

REDISTRIBUCION DEL INGRESO Y DESCENTRALIZACION TERRITORIAL: ENSAYO SOBRE JUSTICIA TRIBUTARIA

Rafael Guillod Troconis
*Abogado UCV 1983; Master en Derecho
Universidad de Boston 1986;
Especialista en Derecho Financiero UCAB 1994;
Miembro de la Asociación Venezolana
de Derecho Financiero (ASOVEDEFI)*

I. INTRODUCCION

Tradicionalmente se ha sostenido que la creación y mantenimiento de todo sistema jurídico encuentra su justificación en el cumplimiento de ciertos fines. En otras palabras, se dice que el Derecho, en todo instrumento de control social, se justifica por el cumplimiento de los fines que la comunidad organizada le atribuye.

De ordinario, la dogmática jurídica considera que son tres los fines primordiales de todo sistema jurídico: la justicia, la seguridad jurídica y el bien común. El valor justicia es identificado con las ideas de igualdad, proporcionalidad, e incluso, legalidad. La seguridad jurídica, en cambio, es la garantía dada al individuo por el Estado de que su persona, sus bienes y sus derechos no serán objeto de ataques ilegítimos, o que, si ellos llegan a producirse, el Estado le asegurará debida protección y compensación. El bien común, por último, se refiere a que el sistema jurídico debe orientarse a la consecución de bienes de naturaleza colectiva, permitiendo encauzar la acción individual de modo que se faciliten las condiciones para la convivencia común.

El primero de tales fines —el valor justicia— ha sido incluso identificado por los iusnaturalistas con el Derecho mismo, llegando a sostener que la validez de toda norma positiva está supeditada a la realización de dicho valor. Esta apreciación, por lo demás, se encuentra en el centro de la polémica doctrinaria entre iusnaturalistas y iuspositivistas.

Ahora bien, sin entrar a examinar el alcance de dicha polémica, lo cierto del caso es que en ocasiones los propios sistemas jurídico-positivos adoptan el valor justicia, incorporándolo a sus correspondientes legislaciones.

Venezuela constituye un ejemplo de tal tendencia. En efecto, en diversos cuerpos normativos del país se positiviza el concepto de justicia, haciéndolo parte de leyes, reglamentos y sentencias judiciales, e incluso adoptándolo en la Constitución.

Una de las áreas en donde se evidencia la incorporación del concepto de justicia en la legislación venezolana es en el campo tributario. Ciertamente, la Constitución de la República de Venezuela recoge el concepto de justicia en la configuración que le otorga a su sistema tributario. Exige, en tal sentido, que dicho sistema procure la *justa distribución* de las cargas según la capacidad económica del contribuyente. Esto representa una limitación para la acción del Estado en la configuración de su sistema tributario, ya que el mismo deberá contar con una orientación que en su conjunto le permita redistribuir el ingreso atendiendo al criterio de justicia.

Ahora bien, los cambios recientes que se aprecian en la conformación del sistema tributario venezolano en el sentido de incorporar tributos, como el impuesto al valor agregado y el impuesto sobre los activos empresariales, que no necesariamente responden a los objetivos de redistribución delineados en la Constitución, genera dudas justamente en torno a su constitucionalidad.

Es de hacer notar que, en el contexto de tales cambios, se aprecia el surgimiento del concepto de federalismo fiscal, que persigue dotar de recursos a entes estatales y municipales, a fin de que los mismos puedan realizar nuevas tareas y desarrollar nuevos cometidos.

Adviértase, por lo demás, que el nuevo federalismo fiscal no es una tendencia restringida o limitada a Venezuela. En efecto, la progresiva transferencia de competencias de parte del Poder Central hacia entidades estatales y locales aparece en la actualidad como una corriente de importancia, tanto a nivel de los países desarrollados, como de los países en vías de desarrollo. En tal respecto, los Estados Unidos de América y Venezuela constituyen claras ilustraciones de dicha tendencia.

