

**LA MANIPULACIÓN DE LOS ELEMENTOS
ESTRUCTURALES DEL TRIBUTO EN LA LEY
DE REGISTROS Y NOTARÍAS Y EL CASO
DE LA BASE IMPONIBLE
EN LAS OPERACIONES INMOBILIARIAS
PROF. LUIS FRAGA-PITTALUGA***

SUMARIO:

I. INTRODUCCIÓN. II. REIVINDICANDO INSTITUCIONES ELEMENTALES DE LA TEORÍA GENERAL DEL TRIBUTO. 1. EL CONCEPTO DE TRIBUTO. 2. ALGUNAS NOTAS SOBRE DOS DE LOS ELEMENTOS ESTRUCTURALES DEL TRIBUTO: EL HECHO IMPONIBLE Y LA BASE IMPONIBLE. 3. LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA Y SU NATURALEZA. III. LA LEY DE REGISTROS Y NOTARÍAS Y EL DESCONOCIMIENTO DE NOCIONES FUNDAMENTALES DEL DERECHO TRIBUTARIO.

* Abogado de la Universidad Católica Andrés Bello, 1987. Especialización en Derecho Procesal de la Universidad Central de Venezuela, 1996. Especialización en Derecho Administrativo Universidad Católica Andrés Bello, 2002.

RESUMEN: EN ESTE TRABAJO SE ANALIZA CÓMO LA LEY DE REGISTROS Y NOTARIAS HA DESCONOCIDO O DEFORMADO CONCEPTOS FUNDAMENTALES DEL DERECHO TRIBUTARIO, TALES COMO LA NOCIÓN MISMA DE TRIBUTO, EL HECHO IMPONIBLE, LA BASE IMPONIBLE Y LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

PALABRAS CLAVE: TRIBUTO, HECHO IMPONIBLE, BASE IMPONIBLE, OBLIGACIÓN TRIBUTARIA, OBLIGACIÓN DE DINERO, OBLIGACIÓN DE VALOR, INDEXACIÓN

ABSTRACT: THIS PAPER ANALYZES HOW THE REGISTRIES AND NOTARIES LAW HAS IGNORED OR DISTORTED FUNDAMENTAL CONCEPTS OF TAX LAW, SUCH AS THE VERY NOTION OF TAX, THE TAXABLE EVENT, THE TAX BASE AND THE TAX OBLIGATION.

KEY WORDS: TAX, TAXABLE EVENT, TAX BASE, TAX OBLIGATION, MONEY OBLIGATION, VALUE OBLIGATION, INDEXATION.

I. INTRODUCCIÓN

El fin justifica los medios. Esta idea amoral, que según algunos es la que subyace en la obra cumbre del gran filósofo florentino Nicolás Maquiavelo “El Príncipe”, ha sido el credo de todos los gobiernos autoritarios. Desde hace al menos veinte años, pareciera que se ha convertido también en la inspiración de todas las reformas tributarias ocurridas en nuestro país, a través de las cuales se ha convertido el sistema tributario venezolano en un régimen confiscatorio, desinstitucionalizado y violatorio de los derechos de los contribuyentes, que ahora, por si no fuera ya bastante, o huye del Derecho Tributario o deforma sus instituciones fundamentales, para ponerlas al servicio de una cruzada recaudatoria que pareciera dirigida a sofocar y oprimir la iniciativa privada formal.

La realidad que hemos vivido en las últimas dos décadas ha sido descrita por Humberto Romero-Muci, como la *tributación indigna* o la *inmoralidad tributaria* la cual él enlaza con la magistral reflexión de Aristóteles, para quien: “...uno de los fines permanentes de la tiranía es la extenuación y empobrecimiento de los ciudadanos, para debilitarlos y sojuzgarlos”.¹

En la estructura de los tributos creados en la Ley de Registros y Notarías², se ha introducido la figura del Petro como elemento de cuantificación, no sólo para aumentar en forma constante, desproporcionada y confiscatoria las alícuotas impositivas, sino también para traer inseguridad y falta de certeza en torno a la cuantía de las obligaciones tributarias, las cuales dependerán, en términos sencillos, de la voluntad del Director del Servicio Autónomo de Registros y Notarías (SAREN).

¹ ROMERO-MUCI, H. *Uso, abuso y perversión de la unidad tributaria. Una reflexión sobre tributación indigna*. ACIENPOL-EJV-AVDT, Caracas, 2016, p. 12.

² G.O. N° 6.668 Extraordinario del 16 de diciembre de 2021.

En la nueva Ley de Registros y Notarías se manipulan y deforman categorías tributarias cuyos perfiles esenciales han sido construidos y depurados por la dogmática general del Derecho Tributario durante años, y esto se ha hecho con el único propósito de despojar a los Municipios de ingresos tributarios que la Constitución les ha asignado, lo que sin duda es un paso más en el proceso de desmontaje de la descentralización con miras a la definitiva instauración del antidemocrático Estado Comunal.³

Pero en esta misma línea de pensamiento, un riesgo mayor, tal vez inadvertido hasta ahora, se cierne sobre los contribuyentes, y es el de la manipulación de la base imponible en las transacciones inmobiliarias sometidas a publicidad registral, mediante la introducción clandestina del Petro como elemento de cuantificación de dicha base de imposición.

Esta alarmante situación en la que los conceptos fundamentales del Derecho Tributario están siendo degradados al rango de meras abstracciones teóricas sin ninguna aplicación práctica, reclama su inmediata reivindicación, sobre todo para reafirmar las razones por las cuales el tributo y sus elementos estructurales no pueden ser manipulados al antojo del poder administrador cada vez que haya necesidad de mayores ingresos públicos, sino que deben permanecer al amparo del manto protector que sólo ofrece la ley, que es la única capaz de asegurar que sólo habrá tributación si hay representación (*no taxation without representation*)⁴,

³ Consúltese al respecto: BREWER-CARÍAS, A. “Sobre el poder popular y el Estado Comunal en Venezuela (o de cómo se impone a los venezolanos un Estado Socialista, violando la Constitución y en fraude a la voluntad popular).” Brewer-Carías. Sobre el Estado Comunal,... opular en Venezuela 31-12-2010.doc.pdf (allanbrewercarias.com)

⁴ En la proclama independentista de las 13 Colonias Británicas en América (origen de los Estados Unidos de América), se estableció que no se pagarían tributos sin representación (*no taxation without representation*). Después de la guerra de los Siete Años el gobierno británico decidió organizar sus dominios americanos en forma de imperio comenzando por Canadá. Debido a los altos costos soportados por la guerra la Corona Británica necesitaba más recursos y el tory George Greenville, bajo el reinado de Jorge III, tomó la iniciativa de incrementar las cargas fiscales, creándose entonces un impuesto aduanero sobre el azúcar y sobre las melazas que ingresaban en las colonias (1764) y la *Stamp Act* que disponía el uso de papel sellado en todos los documentos legales (1765). Esto quedó plasmado luego en el artículo 1, sección 8, primer párrafo, de la Constitución Norteamericana de 1787 y permanece inalterado hasta el presente. Por su parte, la Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789, estableció en su artículo XIV que los ciudadanos tienen el derecho de

es decir, que los tributos siempre serán consentidos por los ciudadanos en forma indirecta a través de sus representantes democráticamente elegidos en los órganos legislativos.

En este orden de ideas, nos proponemos volver de manera muy breve sobre cuatro conceptos esenciales del Derecho Tributario: (i) el tributo, (ii) el hecho imponible, (iii) la base imponible, y (iv) la obligación tributaria, todo con el fin de poner en evidencia la importancia de que los mismos no sean adulterados para adaptarlos a las metas recaudatorias de las administraciones tributarias.

