haberlo hecho, aunque de manera totalmente inválida en lo que respecta al Impuesto sobre Transacciones Inmobiliarias a través de la ley reguladora de la actividad registral y notarial, cuya versión actual es la que aquí se recurre, precisamente en las normas relativas a ese tributo o con incidencia en él. Si bien la LOPPM no fue el instrumento a través del cual el Poder Nacional ejerció el Poder Tributario que le fue conferido por el numeral 14 del artículo 156 del Texto Fundamental, aparentó haberlo hecho, aunque de manera totalmente inválida en lo que respecta al Impuesto sobre Transacciones Inmobiliarias a través de los artículos 91, 92 y 93, bajo el rótulo de “Impuesto a favor de la Hacienda Pública Municipal” de La Ley. Dicho tributo coexiste con el numeral 7 del artículo 83 *eiusdem* al que califica de “tasa” por procesamiento de documentos cuyo objeto sean bienes inmuebles.
- El tributo regulado por La Ley en el numeral 7 de su artículo 83, al que califica de “tasa”, reúne los elementos propios de un impuesto, en tanto que, el tributo regulado en los artículos 91, 92 y 93 *eiusdem*, bajo el epígrafe “Impuesto a favor de la Hacienda Pública Municipal” se trata de un tributo que más allá de los vicios que registra desde el punto de vista de su estructuración técnica, no encuadra en la categoría de impuesto. En otras palabras, el supuesto, en virtud del cual, el Legislador pretende instrumentar lo previsto en el numeral 14 del artículo 156 de la CRBV,

no responde a la estructura técnica de un impuesto sobre transacciones inmobiliarias, en tanto que, el tributo previsto en el numeral 7 del artículo 83 de La Ley, a pesar de si cumplir con los extremos básicos de ese impuesto, es calificado de tasa y asignado al SAREN, todo lo cual, contraviene abiertamente al Texto Fundamental.

- Los inmuebles, en sí mismos considerados, así como el ejercicio de derechos que los tengan por objeto, han sido reconocidos tradicionalmente como expresión de capacidad económica (materia imponible). Respecto de cada uno de los tributos que en torno a ellos se han creado, es mandatorio alcanzar un tratamiento diferenciador y apropiado en cuanto a concepción, elementos técnicos e instrumentación, para evitar escenarios indeseables e inadmisibles como los de múltiple imposición o invasión de poderes y competencias. Para lograr con éxito tan compleja misión, el dominio técnico de la materia tributaria y la adecuada técnica legislativa resultan fundamentales. La correcta selección de la materia imponible, así como el diseño y estructuración de los elementos técnicos del tributo son así determinantes al momento de ejercer correctamente el Poder Tributario.
- El Impuesto sobre Transacciones Inmobiliarias, como su propia denominación lo deja claramente sentado, tanto a nivel nacional como internacional, se trata de un tributo que califica de impuesto. Es un tributo cuyo hecho generador es la celebración de contratos, transacciones o actos que supongan actos de disposición que tengan por objeto bienes inmuebles o derechos reales que los tengan por objeto. Es un tributo que, generalmente nace cuando se celebran operaciones, tales como, compra-venta, permuta, dación o aceptación en pago, aportes al capital de sociedades, adjudicaciones en remates judiciales y demás actos traslativos de la propiedad, todos relativos a bienes inmuebles.
- Por haber sido calificado por la CRBV el tributo en cuestión de “impuesto”, todos sus elementos técnicos deben responder a la naturaleza y esencia de esa especie tributaria. Es así propio de un Impuesto sobre Transacciones Inmobiliarias que su hecho imponible sean actos de disposición de derechos reales que tengan por objeto bienes inmuebles; que su base imponible sea el importe de la operación celebrada o ejecutada como expresión de capacidad económica (Ej.: en el caso de una compra-venta, el precio pactado); que el sujeto pasivo de la obligación tributaria sea una de las partes intervinientes