En este sentido cabe destacar que Estados Unidos de América ha experimentado una larga evolución en materia de federalismo fiscal. En dicha evolución se pueden apreciar variaciones, que van desde un acentuado activismo del Poder Central sobre asuntos de competencia estatal o local, ilustrado por la política del "Nuevo Federalismo" aplicada por Richard Nixon, hasta la limitación más austera de dicho activismo, en la llamada por algunos críticos "Política de Destrucción Creativa"¹ o "Federalismo por cuenta propia" *find yourself federalism*, formulada y ejecutada por el gobierno de Ronald Reagan.

La política de activismo del Poder Central tuvo por objetivo subyacente nivelar la capacidad fiscal de todas las entidades gubernamentales, en sus diferentes niveles territoriales. Para ello se adoptaron medidas que permitieron aumentar el nivel de asistencia de parte del Poder Central a los entes estatales y locales, sin limitaciones al uso o destino que le diese a los fondos transferidos².

Por el contrario, el "Federalismo por cuenta propia" responde a la visión del federalismo de Reagan que puede sintetizarse en tres frases: "separación de poderes", "devolución de responsabilidades a los niveles gubernamentales más próximos al pueblo" y "reducción del gasto público"³. En este sentido, Reagan defendió la idea de que las entidades locales están más cerca de la gente, pudiendo en consecuencia interpretar con mayor claridad las preferencias de la comunidad. En tal virtud, Reagan sostuvo que, de permitírsele elegir, preferiría otorgarle a los contribuyentes locales la posibilidad de seleccionar la cuantía y el modo en el cual los recursos públicos debían ejecutarse a nivel estatal y local.

La contrapartida al abstencionismo del Poder Central preconizado por Reagan fue la reducción de la asistencia tradicionalmente otorgada por el Poder Central a los estados y gobiernos locales. En este sentido, programas normalmente financiados por el Poder Central fueron transferidos a los otros niveles territoriales, requiriéndose entonces que estos últimos buscasen sus propias fuentes de recursos. El establecimiento de nuevos tributos o el incremento de las tarifas aplicables a los existentes, por parte de los Estados y Municipios, encontró, sin embargo, como límite la adopción durante los años dorados del activismo del Poder Central de varias constituciones de los Estados de la Unión, por las cuales se redujeron drásticamente las alícuotas de los impuestos a la propiedad de bienes inmuebles, que era la fuente más importante de recursos de los entes locales.

En efecto, dicha tendencia fue iniciada por la llamada Proposición 13 del Estado de California, aprobada en junio de 1978. Mediante dicho instrumento se estableció la reducción del 57% de los ingresos derivados del impuesto sobre la propiedad de inmuebles vigente en dicho Estado, al tiempo que se estableció que cualquier futuro intento de incrementar tal impuesto debía contar con una aprobación popular (vía

1. SWARTZ, Thomas y PECK, John. *The changing face of Fiscal Federalism en Challenge*, the magazine of economic affairs. New York. November-december 1990. Pág. 42.

3. SWARTZ. *Ibid.*, pág. 45.

2. SWARTZ. *Ibid.*, pág. 42.

referéndum) de por lo menos las dos terceras ($\frac{2}{3}$) partes de la población consultada. Según George Break, tal tipo de límite al incremento de los impuestos puede tener dos objetivos fiscales distintos. Por una parte, alterar la estructura de los ingresos estatales y locales sin alterar los niveles de gasto público, y por la otra, reducir o, en todo caso, estabilizar el crecimiento de dichos niveles⁴.

De manera que, en conclusión, del viejo sistema de federalismo fiscal que en el fondo reconocía y compensaba las diferencias en la "capacidad fiscal" de entidades estatales y locales, se pasó a una situación en donde éstas son libres de actuar por cuenta propia, en un esquema de "federalismo competitivo".