II. REIVINDICANDO INSTITUCIONES ELEMENTALES DE LA TEORÍA GENERAL DEL TRIBUTO

1. El concepto de tributo

Desde el punto de vista de las finanzas públicas, el tributo es uno de los ingresos públicos más importantes y dentro de éstos puede ubicarse dentro de aquellos que son *ordinarios*, por la regularidad con que suelen obtenerse y porque normalmente están previstos en el presupuesto público; *derivados*, porque no provienen del ejercicio del derecho de propiedad por parte del Estado, sino del poder de coacción que puede ejercer éste sobre los particulares en virtud del deber constitucional de éstos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, y de *derecho público*, porque la relación jurídica que nace entre el ente exactor y los particulares en virtud de la aplicación de los tributos, es una relación totalmente sometida a la ley, en la que la autonomía de la voluntad de los sujetos que intervienen en ella sólo entra en juego en situaciones excepcionales que la propia ley autoriza.

comprobar, por sí mismos o a través de sus representantes, la necesidad de la contribución pública, de aceptarla libremente, de vigilar su empleo y de determinar su prorrata, su base, su recaudación y su duración. Sobre este particular el profesor Brewer-Carías ha dicho que: “Este principio ha existido a través de todas las constituciones nacionales y atiende al clásico aforismo *Nullum tributum sine lege*” (BREWER CARÍAS, A. *Instituciones Políticas y Constitucionales*. UCAT-EJV, Caracas-San Cristóbal, 1985, T.I., p.372.), y en efecto es así, pues en Venezuela, desde la Constitución Federal de 1811, la reserva legal tributaria fue establecida con toda claridad y contundencia como un principio fundamental de nuestro sistema jurídico, en los artículos 5, 71 y 166 de aquella Carta Fundamental y permanece hasta nuestros días en los artículos 133 y 317 de la Constitución.

Pero más allá de su natural cualidad de ingreso público, el tributo es el objeto de estudio central del Derecho Tributario y desde luego se trata del concepto seminal de esta disciplina. Por esa razón, su adecuada definición luce indispensable, aunque conviene advertir desde ya que se trata una tarea que no es nada sencilla, sino que, por el contrario, enfrenta importantes desafíos.

Autores muy relevantes como José Luis Pérez de Ayala y Eusebio González⁵ sugieren que el concepto de tributo sería innecesario si no fuera por la existencia de las *tasas* y las *contribuciones*, pues al no estar presentes estas dos manifestaciones del poder tributario, el tributo sería totalmente asimilado al *impuesto*, que es sin duda la especie más importante y difundida de éste, que incluso le precede históricamente.

Con el propósito de tratar de delimitar este concepto, es conveniente examinar algunas de las deficiones propuestas por la doctrina más autorizada. Según Fernando Sainz de Bujanda, el tributo es: "...una obligación cuya prestación consiste en entregar una suma de dinero que constituye para el ente público acreedor el ingreso tributario (...) Es la obligación de realizar una prestación pecuniaria en favor de un ente público para subvenir a las necesidades de éste, que la ley hace nacer directamente de la realización de ciertos hechos que ella misma establece".⁶

En esta definición del gran maestro español podemos ya advertir las dificultades que trae consigo este concepto, pues quedan por fuera de ella los tributos que no se concretan en prestaciones pecuniarias, que perfectamente pueden existir, como es el caso de las cesiones obligatorias de terrenos a los municipios por razones de urbanismo a los fines de cumplir con los equipamientos urbanos que están previstas en nuestra legislación⁷; o los tributos que tienen fines extrafiscales y no se crean para sufragar las necesidades de un ente público, aunque efectivamente constituyan ingresos públicos, como es el caso, por ejemplo, de los tributos que tienen por objeto desestimular ciertas actividades (e.g. el consumo de alcohol o de

⁵ PÉREZ DE AYALA, J.L. – GONZÁLEZ, E. *Curso de Derecho Tributario*. Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1991, T. I., p. 185.

⁶ SAINZ DE BUJANDA, F. *Lecciones de Derecho Financiero*. Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 1993, p. 171.

⁷ Ley Orgánica para la Planificación y Gestión de la Ordenación del Territorio. Gaceta Oficial No. 38.263 del 1 de septiembre de 2005.

cigarrillos), proteger la economía interna (como es el caso los aranceles de aduana) o compensar los daños causados al ambiente (*V. gr.* tributos verdes), que algunos caracterizan como los impuestos *Pigouvianos*.⁸

José Luis Pérez de Ayala y Eusebio González ponen el acento en tres características del tributo sobre las que, en principio, no habría discusión, de modo que son constantes en cualquier intento de delimitación conceptual. Los autores mencionados señalan que se trata de: (i) una prestación patrimonial obligatoria (generalmente pecuniaria); (ii) una prestación que debe venir siempre establecida por la ley; (iii) y que con la misma se tiende a procurar la cobertura de los gastos públicos.⁹

Podemos advertir aquí varios elementos esenciales en la definición del tributo. De un lado la noción de *prestación patrimonial*, es decir, la obligación de *dar* un bien valorable económicamente, que casi en la totalidad de los supuestos es una suma de dinero y que suele identificarse como la *cuota tributaria*, la cual no debe confundirse con el objeto de la obligación tributaria, pues éste es más amplio porque comprende la cuota, los intereses de mora, los recargos y las sanciones pecuniarias.¹⁰

Otro elemento crucial, y que viene muy a propósito de estas notas, es que el tributo sólo puede venir establecido por la ley y eso tiene trascendentes consecuencias en cuanto a la naturaleza de la relación jurídica que se tejerá a partir del mismo. Es en la ley y no en otro acto de carácter normativo donde deben estar siempre los *elementos estructurales* del tributo y eso es así porque el tributo no se exige por la sola voluntad de un gobernante, sino por el consentimiento del pueblo a través de sus representantes democráticamente elegidos, que reunidos en asamblea, parlamento o congreso, dictan las leyes como expresiones de la voluntad popular. *A través del pacto constitucional todos consentimos en que debemos coadyuvar al sostenimiento de los gastos públicos a través del pago de impuestos, tasas*

⁸ El economista británico Arthur Pigou concibió un tipo de tributos cuyo propósito sería corregir externalidades negativas o positivas, los denominados fallos del mercado, como es el caso de los impuestos *verdes* o ecológicos, o los impuestos a los productos dañinos para la salud como el alcohol y el tabaco. *Vid.* CASTELLUCCI, L. - MARKANDYA, A. *Environmental Taxes and Fiscal Reform*. Palgrave-Macmillan, 2012, p. 2018

⁹ PÉREZ DE AYALA, J.L. - GONZÁLEZ, E. *Curso de Derecho Tributario*. Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1991, 6ª. Edición, T. I. p. 185.