- en la operación (Ej.: en el caso de la compra-venta, pudiera ser el comprador) y; que la alícuota sea un porcentaje que se aplique sobre la base imponible de manera tal que se respeten siempre los principios a que aluden los artículos 316 y 317 de la CRBV.
- Al comparar los tributos regulados en el numeral 7 del artículo 83 y en los artículos 91, 92 y 93 de La Ley, se observa, por una parte, la aparente diferencia que existe en la selección efectuada por el Legislador de hechos imposables (procesamiento documental vs. actos de disposición); la gran diferencia que se registra entre los importes de uno y otro, producto, fundamentalmente, de que en uno se adopta un sistema de alícuotas porcentuales progresivas (Art. 83.7) y, en el otro, un esquema de tributo fijo expresado en Unidades Tributarias (Art. 91). Producto de la manera en que se conciben, regulan e instrumentan ambos tributos, resulta evidente que no sólo es incorrecta la calificación que se da de tasa e impuesto, a uno y a otro, sino que con ello se ha violentado la letra de la CRBV, generando un considerable perjuicio a los municipios y con ellos a sus habitantes.
 - LA CRBV claramente acoge el desarrollo doctrinario que se concreta en la llamada Clasificación Tripartita del Tributo, tal como se evidencia en su artículo 133 en el que se mencionan expresamente a los impuestos, a las tasas y a las contribuciones como especies tributarias. En el marco de esa clasificación se parte fundamentalmente de la teoría de la causa que permite tipificar a los tributos, por una parte, en vinculados y no vinculados y, por la otra, en afectados y no afectados, según medie o no en el hecho imponible una actuación estatal, también es relevante atender a esos efectos otros elementos como la base imponible, los sujetos pasivos, el destino conferido a su producido e incluso, la modalidad de su administración para asegurar los fines con ellos perseguidos.
 - En la mayoría de las definiciones que de impuesto ha dado la legislación, doctrina y jurisprudencia, nacional y extranjera, el especial énfasis que en ellas se hace a la ausencia de una actuación estatal en la configuración del hecho imponible o de la existencia de una “contraprestación individualizada” o “contrapartida directa” por parte del Estado al obligado a su pago, pudiendo adicionalmente mencionarse como característico de esta especie tributaria:

- A) El pago del tributo no supone un beneficio individualizado en la persona del contribuyente;
 - B) Su producido está destinado a cubrir gastos públicos indeterminados, aunque excepcionalmente pudiera tener un fin específico pero ajeno al contribuyente (impuestos medioambientales dirigidos a recuperar daños causados);
 - C) Toma en consideración a la capacidad contributiva, no sólo en cuanto al hecho imponible, sino también, respecto al resto de los elementos técnicos del tributo.
- En lo que respecta a las tasas, pueden considerarse como notas características las siguientes:
- A) El hecho imponible involucra una actuación pública que implica la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público (Ej. uso del espacio radioeléctrico) o la prestación de servicios inherentes a la soberanía del Estado (registros/notarías) imprescindibles para la vida del obligado a su pago y divisibles en cuanto a los efectos que producen.
 - B) Puede exigirse con ocasión a la prestación efectiva o potencial del servicio público o uso del bien del dominio público.
 - C) Busca fundamentalmente la recuperación de los costos que supone la prestación del servicio o el mantenimiento del bien público explotado. En todo caso, el importe de la tasa en ningún momento puede atentar contra el pleno acceso al servicio o bien con ocasión a la cual se causa.
 - D) Aun cuando en torno a ella media una conducta estatal que se traduce en un beneficio individualizado en el obligado a su pago, ésta conserva su carácter contributivo al no mediar voluntariedad alguna.
 - E) El receptor o acreedor de su producido sea un particular, un órgano desconcentrado o un ente descentralizado de la Administración Pública, de manera de asegurar que el destino de su producido financie la prestación del servicio o el mantenimiento del bien con ocasión al cual se exige.
- Son claras las diferencias entre el impuesto y la tasa, reconocidas no sólo por la doctrina y jurisprudencia, sino por el mismo Legislador, lo que ratifica lo sostenido por la jurista española Marta Villarín Lagos reseñada por la Sala Constitucional de ese Máximo Tribunal

en sentencia dictada con ponencia del Magistrado Antonio García García de fecha 14 de septiembre de 2004, según la cual cuando un tributo recae sobre documentos en sentido formal [procesamiento de un contrato de compraventa a efectos de su protocolización], el gravamen sobre el instrumento responde a la categoría de tasas, en tanto que, si el gravamen sobre el *negotium*, también a diferencia del gravamen sobre el *instrumentum*, sí responde a la categoría tributaria de impuestos, porque su exacción no se vincula a la realización de ninguna actividad administrativa concreta (...). En otras palabras, un tributo, la tasa, es el que se exige con ocasión a la prestación de un servicio público como el registral o notarial, en el que el objeto de la actividad es el *instrumentum* (documento-contrato) y, otro muy diferente es el que tiene por objeto al negocio jurídico, en sí mismo considerado (*negotium*), independientemente de que se encuentre contenido en un documento escrito que sea protocolizado o autenticado.