Es de hacer notar que esta última tendencia ha conducido a un progresivo agravamiento de las desigualdades existentes en dicho país. En otras palabras, los problemas de distribución del ingreso se han hecho aún más agudos. En efecto, tal como lo indica el profesor de Economía Política de la Universidad de Harvard, Robert Reich, mientras en 1979 los impuestos estatales y locales captaron el 6.1% de los ingresos de la quinta parte más pobre de la población norteamericana, y 7.8% del ingreso de la quinta parte más adinerada de ésta, en 1990, la quinta parte más pobre estaba pagando el 7.1% de su ingreso en impuestos estatales y locales, al tiempo que la quinta parte más rica estaba pagando sólo el 2.5% de su ingreso⁵.

Por su parte, en los últimos años Venezuela ha experimentado un proceso de descentralización política de naturaleza distinta al caso norteamericano. En efecto, no obstante catalogarse como un Estado federal, según lo dispone el Artículo 2º de su Constitución, en Venezuela ha predominado el centralismo característico de América Latina⁶. En cambio, Estados Unidos surgió y se desarrolló como una federación auténtica.

El cambio operado en Venezuela en tiempos recientes en el sentido de fomentar la descentralización territorial responde a la necesidad de responder las demandas formuladas por distintos sectores y grupos de presión del país. En este sentido, la aprobación de la Ley sobre Elección y Remoción de los Gobernadores de Estados, la Ley sobre el Período de los Poderes Públicos de los Estados y la Ley Orgánica de Descentralización, Delimitación y Transferencia de Competencias del Poder Público constituyen instrumentos orientados hacia una redefinición del federalismo venezolano, adaptándolo a parámetros más cónsonos con la ortodoxia constitucional.

Adicionalmente, la grave situación fiscal que ha enfrentado el país en 1992 y 1993, ha motivado pronunciamientos de distintos miembros del Gabinete Económico en el sentido de que los Estados y Municipios deben realizar esfuerzos para captar mayores recursos fiscales, a fin de satisfacer las necesidades de sus distintas regiones. En este orden de ideas, la propuesta de crear un impuesto a la gasolina que sería recaudado y administrado por gobernaciones y alcaldías⁷, ilustra el esfuerzo por dotar a dichos niveles territoriales de fuentes de recursos que les permitan asumir competencias tradicionalmente ejercidas por el Poder Central, aliviando en consecuencia por

4. BREAK, George. *Financing Government in a Federal System*. Brookings Institution. 1980. págs. 262-63.

5. REICH, Robert. *The work of nations: preparing ourselves for the 21 century capitalism*. New York. 1992. pág. 198.

6. Al respecto Claudio Vélez señala que desde sus influencias remotas en el siglo XV en España hasta nuestros días, se aprecia la inclinación hacia el centralismo de América Latina. En su desarrollo, a pesar de experimentar ciertas pausas contrarias a tal tendencia, el centralismo ha mantenido su preponderancia en estos países. Así, durante el último medio siglo —con las lógicas variaciones de país a país— América Latina ha ido retornando a su ancestral centralismo. Dejando a un lado las intenciones de revolucionarios y reformadores, cada gran reconstrucción se ha resuelto en un incremento del control central, y cuanto mayor ha sido la sacudida revolucionaria, más intenso el centralismo de la estructura institucional resultante. *La tradición centralista de América Latina*. Editorial Ariel. 1984. págs. 20-21.

7. Vid. El Nacional. Domingo 17 de enero de 1993. Pág. D-7.

vía de la disminución del gasto público del Poder Central, el déficit fiscal existente.

La idea de que los recursos fiscales correspondientes sean recaudados y administrados por Estados y Municipios, pudiera justificarse en el argumento según el cual las responsabilidades y recursos deben trasladarse a los niveles gubernamentales más próximos a la gente. En otras palabras, pareciera que el Gobierno estima que en la medida que los nuevos tributos requeridos para corregir el déficit fiscal sean recaudados y administrados por los Estados y Municipios, existirá un atemperamiento de las resistencias fiscales a los mismos.