¹⁰ Sobre la prestación tributaria, consúltese: CORTÉS, M. *Ordenamiento Tributario Español*. Civitas, Madrid, 1985, T. I, pp. 431 y ss.

y contribuciones, pero también convenimos en que eso sólo será legítimo cuando tal obligación sea establecida, en cada caso, por la ley. De allí viene el famoso aforismo del Derecho anglosajón de que no hay impuestos sin representación, *no taxation without representation*.¹¹

Como consecuencia del carácter legal del tributo, éste supone una prestación *obligatoria* que puede ser *exigida* por el titular del poder tributario correspondiente en forma *coactiva*. Pero esa misma característica implica también que el ente exactor no es libre para recaudar o no el tributo, pues dados los presupuestos establecidos en la ley para que nazca la obligación tributaria, es su postedad-deber hacer cumplir dicha obligación.¹²

El Modelo de Código Tributario para América Latina, señala en su artículo 13 que tributos son: “Las prestaciones en dinero que el estado, en

¹¹ En la proclama independentista de las 13 Colonias Británicas en América (origen de los Estados Unidos de América), se estableció que no se pagarían tributos sin representación (*no taxation without representation*). Después de la guerra de los Siete Años el gobierno británico decidió organizar sus dominios americanos en forma de imperio comenzando por Canadá. Debido a los altos costos soportados por la guerra la Corona Británica necesitaba más recursos y el tory George Greenville, bajo el reinado de Jorge III, tomó la iniciativa de incrementar las cargas fiscales, creándose entonces un impuesto aduanero sobre el azúcar y sobre las melazas que ingresaban en las colonias (1764) y la *Stamp Act* que disponía el uso de papel sellado en todos los documentos legales (1765). Esto quedó luego plasmado en el art. 1, sección 8, primer párrafo, de la Constitución Norteamericana de 1787 y permanece inalterado hasta el presente: “*Section 8. The Congress shall have the power to lay and collect taxes, duties, imposts and excises, to pay debts and provide for the common defense and general welfare of the United States; but all duties, imposts and excises shall be uniform throughout the United States*”.

¹² La potestad tributaria es una *potestad administrativa*, es decir, un *poder jurídico exorbitante* directamente conferido por la ley, que permite a los entes y órganos que la detentan afectar la esfera jurídico-subjetiva de los ciudadanos en diversas formas y con distinta intensidad, pero siempre con pleno respeto de las limitaciones impuestas por el ordenamiento jurídico y en especial sin quebrantar los derechos y garantías constitucionales de éstos (*Vid.* FRAGA-PITTALUGA, L. *La incompetencia en el Derecho Administrativo*. FUNEDA, Caracas, 2007, p. 17.). Pero las potestades administrativas no sólo suponen el ejercicio de un poder, sino que su estructura es dual, pues si bien su ejecución incorpora una facultad de actuar aun en contra de la voluntad del destinatario de la acción administrativa, correlativamente el ejercicio de las mismas es obligatorio e irrenunciable. Existe pues una necesidad de usar la potestad en cada caso en que el ordenamiento jurídico así lo exige. Dice con acierto De La Cuetara que la exigencia de que toda potestad haya de ser necesariamente utilizada cuando se dan las circunstancias previstas en la norma, la identifica como potestad función o posición jurídica activa mixta de poder y deber gráficamente expresada en la idea de mando y el mando debe ejercitarse so pena de incurrir en un abandono de responsabilidades propias (DE LA CUETARA, J.M. *Las potestades administrativas*. Tecnos, Madrid, 1986, p. 44).

ejercicio de su poder de imperio, exige con el objeto de obtener recursos para para el cumplimiento de sus fines”.

El maestro Ramón Valdés Costa destaca la definición del Código Fiscal Uruguayo (artículo 11), de acuerdo con la cual, el tributo es: “La prestación pecuniaria, destinada a cubrir los gastos públicos, que el contribuyente está obligado a pagar al estado en cuanto ocurre el hecho previsto en la Ley como presupuesto de su obligación”.¹³ Él expresa que en esta definición están incorporados los cuatro elementos fundamentales del tributo, a saber: i) la ley, en su aspecto formal y material, como acto jurídico necesario y preexistente que debe crear el tributo en todos sus elementos; ii) el carácter personal del vínculo que surge entre el ente público acreedor de la obligación tributaria y el sujeto pasivo (sea contribuyente o responsable) como deudor de la prestación tributaria; iii) la naturaleza pecuniaria de la prestación, que la diferencia de otras prestaciones que pueden ser cumplidas en favor del estado de manera coactiva, sin ser tributos; y iv) y finalmente la nota característica del destino, es decir, que los ingresos obtenidos a través de la aplicación de los tributos, como ingresos públicos que son, van dirigidos a sufragar los gastos públicos.

Héctor Villegas¹⁴, por su parte, resume las notas esenciales del tributo, de la siguiente manera: i) *Prestaciones en dinero*. Villegas dice que conforme a la economía monetaria vigente, las prestaciones tributarias son en dinero, pero que no es forzoso que así sea, pues en algunos países existen prestaciones tributarias en especie. Lo importante para Villegas entonces es que la prestación tributaria se *pecuniariamente valuable*; ii) *Exigidas en ejercicio de un poder de imperio*. Villegas dice que el tributo se exige mediante coacción, o sea, a través de la voluntad de compeler el pago de la suma requerida y que la coacción se manifiesta fundamentalmente en la prescindencia de la voluntad del obligado en cuanto a la creación del tributo, porque la bilateralidad de los negocios jurídicos privados es sustituida por la unilateralidad de los actos administrativos de imposición; iii) *En virtud de la ley*. Los tributos son prestaciones exigidas siempre y en todo caso en virtud de la ley. No hay tributo sin ley, lo cual significa un límite formal al poder de coacción. Es la ley y sólo la ley, la que define y estructura los

¹³ VALDES COSTA, R. *Curso de Derecho Tributario*. Depalma – Temis - Marcial Pons, Buenos Aires, Bogotá, Madrid, pp. 78-81.

¹⁴ VILLEGAS, H. “El Derecho Tributario y los Tributos.” *Revista de Derecho Tributario*. AVDT, Caracas, 2003, pp. 13-15.

hechos que verificados en la realidad van a dar nacimiento a la obligación tributaria; iv) *Para cubrir los gastos que demanda el cumplimiento de los fines de los entes públicos*. El cobro de los tributos, dice Villegas, tiene su razón de ser en la necesidad de obtener ingresos para cubrir los gastos que demanda la satisfacción de las necesidades colectivas, razón por la cual se dice que su objetivo es fiscal. Pero no siempre es así, porque, como hemos dicho, existen tributos cuyos fines pueden ser extrafiscales, es decir, que no se crean con el fin exclusivo de obtener ingresos públicos, sino con un propósito diferente o adicional.

Como puede advertirse de las definiciones anteriores, es de la esencia misma del tributo el que sólo pueda ser creado mediante una ley, tanto en sentido *material* como *formal*. Simple y llanamente, no hay tributo sin ley previa que lo establezca. La reserva legal tributaria, como parte de la naturaleza misma del tributo, abraza a la totalidad de sus elementos estructurales, de modo que la regulación de ninguno de ellos puede ser delegada al poder administrador. Es precisamente por ello que el Código Orgánico Tributario se encarga de anumerar detalladamente en su artículo 3 los elementos esenciales del tributo que sólo al legislador corresponde regular, y cualquier norma que se aparte de este principio fundamental no sólo es contraria a la Constitución y a la ley, sino que es antagónica con la dogmática general del Derecho Tributario. En este orden de ideas es pertinente destacar que la violación de la reserva legal puede darse en dos sentidos: bien porque el poder administrador invade competencias exclusivas y excluyentes del legislador, o bien porque este último claudica de ejercerlas y las delega en la Administración, mediante el subterfugio de la deslegalización, denunciada desde hace muchísimos años por la doctrina más autorizada.¹⁵ La Ley de Registros y Notarías incurre justamente en este desafuero al entregar a la Administración la fijación de las alícuotas aplicables; pero lo que es más grave es que este exceso podría afectar incluso la determinación del importe de la base imponible en el caso de las transacciones inmobiliarias si el Registrador respectivo, apartándose del texto expreso de la Ley, toma al catastro como referencia para determinar el valor de los inmuebles, según las explicaciones que ofreceremos más adelante.