- Cuando la CRBV aprobada en diciembre de 1999 incluyó al numeral 14 del artículo 156, que alude a un “impuesto sobre transacciones inmobiliarias” a ser legislado por el Poder Nacional y administrado por el Poder Municipal, que por muchos años reguló la hoy derogado Decreto-Ley de Registro Público de 1999, a lo que aludió fue al tributo que grava los actos de disposición de derechos reales sobre bienes inmuebles (*negotium*), es decir, un impuesto. Lo anterior se ve respaldado por lo expresado por el Constituyente Segundo Meléndez durante la Sesión de la Asamblea Nacional Constituyente celebrada el 2 de noviembre de 1999 anteriormente citada.
- A pesar de la calificación de “tasa” que hace el Legislador al tributo regulado en el numeral 7 del artículo 83, resulta evidente lo siguiente:
 - A) Disociación entre el hecho imponible (“procesamiento del documento” –*instrumentum*–), la base imponible (importe de la operación documentada) y, el régimen de alícuotas (esquema porcentual progresivo) adoptados, lo que conduce, a la luz de la doctrina y jurisprudencia nacional y extranjeras citadas, a reconocer a dicho tributo dentro de la especie de impuesto y no de tasa, bajo la clasificación tripartita del tributo.
 - B) En realidad, el gravamen previsto en numeral 7 del artículo 83 de La Ley no se exige con ocasión al procesamiento del documento, sino al negocio en él contenido. Se trata de un tributo desvinculado

de una actuación del Estado, en tanto se causa con ocasión a un acto de disposición de derechos respecto de inmuebles, sólo que se exige, por razones obvias de control y viabilidad (efectos frente a terceros), en el momento de la protocolización del documento que lo contiene por ante el Registro Público.

- C Su importe nada tiene que ver con el costo del servicio prestado por el Registro Público, sino que viene dado por la aplicación de un porcentaje sobre el monto de la transacción inmobiliaria, lo que es propio del impuesto y ajeno a la tasa. La base imponible del tributo previsto en el numeral 7 del artículo 83 de La Ley es una expresión de capacidad económica, propia de un impuesto, no de una tasa.

Tal como lo señaló la Exposición de Motivos de la Ley de Timbre Fiscal (Nacional), las tasas deben tener importes referidos al costo del servicio y nunca puede superarlo y, agregamos nosotros, menos aún pueden atentar contra el pleno acceso de los administrados al servicio público. No puede, a través de una tasa, generarse un enriquecimiento para el prestador del servicio a través de ingresos que excedan el costo del servicio prestado y mucho menos, amenazar, por su elevado importe, los derechos fundamentales involucrados con el servicio, en el caso que nos ocupa, el pleno ejercicio del derecho de propiedad sobre inmuebles y su consecuente impacto en los derechos y garantías económicas previstos en la Carta Magna.

Procesar, por ejemplo, un documento de compraventa de un inmueble, por ante el Registro Público, implica el mismo esfuerzo y costo para el órgano administrativo, cualquiera sea el precio pactado por las partes, de ahí que el importe de las tasas nada tienen que ver con el monto de la operación documentada, que es lo que ocurre con el numeral 7 del artículo 83 de La Ley, precisamente por no prever una tasa sino un impuesto.

- Bajo la clasificación tripartita del tributo, resulta imposible reconocer como “impuesto” al tributo regulado en los artículos 91, 92 y 93 de La Ley. Si bien se alude respecto de él como hecho imponible a los “actos” relativos a la disposición de derechos reales sobre inmuebles y se adopta formalmente como base imponible el importe involucrado en cada tipo de transacción, nada de ello guarda coherencia lógica dentro de la técnica tributaria, al tratarse de un tributo fijo expresado en unas pocas Unidades Tributarias (U.T.).
- La cuestionable concepción del tributo regulado en los artículos 91, 92 y 93 de La Ley, que no es propia de un impuesto, pero tampoco de una

tasa, hace difícil encuadrarlo en alguna de las categorías que conforman la clasificación tripartita adoptada mundialmente. Ello obedece a fallas técnico-tributarias y a deficiencias en la técnica legislativa, que terminan asignándole a los municipios cantidades marginales que nada tienen que ver con la noción propia del Impuesto sobre Transacciones Inmobiliarias.

- El Impuesto sobre Transacciones Inmobiliarias al que alude el artículo 156.14 del Texto Fundamental es el típico caso de tributo no vinculado y no afectado. En la configuración de su hecho imponible, no media actuación del Estado, sino un acto de disposición del propietario o poseedor del bien y lo recaudado ha de ingresar al Tesoro Público correspondiente, en nuestro caso, el municipal, confundándose con el resto de los ingresos públicos con miras a financiar el gasto público en general, sin que los contribuyentes reciban un beneficio individualizable en ocasión a su pago. Aplicando ese mismo criterio, lo que se debe exigir al perceptor del servicio registral representado por una tasa, debe tener como hecho imponible la actuación estatal (otorgamiento de fe pública a través de la protocolización de un documento) que, se traduce, además, en un beneficio concreto e individualizable en la persona del contribuyente, por ende, se está ante un tributo vinculado. Es así mismo, un tributo afectado, por cuanto su producido debe ir dirigido a financiar la prestación de los servicios involucrados (SAREN, Registros Públicos y Registros Principales). El importe de esa tasa debe estar determinado en función del costo del servicio.
- Resulta evidente el irregular proceder del Legislador cuando se compara la manera en que están reguladas en el artículo 83 las “tasas” por el procesamiento de otro tipo de documentos, en las que se adopta un sistema de bandas con mínimos y máximos en Petros, en tanto que en el caso del numeral 7 del artículo 83 se adopta un esquema porcentual progresivo. Lo anterior, es una de las muchas muestras de que la supuesta “tasa” regulada en el numeral 7 de esa norma, no es tal, sino un impuesto. Es el Impuesto sobre Transacciones Inmobiliarias que debió ser legislado por la Asamblea Nacional para ser administrado por los municipios.
- La tasa que debe cobrar el Registro Público y quedar afectada a su funcionamiento, debe exigirse con ocasión al procesamiento de los documentos contentivos de negocios que tienen por objeto bienes