Ahora bien, el otorgamiento de potestades tributarias derivadas a los niveles estadales y locales encuentra en Venezuela ciertas limitaciones de rango constitucional. Una de ellas es la contenida en el Artículo 223 de la Constitución. En dicha disposición se consagra el principio de justicia tributaria, según el cual el sistema tributario venezolano, en su sentido global, debe procurar la redistribución del ingreso.

En este orden de ideas, este estudio tiene por objeto dilucidar si el proceso de descentralización territorial, en su perspectiva tributaria, puede dar o no cumplimiento a la concepción de justicia tributaria recogida en la Constitución venezolana.

La cuestión planteada tiene relevancia en la medida en que el sistema tributario tienda a otorgar preferencia a tributos que, por sus características y formulación técnica, no respondan a los objetivos de redistribución previstos en la Constitución.

A fin de resolver la cuestión planteada, se estudiará, en primer lugar, el término justicia y su consagración en el ámbito tributario en el Artículo 223 de la Constitución. Posteriormente, se efectuará un análisis de los impuestos estadales y locales más importantes desde el punto de vista recaudatorio, así como un par de propuestas de tributos a ser recaudados y administrados por tales niveles territoriales. Finalizaremos con unas conclusiones.

II. LA JUSTICIA TRIBUTARIA EN LA CONSTITUCION VENEZOLANA

A. *Justicia como valor y justicia como derecho*

El valor justicia, no obstante ser reconocido como un fin primordial del Derecho, en tanto sistema normativo, ha generado interesantes polémicas en el ámbito de la Ciencia del Derecho, cuando se pretende asimilarlo al Derecho mismo. Ello se debe ante todo a la naturaleza de los postulados valorativos —de los cuales la justicia es una de sus ejemplificaciones más corrientes— y a la posibilidad de que los mismos puedan ser objeto de conocimiento científico.

En efecto, mientras algunos autores suponen que los valores son objetos ideales, y que los enunciados axiológicos tienen alcance objetivo, pudiéndose, en consecuencia, acertar o errar en la valoración, ya que el valor en sí es un objeto ajeno a las meras opiniones subjetivas, otros consideran, en cambio, que los valores no admiten una verdad objetiva, pues no son sino el reflejo de actitudes subjetivas⁸.

Se discute, pues, si los valores existen o no como objetos susceptibles de conocimiento. En otras palabras, si los términos valorativos tienen referencia verificable o no, y si los juicios de valor pueden ser considerados verdaderos o falsos con prescindencia de las actitudes del sujeto conociente.

En este orden de ideas aparece uno de los problemas tradicionales de la especulación iusfilosófica: ¿existe la justicia?

8. VERNENGO, Roberto. *Curso de Teoría General del Derecho*. Depalma. Buenos Aires. 1986. pág. 149.

Según la corriente de pensamiento jurídico que encabeza Hans Kelsen, la justicia es un ideal irracional. "Por indispensable que sea desde el punto de vista de las violaciones y los actos humanos, no es accesible al conocimiento. . . El conocimiento sólo puede revelar la existencia de un orden positivo, evidenciada por una serie de actos objetivamente determinables. Tal orden es el derecho positivo. Sólo éste puede ser objeto de la ciencia; y sólo él constituye el objeto de una teoría pura del Derecho que no sea metafísica, sino ciencia jurídica"⁹.

Ahora bien, en la medida en que los sistemas jurídicos incorporan valores como el de justicia a su contenido, estarán "legalizando" a dicho valor, deslastrándolo, en consecuencia, del "inseguro reino de los juicios subjetivos de valor, para establecerlo sobre la firme base de un orden social dado"¹⁰.

Adviértase, pues, que al incorporarse al Derecho Positivo, el concepto justicia pasa a tener por significado la subsistencia de un orden jurídico a través de la consciente aplicación del mismo. En otras palabras, se transforma en la justicia bajo el Derecho.