¹⁵ ROMERO-MUCI, H. “La garantía de la reserva legal tributaria, deslegalización y exceso reglamentario: El caso de los Reglamentos de la Ley de Pilotaje”. *Homenaje a la memoria de Ilse Van der Velde*, FUNEDA, Caracas, 1998.

2. Algunas notas sobre dos de los elementos estructurales del tributo: El hecho imponible y la base imponible

a) El hecho imponible

El hecho imponible es el presupuesto hipotético y condicionante en el cual se describen de manera típica ciertos actos o hechos cuya realización por o con respecto a un sujeto determinado (contribuyente), en un lugar y en un tiempo concreto, origina el nacimiento de la obligación tributaria y por tanto legitima al ente titular de la potestad tributaria para determinar, liquidar y recaudar el tributo. Volviendo a los conceptos fundamentales del Derecho, tenemos que el hecho imponible es el supuesto de hecho de la norma tributaria o la hipótesis normativa y la obligación tributaria es la consecuencia jurídica de la verificación de ese supuesto de hecho.

Señalan Pérez de Ayala y González que: “La ley tributaria, como toda norma jurídica, al establecer un mandato ha de ligar la producción del efecto jurídico deseado a la realización de un determinado hecho, que en la doctrina recibe el nombre de supuesto de hecho. Ese supuesto de hecho o supuesto fáctico (también denominado riqueza gravada u objeto material del tributo) constituye, naturalmente, un elemento de la realidad social, que conviene tener perfectamente diferenciado de la forma en que el mismo es contemplado por el legislador tributario y transportado a la norma, convirtiéndolo así en un supuesto normativo, esto es, en un hecho jurídico, que en esta rama del derecho recibe, más específicamente, el nombre de hecho imponible”.¹⁶

El hecho imponible es el elemento más importante de los que integran la estructura del tributo, porque es en él que se describen los hechos o actos cuya ocurrencia dará lugar al nacimiento de la obligación tributaria. Puede decirse entonces que el hecho imponible identifica el tributo y revela de manera precisa la manifestación de capacidad contributiva que ha sido seleccionada por el legislador como objeto de gravamen mediante un impuesto, una tasa o una contribución.

Por esa razón, el hecho imponible debe estar descrito en la ley en forma completa. La descripción de todos los elementos estructurales del tributo

¹⁶ PÉREZ DE AYALA, J.L.-GONZÁLEZ, E. *Curso de Derecho Tributario*. Editorial de Derecho Financiero-Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1991, pp.209-210.

es un dominio exclusivo del legislador, de acuerdo con los artículos 133 y 317 de la Constitución y el artículo 3 del Código Orgánico Tributario. Pero además, cabe destacar que esa descripción legislativa en el caso del hecho imponible tiene que ser tipificadora, clara, precisa y hecha en términos lo suficientemente sencillos para que el contribuyente sepa, sin posibilidad de duda, cuándo es susceptible de ser obligado a pagar el tributo. La descripción típica del tributo es tan importante que bien podría compararse en su rigor con la que realiza el legislador penal al establecer el delito y la pena.

El evento fundamental que se produce a partir de la ocurrencia del hecho imponible, es el nacimiento de la obligación tributaria y es por eso que suele denominársele también *hecho generador*. La obligación tributaria no surge cuando el sujeto pasivo reconoce su existencia a través de una declaración jurada (autodeterminación), ni cuando tal existencia es precisada de oficio por el ente que detenta la potestad tributaria (determinación oficiosa), sino cuando se produce la llamada *hipótesis de incidencia* (Ataliba) o *hipótesis legal condicionante* (Villegas), es decir, cuando ocurren en la práctica los hechos o actos tipificados en la norma tributaria; de allí que la generalidad de la doctrina coincide en afirmar que la obligación tributaria es una obligación *ex-lege*. Así pues, el hecho imponible es la matriz de la relación obligacional jurídico-tributaria, el punto de partida desde el cual ésta nace, se desarrolla y eventualmente se extingue.

El hecho imponible es un supuesto de hecho normativo bastante complejo, que incluye en su estructura varios elementos. Siguiendo la clásica definición de Dino Jarach¹⁷, tenemos: (i) el aspecto material, que no es otra cosa que la descripción objetiva del hecho concreto que el contribuyente realiza o que ocurre con respecto a él. Es el elemento descriptivo de la situación que una vez materializada, va a hacer nacer la obligación tributaria. Este elemento siempre presupone un verbo: hacer, dar, entregar, transferir, recibir, ser, estar, obtener, permanecer, etc.; (ii) el aspecto personal, que contiene los datos que son necesarios para individualizar a la persona que debe realizar el hecho o encuadrarse en la situación objetivamente descrita en la ley, es decir, con la identificación de quién es el contribuyente o destinatario legal del tributo. Obviamente, para saber quién es el contribuyente,

¹⁷ JARACH, D. *Curso de Derecho Tributario*. Ediciones Liceo Profesional Cima, Buenos Aires, 1969, pp.174-175.

es preciso atender al elemento material del hecho imponible, porque allí están descritos los hechos o actos que debe cumplir un sujeto para de inmediato convertirse en obligado a satisfacer la prestación tributaria; (iii) el aspecto temporal, que es el momento en que debe configurarse o tenerse por configurada la realización del hecho imponible, lo que ocurrirá de manera instantánea en algunos casos y continuada en otros. Sin embargo, en ambos supuestos es absolutamente necesario que el legislador señale un momento único y específico en que el hecho imponible se entiende ocurrido; y, (iv) el aspecto espacial, que se refiere al lugar donde debe ocurrir el hecho imponible o donde el contribuyente realizará los actos o hechos tipificados en la norma tributaria o éstos ocurrirán con respecto a él.

La obligación tributaria sólo puede nacer a partir de la ocurrencia de los hechos o actos descritos de manera típica en la ley, de modo que los hechos o actos que no encajan exactamente en el supuesto normativo no generan obligación tributaria alguna. Aunque este aserto parece innecesario por evidente, en la práctica suelen presentarse situaciones dudosas, bien porque la descripción normativa es defectuosa o bien porque se presta a diversas interpretaciones. Pero además de lo anterior, que es lo usual en la aplicación de los enunciados normativos –siempre sujetos a algún grado de interpretación– hay casos donde el hecho imponible es hipertrofiado de manera indirecta para incluir hechos o actos no previstos en la norma a través de la indebida manipulación de la base imponible, desde que ésta, como ya veremos, es la manifestación cuantitativa del hecho imponible.

Como es sabido, en los tributos variables y a diferencia de aquellos en los cuales la ley fija de una vez el importe tributario a pagar (tributos fijos), la ocurrencia del hecho imponible por sí sola no es suficiente para determinar el alcance cuantitativo de la obligación tributaria; es decir, la simple realización por parte del o con respecto al contribuyente, de los hechos o actos descritos por el legislador como generadores de la obligación de pagar un impuesto, una tasa o una contribución especial, no bastan para precisar en términos concretos el *quantum* de dicha obligación, porque el hecho imponible no contiene los elementos necesarios para precisar *la cuantía* del importe tributario.

Por tanto, en este supuesto, el hecho imponible debe ser reducido a una cifra económica, o mejor dicho, debe ser susceptible de ser cuantificado o expresado numéricamente. Recuérdese que la obligación tributaria, en la casi totalidad de los supuestos posibles, involucra una prestación de

dar que, también en la generalidad de los casos, supone la entrega de una suma de dinero.