inmuebles, pero su importe no puede establecerse en función del monto de la transacción en ellos reflejada, sino en virtud del coste de la actuación estatal, sin convertirse en un obstáculo para su pleno acceso por parte de la población.

- La actuación de la Asamblea Nacional, concretada en los artículos 83.7, 91, 92 y 93 de La Ley, violenta y atenta contra el fin perseguido por el Texto Fundamental en la que asigna el producido del Impuesto sobre Transacciones Inmobiliarias a los municipios, tanto por lo previsto en el numeral 14 de su artículo 156, como en el numeral 7 la Disposición Transitoria Cuarta de la CRBV. De igual manera aquellos artículos de La Ley violentan al numeral 6 del artículo 179 igualmente constitucional y los artículos 56 numeral 2, 125, 138 numerales 2 y 3 y 178 de la LOPPM.

VI) BIBLIOGRAFÍA

- AGUALLO AVILES, Ángel. *Tasas y precios públicos*. Editorial Lex Nova, S.A. Valladolid. 1992.
- ANTÓN Patricia y Sayegh Evelyn. El Impuesto Inmobiliario. Revista de Derecho Tributario 79, AVDT-LEGISLEC, 1998.
- ATENCIO VALLADARES, Gilberto. El Principio de no Confiscación. Instituto Colombiano de Derecho Tributario. Serie Monografías Tributarias. Bogotá, 2016
- GARCÍA NOVOA, César. *El concepto de tributo*. Marcial Pons. Madrid. 2012.
- GIANNINI, Instituciones de Derecho Tributario (traducción del Prof. F. Sáinz de Bujanda), Madrid, Ed. De Derecho Financiero, 1957.
- HOYOS JIMÉNEZ, Catalina. “Tributos vinculados y parafiscalidad”. El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI. Tomo I. Marcial Pons. Madrid. 2008.
- KUMMEROW, Gert. Compendio de Bienes y Derechos Reales. Derecho Civil II, Ediciones Magon, Caracas, 1980.
- PLAZAS VEGA, Mauricio A. “Definición de Tributo”. En: Historia del derecho de la hacienda pública y del derecho tributario en Italia – el aporte del pensamiento jurídico financiero de la Italia Meridional. Editorial Temis. Santa Fe de Bogotá. 2004.

- _____. Derecho de la hacienda pública y derecho tributario. Volumen II, Tercera Edición. Temis. Bogotá. 2017.
- ROCA SASTRE, Ramón María. Derecho Hipotecario. Tomo II, Editorial Bosch, Barcelona, 1948.
- Varios autores. Manual Venezolano de Derecho Tributario. Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Tomo I, Caracas, 2013.
- VARONA ALABERN, Juan Enrique. Extrafiscalidad y dogmática tributaria. Marcial Pons. Madrid. 2009.
- VIGILANZA GARCÍA, Adriana. Problemática jurídica en torno a la legislación sobre las tasas registrales y notariales en el derecho venezolano. Revista de Derecho Tributario N° 98. Legis-AVDT, 2003.
- VILLEGAS, Héctor. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Tercera Edición. Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1980.

JURISPRUDENCIA NACIONAL

- Sentencia N° 1651 de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia de fecha 17 de julio de 2000.
- SC, TSJ. Sentencia N° 1.397 del 21 de noviembre de 2000. Disponible en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/Noviembre/1397-211100-00-1557%20.htm>, consultada el 24 de julio del 2020
- “Exposición de Motivos y Articulado del Anteproyecto de Título Constitucional del Sistema Tributario propuesto por la AVDT a la ANC”, Caracas, 1999.

PUBLICACIONES EN LÍNEA

- <https://www.efe.com/efe/america/economia/los-precios-de-inmuebles-en-venezuela-cayeron-un-75-ultimos-20-anos/20000011-4056063>
- Programa Conjunto de Tributación OEA/BID. Ob. cit. Disponible en: https://www.ciat.org/Biblioteca/AreasTematicas/LegislacionTributaria/Codigo+Tributario_OEA-BID_Ultimo.pdf