Así ocurre con la concepción de justicia tributaria que adopta el Derecho Positivo venezolano. En efecto, el Artículo 223 de la Constitución venezolana recoge lo que en doctrina se califica como justicia tributaria, al establecer que el sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas.

B. *Consagración constitucional del principio de justicia tributaria*

Un principio básico del sistema tributario venezolano pauta que todos están obligados a contribuir a los gastos públicos. Tal principio es recogido por el Artículo 56 de la Constitución. Ahora bien, es el Artículo 223 del mismo texto normativo el que establece el criterio fundamental para determinar el alcance de los aportes que deban efectuarse para cubrir los gastos públicos. Y en la definición de dicho criterio, el referido artículo adopta una concepción de justicia tributaria que pretende erigirse en elemento orientador esencial del sistema tributario venezolano.

El Artículo 223 de la Constitución establece que "el sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas según la capacidad económica del contribuyente, atendiendo al principio de la progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida del pueblo".

El antecedente inmediato de esta disposición se encuentra en el Artículo 232 de la Constitución de 1947, el cual establecía que "el régimen rentístico nacional se organizará y funcionará sobre bases de justicia e igualdad tributaria con el fin de lograr una repartición de impuestos y contribuciones progresiva y proporcional a la capacidad económica del contribuyente, la elevación del nivel de vida y la protección e incremento de la producción nacional. . .".

Esta disposición, que fue luego eliminada por la Constitución de 1953, estaba formulada en términos deficientes, desde el punto de vista técnico, bastando para fundamentar esta afirmación la referencia que dicha disposición hace simultáneamente a los principios de proporcionalidad y progresividad. Es de hacer notar que entre estos conceptos existe una clara diferencia. En efecto, tal como lo señala el autor argentino Eulogio Iturriz, los tributos, desde el punto de vista de su alícuota, pueden clasificarse en proporcionales, progresivos o regresivos. Así, son proporcionales aquellos tributos cuyo monto total cambia al alterarse la base imponible, pero lo hacen en una proporción constante, como consecuencia de que las alícuotas legales constituyen

9. KELSEN, Hans. *Teoría General del Derecho y del Estado*. Universidad Nacional Autónoma de México. Segunda edición, 1958. Pág. 15.

10. *Ibid.* Pág. 16.

un porcentaje fijo (si son ad-valorem) o un monto fijo (si son específicas) de su base imponible. En cambio, son progresivos aquellos tributos cuyo monto aumenta con el aumento de la base imponible, pero lo hacen en una forma más que proporcional al incremento de dicha base ¹¹.

En virtud de lo expuesto, cuesta entender el sentido de la precitada disposición de la Constitución de 1947, al pretender que la configuración general del sistema tributario se oriente simultáneamente tanto por el principio de progresividad como por el principio de proporcionalidad.

En la misma línea crítica anterior, cabe destacar que Luis Casado Hidalgo, refiriéndose a esta disposición, puntualizaba la impropiedad terminológica de la expresión "régimen rentístico" ¹².

A diferencia del Artículo 232 de la Constitución de 1947, el Artículo 223 de la Constitución de 1961 ha merecido comentarios más favorables. En efecto, Florencio Contreras Quintero, por ejemplo, destacaba la "...gran fecundidad de su contenido normativo..." ¹³, al tiempo que se permitía calificarlo como uno de los dispositivos mejor concebidos de la Carta Fundamental.

La doctrina venezolana ha otorgado amplia atención a la disposición vigente. A continuación se presentarán sus principales aportes al tema.