De esta forma, la precisa delimitación de esa prestación de dar, que como advertimos consiste en la casi totalidad de los casos en la entrega de una suma de dinero, exige una *representación económicamente relevante del hecho imponible* y eso nos lleva justamente al concepto de la *base imponible* y permite entender por qué ambas nociones son absolutamente inseparables e interdependientes.

b) La base imponible

De acuerdo con Ferreiro Lapatza: "...podemos definir la base imponible como la dimensión o magnitud de un elemento del presupuesto objetivo del hecho imponible que se juzga como determinante de la capacidad contributiva relativa (...) la base es siempre la dimensión o magnitud de un elemento integrante del hecho imponible, pues, en pura lógica, si el tributo se paga en relación con la base imponible, si no hay base imponible no hay cuota, no nace la obligación tributaria. Para que nazca la obligación tributaria es necesario que se dé el hecho imponible en todas sus partes completamente, y una de sus partes o elementos necesarios para que nazca la obligación tributaria es aquel cuya magnitud se toma como base"¹⁸. En la doctrina patria, Romero-Muci expresa que: "... la base imponible es el parámetro legal al que se aplica el tipo imponible a fin de cuantificar, caso por caso, el importe de la prestación tributaria. La base imponible se convierte en la plataforma, en la magnitud sobre la cual opera el tipo de gravamen"¹⁹.

Como elemento estructural del tributo, la definición de la base imponible es materia de la más estricta reserva legal, como claramente lo establece el artículo 3 del Código Orgánico Tributario. En consecuencia, actos normativos distintos a las leyes no pueden intervenir en modo alguno en la definición de la base imponible de un tributo determinado, ni puede el legislador abdicar de hacerlo en un caso concreto, delegando dicha definición en el reglamentista, como también lo dispone con claridad

¹⁸ FERREIRO LAPATZA, J.J. *Curso de Derecho Financiero Español*. Marcial Pons, Madrid, 1996, p.403.

¹⁹ ROMERO-MUCI, H. *Jurisprudencia...Cit.*, T. I, p. CXII.

el párrafo segundo del mencionado artículo 3 del Código Orgánico Tributario.

Nuestra jurisprudencia, siguiendo la doctrina clásica del Derecho Tributario –concretamente a Jarach– entiende la base imponible o base de medición como: “...la adopción de parámetros que sirvan para valorar cuantitativamente los hechos cuya verificación origina la obligación”²⁰. Como se advierte, la jurisprudencia ratifica la estrecha vinculación que existe entre el hecho imponible y la base imponible, en tanto esta última constituye el parámetro de valoración cuantitativa de aquél.

La base imponible es un elemento estructural propio de los tributos variables, en los cuales el importe tributario no viene fijado de una vez por la ley, sino que requiere la aplicación de una alícuota sobre una base económica, en forma proporcional²¹ o progresiva²², según el caso; y es siempre una magnitud económica perfectamente mensurable o cuantificable, como por ejemplo la renta, el ingreso bruto, el monto de la venta, el líquido hereditario, entre otras.

Una de las características esenciales de la base imponible, que ya hemos anunciado previamente, es que la misma está indisolublemente ligada o asociada a lo que el legislador ha definido como hecho imponible, en tanto se trata de la expresión cuantitativamente relevante del mismo. Puede decirse entonces que la base imponible guarda con el hecho imponible una relación de *absoluta instrumentalidad*.

Héctor Villegas, luego de aclarar que la base imponible o elemento cuantificante de la relación jurídica tributaria, como él lo llama, no es parte del hecho imponible, indica que: “...es ahora posible acentuar la necesidad de que el elemento cuantificante sea adecuadamente coherente con el hecho imponible. Tal adecuación es esencial, so pena de distorsionar el tributo. Veamos: El hecho imponible debe ser siempre reducible a una expresión numérica que lo convierta en expresión económica de la parte de riqueza con las cual las personas deben soportar el gasto público. Para que eso sea razonablemente cierto, el legislador debe encontrar una congruente

²⁰ Cf. S. TSJ/SC, 21.11.2000, caso Heberto Contreras Cuenca vs. Ley del IVA.

²¹ Si el tipo de gravamen o alícuota es fijo independientemente de la variación de la base (e.g. IVA).

²² Si el tipo de gravamen o alícuota varía según aumente o disminuya el monto de la base (e.g. ISLR).

vinculación entre la acción del destinatario legal tributario previamente hipotetizada en la norma, y el importe del tributo que debe pagar ante la realización de esa acción.”²³

Por esa razón, cuando existe un divorcio o una desconexión entre los hechos que el legislador ha seleccionado como hipótesis de incidencia y la dimensión económica que va a servir para cuantificar la obligación tributaria, se produce un fenómeno muy particular que consiste en gravar de manera subrepticia y oblicua una manifestación de riqueza que no fue la seleccionada por el legislador, violándose así la garantía constitucional de que los tributos deben recaer sobre verdaderas manifestaciones de capacidad contributiva.

Se trata pues de una forma de imposición clandestina, como afirma Romero-Muci, para quien: “...la necesaria operación de transformar el hecho imponible en una magnitud mensurable puede utilizar múltiples criterios, pero esos criterios deben siempre responder al principio constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica de cada quien, la cual se frustraría si se rompe el hilo lógico y jurídico que debe ligar la capacidad económica del contribuyente con la cuantía de la prestación tributaria, precisamente por desconexión del cauce formal ofrecido por la correspondiente definición legal del hecho imponible y de la base tributaria.”²⁴

Por otra parte, en mérito de la anotada vinculación estrecha que debe existir entre el hecho imponible y la base imponible, debemos señalar, siguiendo al profesor Villegas, que el: “...elemento cuantificante debe ser seleccionado por el legislador tan cuidadosamente como seleccionó los hechos imposables. Ello por una razón muy simple. La ‘cuantía’ que resulte asignada a cada deuda tributaria debe ser abstractamente idónea para reflejar qué valor se atribuyó a cada hecho imponible como factor demostrativo de capacidad contributiva (...) el elemento cuantificante debe expresar hasta qué límite patrimonial es razonable llevar la obligación de tributar, conforme a la aptitud de pago público que el legislador pensó ‘aprehender’ al construir un cierto hecho imponible”²⁵.

²³ VILEGAS, H. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Depalma, Buenos Aires, 1980, T. I, p.252.

²⁴ ROMERO-MUCI, H. *Jurisprudencia...Cit.*, T. I, p. CXIII.

²⁵ VILLEGAS, H. *O.c.*, T. I, pp. 251-252.

Veremos más adelante que cuando se manipula la base imponible introduciendo en su cuantificación elementos que son completamente ajenos al hecho imponible, lo que termina ocurriendo es que se gravan hechos o actos que no encuadran en las manifestaciones de capacidad contributiva que seleccionó el legislador al perfilar dicho hecho imponible o, mejor dicho, que el tributo recae sobre algo que es extraño a su objeto.

3. La obligación tributaria y su naturaleza

La obligación tributaria, según reza el artículo 13 del Código Orgánico Tributario, surge entre el Estado en las distintas expresiones del Poder Público y los sujetos pasivos en cuanto ocurra el presupuesto de hecho previsto en la ley, y constituye un vínculo de carácter personal, aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía real o con privilegios especiales.