En efecto, al respecto, Ambrosio Oropeza plantea que la Constitución establece el principio de la igualdad y progresividad de los impuestos. Con ese fin, las leyes tributarias distribuyen las cargas atendiendo a la capacidad económica del contribuyente en términos que los dueños de fortunas elevadas paguen más que los pequeños propietarios y que incluso los que viven de su trabajo personal nada paguen al Tesoro nacional. Es también una consecuencia de la igualdad de las cargas públicas el principio de la progresividad, es decir, que el porcentaje que grava los enriquecimientos va en aumento a medida que sean mayores los enriquecimientos expresados. Por otra parte, mediante estos dos principios de igualdad y progresividad de los impuestos, se realiza otro de los objetivos del sistema tributario, que es la distribución equitativa de la riqueza entre todos los venezolanos, lo que naturalmente contribuye a la elevación del nivel de vida del pueblo. Finalmente el sistema tributario protege la riqueza nacional y por ello deben concederse desgravámenes y rebajas atendiendo a la necesidad de impulsar determinadas industrias ¹⁴.

Por su parte, Casado Hidalgo sostiene que dicha disposición constituye tanto una formulación de política tributaria, cuyos destinatarios son las tres ramas del poder público: República, estados y municipios, como una disposición mandatoria más que programática, que regula todo el sistema y no a cada tributo en particular ¹⁵.

En lo concerniente a la capacidad contributiva, esto es, a la aptitud para soportar el peso de los tributos y particularmente del impuesto, Casado comenta que en cuanto elemento o componente de la uniformidad y por ende de la igualdad y en fin de la justicia, exige la presencia de las siguientes bases: la existencia de un mínimo de riqueza que se encuentre libre de gravámenes, que se ha llamado mínimo de subsistencia o mínimo vital; el predominio de un impuesto personal sobre la renta; la eliminación o atemperamiento progresivo de los impuestos al consumo que recaigan sobre artículos de primera necesidad y, por último, la progresividad del sistema tributario ¹⁶.

11. ITURRIOZ, Eulogio. *Curso de Finanzas Públicas*. Ediciones Macchi. Buenos Aires, 1981. Pág. 58.

12. CASADO HIDALGO, Luis. *Temas de Hacienda Pública*. Caracas, 1978. Pág. 399.

13. CONTRERAS QUINTERO, Florencio. *Disquisiciones Tributarias*. Mérida, 1969. Pág. 34.

14. OROPEZA, Ambrosio. *La Nueva Constitución Venezolana*, 1961. Caracas, 1981. Págs. 504-505.

15. CASADO HIDALGO, Luis. *Temas de Hacienda Pública*. Ediciones de la Contraloría General de la República. Caracas, 1978. Pág. 399.

16. CASADO HIDALGO, *Ibid.* Pág. 402.

Sobre este punto, el tributarista Florencio Contreras Quintero sostiene que el artículo bajo estudio consagra positivamente el principio de justicia distributiva de las cargas públicas; de modo que la obligación de "contribuir a los gastos públicos", a que alude el Artículo 56 de la Constitución, al establecer el principio de la generalidad del impuesto, debe exigirse también de una manera "justa" ¹⁷.

Según Contreras, el Artículo 223 contempla dos criterios para medir la justicia tributaria. En primer lugar, un criterio objetivo, que es el de la capacidad económica del contribuyente. Esta ha sido considerada tradicionalmente como la tenencia de una riqueza, la posesión de un capital, la obtención de una renta o la realización de un gasto. Pero, la capacidad económica, objetivamente considerada, resulta insuficiente para la realización de la justicia tributaria. Y esto por cuanto la capacidad económica aumenta mucho más que proporcionalmente con el aumento de la riqueza, y las riquezas de similar magnitud deberían gravarse del mismo modo, lo cual con frecuencia puede resultar lesivo a la noción de justicia que se quiere aplicar. Por ello, la Constitución incorpora criterio de naturaleza subjetiva, que actuando en concurrencia con el criterio objetivo de capacidad económica, propenda a la realización de la igualdad ante el impuesto y la realización de la justicia en la tributación. Es el principio de la progresividad del sistema tributario ¹⁸.

En lo referente al carácter imperativo o programático de esta disposición, Contreras se pronuncia por el carácter imperativo del cometido de procurar la justa distribución de las cargas según la capacidad económica del contribuyente, atendiendo al principio de progresividad. Los otros cometidos estatales previstos en dicho artículo, esto es, "la protección de la economía nacional" y "la elevación del nivel de vida del pueblo", son estimados por Contreras como programáticos ¹⁹.