Villegas, quien identifica la obligación tributaria con la relación jurídica tributaria principal, la define como: “...*el vínculo jurídico obligacional que se entabla entre el fisco como sujeto activo, que tiene la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo, y un sujeto pasivo, que está obligado a la prestación*”²⁶. El maestro argentino advierte que la obligación tributaria tiene identidad estructural con la obligación de derecho privado y que las diferencias surgen de su objeto que es el tributo, que es una institución jurídica de naturaleza propia, uniforme y diferenciada.²⁷

Para nosotros, entre la obligación tributaria y la obligación de derecho privado, ciertamente existe identidad estructural (objeto, sujeto y causa), pero hasta allí llega la similitud, pues entre ambas instituciones hay sin duda relevantes diferencias.

En primer término, la causa o el origen de la obligación tributaria es siempre la ley o más concretamente la verificación de un presupuesto de hecho definido previamente por el legislador: *el hecho imponible*. Luego, el objeto de la obligación tributaria es siempre el tributo. Por otra parte, uno de los sujetos de la obligación tributaria es siempre una persona de derecho público, dotada de potestades administrativas, que ha sido designada por el legislador como sujeto activo de la relación obligacional, sujeto éste que

²⁶ VILLEGAS, H. *Curso de Finanzas Derecho Financiero y Tributario*. Depalma, Buenos Aires, 1980, T. I, p.211.

²⁷ *Ibid. Idem*.

no representa un interés individual, sino el interés colectivo. Finalmente, y como afirma con acierto Matías Cortés: “*la prestación tributaria de cada tributo en concreto deberá reflejar fielmente la capacidad económica que el contribuyente pone de manifiesto precisamente por realizar la actividad tipificada como hecho imponible.*”²⁸

En cuanto a su naturaleza jurídica, la teoría general del tributo considera la obligación tributaria como una obligación de *dinero*, regida por lo tanto por el principio nominalístico, y no como una obligación de *valor* susceptible de ajuste. Otis Rodner explica que: “...en el lenguaje común se entiende por obligación de dinero aquella donde el deudor desde el momento en que contrae la obligación se obliga a pagar a su acreedor una suma de dinero (...) la obligación de dinero es la obligación de transmitir una valor representativo de dinero, la cual se cumple transmitiendo exactamente una cantidad idéntica de múltiplos o submúltiplos de la obligación debida (el dinero es el objeto mismo de la obligación).”²⁹ En cuanto a la obligación de valor Otis Rodner indica que: “Las obligaciones de valor son aquellas cuyo monto está referido a un valor no monetario. En la obligación de valor, lo debido en el momento de nacer la obligación no consiste en una determinada cantidad de dinero, sino un valor.”³⁰

En el ámbito de las obligaciones tributarias, el contribuyente es siempre deudor de una suma de *dinero* que se calcula aplicando la alícuota impositiva a la base de imposición, y esa base no es un monto nominal fijo previsto en la ley, sino una magnitud variable. La existencia de tributos cuyo pago no se concreta en el pago de una suma de dinero, es la excepción que confirma la regla.

III. LA LEY DE REGISTROS Y NOTARÍAS Y EL DESCONOCIMIENTO DE NOCIONES FUNDAMENTALES DEL DERECHO TRIBUTARIO

Como advertimos al principio, la nueva Ley de Registros y Notarías contiene regulaciones antagónicas con respecto a conceptos fundamentales

²⁸ CORTÉS, M. *Ordenamiento tributario español*. Civitas, Madrid, 1985, T. I., p. 441.

²⁹ OTIS RODNER, J. *El dinero, la inflación y las deudas de valor*. Editorial Arte, Caracas, 1995, pp.141-142.

³⁰ *Idem*, p. 231.

del Derecho Tributario, porque los ignora en forma abierta o simplemente los deforma. Esta situación podría hacerse especialmente patente en el caso de las transacciones inmobiliarias, si los Registradores acuden al catastro municipal como dato para determinar la base imponible de los tributos aplicables.

En las transacciones que tienen por objeto la transferencia de la propiedad de bienes inmuebles, tanto las tasas como los impuestos previstos en la nueva Ley de Registros y Notarías se determinan sobre el valor del inmueble.

La base imponible a la que se aplican las tasas que corresponden al Poder Nacional se convierte a Petros y se fija en la Ley una estructura de tramos, con una tarifa también fijada en Petros para cada tramo. Por su parte, la base imponible a la que se aplica el impuesto que corresponde a los Municipios se convierte a Unidades Tributarias (UT), también con una estructura de tramos y una tarifa definida por la Ley en UT para cada tramo.

Es muy importante subrayar que el valor de las transacciones inmobiliarias que debe ser tomado en cuenta para la aplicación de los tributos previstos en la Ley de Registros y Notarías, *es el determinado por las partes en la transacción respectiva*. Este valor proviene del libre ejercicio de la autonomía de la voluntad contractual y es además una manifestación del derecho constitucional a la propiedad, que no sólo comprende la posibilidad de usar y gozar el bien, sino también de disponer libremente del mismo, en el marco de la ley y las buenas costumbres. De modo pues que, la facultad de disponer, como es natural, incluye la de asignar el valor que los bienes representan para su propietario, lo que es en esencia una apreciación subjetiva.

Sin embargo, aun reconociendo la subjetividad inmanente en toda valoración, la fijación del precio de un inmueble debe tener conexión con ciertos elementos objetivos de cuantificación que ofrece el mercado, como el precio de transacciones recientes sobre inmuebles similares, el valor del metro de construcción en la zona, las características particulares del inmueble, su ubicación y utilidad, entre otras.

Parece evidente que, si el valor que las partes han atribuido al inmueble está en patente desconexión con el valor de mercado, el Registrador podría, mediante acto suficientemente motivado, rechazar el registro del documento respectivo, pues la infravaloración del inmueble podría tener por objetivo disminuir el impacto tributario de la operación. Pero la pregunta realmente

importante es si el Registrador pudiera fundamentar su rechazo en el hecho de que el valor convenido por las partes en la operación respectiva, no se corresponde con el valor catastral del inmueble de que se trate.

Lo cierto es que ni en la Ley de Registros y del Notariado derogada³¹ ni en la nueva Ley de Registros y Notarías, se prevé que el catastro pueda servir como dato para establecer el valor de los inmuebles a los fines del cálculo de los tributos previstos en este texto legal. Tanto en la ley anterior como en la vigente, el catastro es fuente de información a los solos fines de establecer la identidad entre los títulos, su relación entre el objeto y sujeto de los mismos, y el aspecto físico de los inmuebles, mediante el uso del código catastral (*Vid.* Art. 47 LRN). Es decir, el legislador no hace referencia alguna al *valor catastral* como fuente de información para determinar el valor de mercado de la propiedad raíz a los fines de la Ley de Registros y Notarías.

En todo caso, es importante señalar que, hasta no hace mucho, el que los Registradores acudieran al valor catastral como fuente de información, aunque no estaba previsto en la Ley, pudiera admitirse como un dato referencial, pues la realidad es que dicho valor catastral debía alimentarse y ser establecido a partir del *valor de mercado*.

La Ley Orgánica del Poder Público Municipal³² establece en su artículo 175 que el valor catastral de los inmuebles debe fijarse tomando como referencia el precio corriente en el mercado, y dispone además que para establecer ese valor de mercado, deben considerarse las condiciones urbanísticas, edificatorias, el carácter histórico o artístico del bien, su uso o destino, la calidad y antigüedad de las construcciones, el precio que normalmente se haya pagado por bienes de similares características en el mes anterior a aquél en el que proceda la valoración, siempre que sea consecuencia de una enajenación efectuada en condiciones de libre competencia entre un comprador y un vendedor no vinculados; y en general cualquier otro factor que de manera razonable pueda incidir en dicho valor.

Pero resulta que esta regulación, que dicho sea de paso es muy acertada, ha sido completamente desvirtuada a partir de dos desafortunadas sentencias de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, a partir de las cuales un grupo de alcaldes pertenecientes al Consejo Bolivariano

³¹ G.O. No. 5.833 Extraordinario del 22 de diciembre de 2006.

³² G.O. N° 6.015 Extraordinario del 28 de diciembre de 2010.

de Alcaldes y Alcaldesas, alcanzaron el llamado Acuerdo Nacional de Armonización Tributaria Municipal.

No es el propósito de estas reflexiones adentrarnos en el análisis de estos cuestionables fallos (algo que ya hemos hecho en otra parte³³), pero sí debemos hacer algunas referencias al respecto por el gravísimo efecto que estas sentencias han producido, desde la perspectiva de los contribuyentes, con respecto a la tributación municipal; un efecto indeseable que pudiera extenderse incluso hasta la tributación nacional.

Las decisiones de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia No. 0078 del 7 de julio de 2020 y la No. 0118 del 18 de agosto de 2020, son fallos inéditos, al menos en cuanto al ámbito tributario se refiere.

El Tribunal Supremo de Justicia, en Sala Constitucional, al pretender coordinar y armonizar la tributación municipal, lo hizo apartándose de los principios y reglas que al respecto establece la Constitución y se arrogó además una facultad que sólo le corresponde a la Asamblea Nacional. Invocando motivos y razones que podrían considerarse plausibles, tomó la sorprendente decisión de suspender por noventa días toda la tributación municipal a través una supuesta *medida cautelar* que no fue solicitada por las partes en el proceso y además lo hizo en un juicio en el cual esa no era la materia debatida.

Además, la Sala Constitucional ordenó a entes manifiestamente incompetentes que llegaran a un acuerdo para armonizar la tributación municipal. Es decir, tratando de resolver la violación de la Constitución que comporta una tributación municipal excesiva, descoordinada y caótica, el Tribunal Supremo de Justicia violó de manera ostensible la Constitución.

La sentencia No. 0078 ordenó al Vicepresidente Sectorial del área Económica y Ministro del Poder Popular de Industrias y Producción y a los gobernadores, alcaldes y al jefe de gobierno del Distrito Capital, sin incluir ni a la Asamblea Nacional ni a los cuerpos legislativos estatales y municipales, que conformaran una mesa técnica a fin de coordinar los parámetros dentro de los cuales ejercerían su potestad tributaria, en particular, para armonizar lo referido a los tipos impositivos y alícuotas de los tributos.

³³ FRAGA-PITTALUGA, L. “Comentarios a las sentencias de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia N° 0078 y 0118 y la crisis de la autonomía tributaria municipal.” *Revista de Derecho Público*. Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 2021, No. 165-166.

Los destinatarios de esta orden inconstitucional se reunieron y alcanzaron lo que ellos calificaron como un Acuerdo Nacional.

Luego, la sentencia No. 0118 ordenó a todos y cada uno de los alcaldes suscriptores del acuerdo celebrado y consignado en la Sala Constitucional, proceder a adecuar sus ordenanzas municipales relativas a los tipos impositivos y las alícuotas de los tributos inherentes a las Actividades Económicas, de Industria y Comercio e Índole Similar y los atinentes a Inmuebles Urbanos y Peri Urbanos, a los parámetros establecidos en el acuerdo en referencia; y asimismo ordenó que se remitiera copia de la decisión a los alcaldes no suscriptores de dicho acuerdo, a los fines de que estos últimos se adhiriesen al mismo. Todos estos funcionarios eran manifiestamente incompetentes para cumplir las órdenes impartidas por la Sala, la cual también era manifiestamente incompetente para darlas.

Dentro de los cambios introducidos a la tributación municipal por el referido Acuerdo, que prácticamente fue convertido en ley por la Sala Constitucional, está el uso del Petro como “unidad de cuenta para el cálculo dinámico de los tributos y sanciones”.

La introducción del Petro como unidad de ajuste en la tributación municipal ha conducido a crear una nueva tabla de valores de la construcción y de la tierra que se aplicará para los avalúos catastrales y que básicamente lo que hace es fijar como unidad de medida de este valor al Petro, con lo cual el valor del metro de construcción y el de la tierra se actualiza automáticamente según el valor asignado al Petro por el Poder Ejecutivo Nacional.

Desde la perspectiva de la dogmática general del Derecho Tributario lo que ha ocurrido es la introducción encubierta de un mecanismo de indexación tanto de la alícuota impositiva como de la base imponible del impuesto municipal inmobiliario urbano, que permite la constante manipulación de estos elementos estructurales de este tributo al margen de la ley.

Lo más grave es que este mecanismo soterrado que adultera los elementos estructurales del impuesto inmobiliario urbano pudiera tener un efecto directo en la cuantificación de la base imponible de tributos nacionales tales como el Impuesto sobre los Grandes Patrimonios³⁴, el Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos³⁵ y los impuestos establecidos en la Ley de Registros y Notarías.

³⁴ G.O. No. 41.696 del 16 de agosto de 2019.

³⁵ G.O. No. 5.391 Extraordinario del 22 de octubre de 1999.

Como ya hemos visto antes, la obligación tributaria es una obligación de dinero regida por el principio nominalístico³⁶, no una obligación de valor susceptible de ajuste. La obligación tributaria es una obligación *ex lege*, y por lo tanto es la ley la que debe regular todos los elementos necesarios para su determinación. Pero, además, y esto es sin duda lo más relevante, el tributo y la prestación destinada a satisfacerlo, tiene como límites fundamentales a los principios de capacidad contributiva y de justa y equitativa distribución de las cargas públicas entre los ciudadanos, de modo que la prestación tributaria tiene naturaleza contributiva, no indemnizatoria o restitutoria, como es característico en las obligaciones de valor.

En materia tributaria los mecanismos de ajuste o indexación se aplican a expresiones nominales fijas establecidas por el legislador, para que esa expresión nominal represente un valor real a lo largo del tiempo y a pesar de la inflación, como lo ha explicado en varios de sus muy trabajos Humberto Romero-Muci.³⁷

Se ha dicho que en los sistemas tributarios afectados por la inflación y la pérdida del poder adquisitivo de la moneda, la obligación tributaria ha dejado de ser una obligación de dinero, para convertirse en una obligación de valor cuya prestación puede estar asociada a una medida de cuenta de valor reajutable a través del tiempo, lo cual puede representar serias iniquidades.³⁸ La indexación de la obligación tributaria desconoce los fundamentos axiológicos de la tributación, específicamente el principio de capacidad contributiva, siendo necesario agregar que el otorgamiento de semejante herramienta a los entes exactores es inmoral e injusto, porque el Estado, único responsable del fenómeno inflacionario, se indemnizaría a sí mismo por los efectos erosivos causados por su torpe manejo de la política monetaria. No olvidemos, además, que la inflación es el impuesto más perverso, confiscatorio y regresivo de todos.

³⁶ Otis Rodner señala que el “nominalismo se refiere a la capacidad del dinero para liberar al deudor de una obligación. Aplicando el principio nominalístico, el deudor de una obligación de dinero cumple dicha obligación entregando precisamente una suma idéntica de dinero a la cantidad de dinero numéricamente expresada”, *O.c.*, p. 146.