Por último, Padrón Amaré en torno a este tema sostiene que la Constitución de 1961 emparenta el objetivo de redistribución de los ingresos en la sociedad con el concepto del impuesto progresivo. En efecto, el Constituyente aspiró a un sistema fiscal que activamente proveyese a una redistribución eficaz del ingreso (ya que sólo de esa manera puede lograrse una elevación del nivel de vida del pueblo) y, al hacerlo, hizo de la progresividad o del efecto progresivo, una finalidad del sistema fiscal. El texto constitucional excluye, por tanto, la existencia de una fiscalidad neutra o exclusivamente encaminada hacia la recaudación de ingresos con prescindencia de otros fines esenciales o de igual rango ²⁰.

Ahora bien, en nuestro criterio, el Artículo 223 de la Constitución vigente le asigna al sistema tributario tres cometidos básicos: la justa distribución de las cargas según la capacidad económica del contribuyente, la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida del pueblo. Para el primero de tales cometidos, el Constituyente exige que se atienda al principio de progresividad. Esto significa que para lograr el cometido de la justa distribución de las cargas, la Constitución prevé que el sistema tributario apele a la progresividad, la cual actúa como un instrumento para el logro de un cometido estatal.

Es indudable el carácter imperativo del primero de los cometidos enunciados. Partiendo de tal premisa, cabe destacar que dicha disposición no establece como objetivo estatal la existencia de un sistema tributario en donde la totalidad de los tributos que lo conformen atiendan a la capacidad económica del contribuyente, sino que más bien dicha disposición persigue que el sistema tributario en términos globales tenga esa orientación.

17. CONTRERAS QUINTERO. *Ibid.* Pág. 34.

18. CONTRERAS QUINTERO. *Ibid.* Págs. 34-35.

19. CONTRERAS QUINTERO. *Ibid.* Pág. 38.

20. PADRON AMARE, Oswaldo. El sistema fiscal en su perspectiva económica y social. En *Revista de la Escuela Superior de las FAC.* Nº 2. Caracas, 1973. Pág. 65.

Ahora bien, con este cometido, el Estado persigue que el sistema tributario corrija, o en todo caso, no agrave los problemas de distribución del ingreso existentes en la población venezolana. En tanto postulado de naturaleza ética²¹, la redistribución se inscribe en el principio de justicia distributiva. Este último preside las relaciones de Derecho Público, esto es, la distribución de los beneficios y cargas sociales; establece una relación entre una cosa y una persona y tiende a que cada uno reciba un tratamiento conforme a su valía. En otras palabras, la justicia distributiva hace que, en lo que se refiere a premios, honores, etc., se le dé más a aquel que tiene más mérito, y consecuentemente, se le dé menos a quien tiene menos mérito. Así, lo justo consiste en dar de acuerdo con el merecimiento de cada uno²². La justicia fiscal configura una especificación de la justicia distributiva, expresando la exigencia de una distribución de la carga tributaria de manera progresivamente creciente en relación con las riquezas de cada uno para que recaiga un sacrificio igual sobre todos²³, a fin de lograr entonces la disminución de las diferencias en la distribución primaria provocada por las fuerzas del mercado.

Lo importante de la consagración constitucional de este principio es que pretende excluir la posibilidad de una política fiscal que pretenda concentrar los esfuerzos redistributivos *exclusivamente* en el gasto público. En efecto, el Constituyente expresa en dicha disposición la intención de que la tributación contribuya al logro de la redistribución del ingreso, sin perjuicio de que se acuda también al gasto público. Así lo reconoce implícitamente Oswaldo Padrón Amaré, cuando afirma que la admisibilidad en Venezuela de un sistema que no le reconozca a la tributación una función distributiva fundada sobre principios éticos, transferiría, en términos exclusivos y excluyentes, el problema de la justicia a la estructura y orientación del gasto público²⁴.