³⁷ ROMERO-MUCI, H. *La racionalidad del sistema de corrección monetaria fiscal*. EJV, Caracas, 2005.

³⁸ WEFER, C. “Inflación y Derecho Penal Tributario. Las sanciones tributarias como obligaciones «de valor». *Revista de Derecho Tributario*. AVDT, Caracas, 2016, No. 150.

La jurisprudencia de la extinta Corte Suprema de Justicia, en Sala Plena, mediante sentencia de fecha 14 de diciembre de 1999, sostuvo que: “...la corrección monetaria de la obligación tributaria la convertiría en una obligación de valor y la sometería a elementos y cálculos aritméticos que no toman en cuenta la capacidad contributiva”. Precisamente aquí queda expuesto el grave riesgo de que la base imponible de un tributo pueda ajustarse de manera automática, según la voluntad del Estado; en especial si el sistema de ajuste utilizado no guarda relación alguna con elementos o datos que tomen en cuenta la capacidad económica de los contribuyentes.

Esto es lo que ha ocurrido en la tributación municipal gracias a las sentencias Nos. 0078 y 0118, a que antes hicimos referencia, y el Acuerdo de Armonización Tributaria que se produjo a raíz de las mismas.

Los valores catastrales, que como hemos dicho deberían construirse a partir del valor de mercado, quedan fijados en Petros y se ajustan de manera automática, según varía el contravalor en bolívares de esta artificial unidad de cuenta, cuya forma de cálculo es prácticamente un secreto de Estado.

El Petro, como lo ha denunciado reiteradamente el profesor Juan Cristóbal Carmona Borjas, no es una unidad de cuenta apropiada para su aplicación en el ámbito tributario, porque su cálculo no responde a elemento alguno que se relacione con la capacidad económica de los ciudadanos y menos aún con su aptitud para pagar impuestos.³⁹

Hay muy poca claridad en cuanto a lo que realmente es el Petro. Según el Decreto No. 3.196 del 8 de diciembre de 2017, hoy derogado y en el cual se creó la Superintendencia de los Criptoactivos y Actividades Conexas, el Petro es un cripto-activo intercambiable por bienes y servicios, y por dinero fiduciario en las casa de intercambio de cripto-activos nacionales e internacionales, y se dice que a la vez funciona como un *commodity*, ya que teóricamente se puede utilizar como un instrumento de refugio financiero por estar respaldado en la forma de un contrato de compraventa de petróleo, oro, gas, coltán o cualquier otro *commodity* que decida la Nación.

En un documento que se ha denominado el *Whitepaper* del 30 de enero de 2018, se dice que el Petro es un criptoactivo soberano respaldado y emitido por la República Bolivariana de Venezuela sobre una plataforma de cadena de bloques federada. Por su parte, un segundo *Whitepaper* del

³⁹ CARMONA BORJAS, J.C. *El mundo jurídico de las criptomonedas*. S/E, Caracas, 2019.

1 de octubre de 2018, indica que el Petro es la primera moneda digital y soberana emitida por la República Bolivariana de Venezuela. En este mismo *Whitepaper* se la califica como *divisa* transable, es decir, cambiabile por divisa fiduciaria. Finalmente, en el decreto Constituyente del 4 de abril de 2018, se dice que el Petro es una herramienta de intercambio financiero.⁴⁰

Es cuando menos sorprendente constatar todo lo que supuestamente es el Petro, pero la realidad es que no está muy claro qué es en realidad y dónde está. Lo que sí está bastante claro es lo que *no* es el Petro⁴¹:

a) El Petro no es un token, es decir, no es un derecho de crédito dentro de una comunidad virtual que sea intercambiable por bienes. Al principio parecía que podía ser intercambiable por petróleo, pero las regulaciones actuales dejan muy claro que esto no es posible.

b) El Petro no es un criptoactivo porque hasta el día de hoy no ha sido emitido y canalizado a través de la *blockchain*.

c) El Petro no es una criptomoneda, porque el mismo está regulado en Decretos dictados por el Estado venezolano y además su emisión e intercambio se centraliza en el Estado venezolano, mientras que es característico de las criptomonedas, que éstas no estén reguladas por instrumentos normativos estatales, sino a través de *Whitepapers* y contratos inteligentes. A diferencia del Petro, las criptomonedas son descentralizadas y autónomas porque están al margen de las autoridades gubernamentales. El Petro tiene supuestamente un activo subyacente que es el petróleo y otros *commodities*, mientras que las criptomonedas no, desde que se basan en la confianza depositada en la *blockchain*. El valor de mercado de las criptomonedas se fija a partir de la oferta y la demanda, en tanto que el del Petro depende de una decisión unilateral del Estado venezolano que es el único competente para determinar su valor.

d) El Petro no es una divisa, porque no tiene ningún reconocimiento por los bancos centrales de otros países ni encuadra en el concepto de divisa del Fondo Monetario Internacional.

e) El Petro no es dinero, porque carece de las características propias de éste, en tanto no es una unidad de cuenta y patrón de precios, no es un medio de intercambio, no es un medio de pago de bienes y servicios porque no tiene poder liberatorio de obligaciones, ni es un depósito de valor.

⁴⁰ Vid. CARMONA BORJAS, J.C., *O.c.*, pp. 227 y ss.

⁴¹ CARMONA BORJAS, J.C. *O.c.*, p. 262 y ss.

El valor del Petro, que no se calcula en forma transparente, obedece –o al menos eso se supone– al precio de mercado de una cesta de *commodities* cuya comercialización controla completamente el Estado. Nada tiene que ver ese valor con datos que orienten sobre la situación económica de los ciudadanos y su capacidad para afrontar el pago de determinados tributos como consecuencia de la realización de ciertos hechos o actos con trascendencia para el Derecho Tributario.

Además, el Petro no puede ser elemento de cuantificación de obligaciones tributarias, y en especial no es apto para el cálculo de la base imponible de ningún tributo, porque como hemos dicho antes, la base imponible de los impuestos establecidos en la Ley de Registros y Notarías, no es una expresión nominal fija establecida en la Ley que sea susceptible de ajuste, sino que se trata de una magnitud variable.

Asimismo, y a diferencia de lo que ocurría con la UT cuando ésta fue introducida en nuestro sistema tributario, el valor del Petro no resulta de un proceso democrático en el cual los cálculos de los organismos técnicos (BCV y SENIAT) sean sometidos al control y escrutinio del órgano legislativo, que se supone personifica los variados y diversos intereses de los ciudadanos, sobre todo en materia impositiva en la que no puede haber tributos sin *representación*.

En definitiva, acudir al Petro como unidad de cuenta para el cálculo dinámico de cualquier clase de tributos: (i) viola frontalmente el principio de la reserva legal tributaria, previsto en los artículos 133 y 317 de la Constitución y 3 del Código Orgánico Tributario, porque elementos estructurales del tributo son cuantificados de manera indirecta a partir de una decisión unilateral del Poder Ejecutivo, en la que se determina el valor del Petro; y (ii) viola el principio de que los tributos sólo deben gravar manifestaciones reales de capacidad contributiva, establecido en el artículo 316 de la Constitución, porque el Petro no se fija tomando en consideración ningún elemento relacionado, ni siquiera de manera indirecta, con la aptitud de los ciudadanos de pagar tributos.

Por lo tanto, los registradores inmobiliarios no pueden acudir al valor catastral, establecido ahora en franca violación del texto Constitucional y de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal, como dato para rechazar el valor que las partes han asignado a sus negocios jurídicos sobre bienes inmuebles.