C. Progresividad como instrumento de redistribución

Sosteníamos con anterioridad que la progresividad no es más que un instrumento para lograr la justa distribución de las cargas con base en la capacidad económica del contribuyente, tal como lo señala la disposición bajo estudio. Y esto por cuanto existen otros instrumentos que permiten lograr también dicha finalidad. En efecto, en su obra *Principios de la Imposición*, Neumark distingue entre medidas negativas y medidas positivas que deberían aplicarse para el logro de los fines redistributivos. Así, entre las primeras encontramos la disminución de los llamados impuestos de tráfico así como de los impuestos sobre consumos específicos (al menos los que no se establecen sobre bienes de lujo) y la exención de los bienes que satisfacen necesidades vitales del impuesto general sobre el volumen de ventas. Entre los segundos, identificamos la adopción de un impuesto sobre la renta rigurosamente progresivo —que constituye el instrumento fiscal de redistribución más importante— y el establecimiento de un impuesto sobre sucesiones que al tiempo que reconozca el grado de parentesco de los sucesores, aplicando tipos impositivos más bajos al cónyuge e hijos del de cujus, tenga en cuenta la situación patrimonial del sucesor²⁵.

Se dice de ordinario que los impuestos progresivos son aquellos que tienen una alícuota creciente a medida que crece el monto imponible. Ahora bien, algunos autores

21. Vid. NEUMARK, Fritz. *Principios de la Imposición*. Madrid, 1974. Págs. 257-265.

22. AFTALION, Enrique y VILANOVA, José. *Introducción al Derecho*. Abeledo-Perrot. Buenos Aires. 1988. Pág. 211.

23. Vid. LUMIA, Giuseppe. *Principios de Teoría e Ideología del Derecho*. Editorial Debate. 1979. Págs. 133 y 134.

24. PADRON AMARE, Oswaldo. La imposición indirecta en la reforma tributaria: la justicia tributaria frente a las tendencias eficientistas en materia económica. *Revista de Derecho Tributario* N° 51, Segundo Trimestre 1991. Caracas. Pág. 46.

25. NEUMARK. *Ibid.* Págs. 257-265.

distinguen a la progresión, como forma técnica de determinar la cuantía de un impuesto, de la eficacia progresiva de ese impuesto en relación con la distribución de la renta nacional entre diferentes grupos de contribuyentes²⁶. Así, por ejemplo, un impuesto técnicamente progresivo al consumo de bebidas alcohólicas, puede tener un efecto regresivo, esto es, incidir más sobre los contribuyentes de menor renta.

En la doctrina venezolana que ha examinado el asunto con mayor profundidad se tiende a sostener que la progresividad aludida por la Constitución es la progresividad real, no exclusivamente la nominal o formal, coincidiendo con la noción de eficacia progresiva antes señalada. Así, Contreras sostiene que la Constitución exige una progresividad en el doble sentido: no solamente formal, porque se la consagre en una ley, sino también y principalmente, porque la incidencia del tributo funcione realmente como una progresividad²⁷. Por su parte, Padrón Amaré admite esta tesis cuando afirma que "... el efecto progresivo de un impuesto no es función solamente de la estructura tarifaria, entendida ésta como mecanismo de cálculo de la cuota tributaria. Un impuesto que admita tipos proporcionales puede tener un efecto progresivo si discrimina entre distintos supuestos, como ocurre, por ejemplo, con el establecimiento de tasas específicas sobre el consumo de lujo o el consumo superfluo, mayores que las aplicables a la generalidad de los bienes y servicios que se cambian en el mercado"²⁸.

Adviértase que el comentario de Contreras desarrolla lo sostenido por Jarach, en su obra *Finanzas Públicas*, en el sentido de que un análisis del Artículo 223 de la Constitución no puede limitarse al formalismo del Derecho Positivo creado en el ámbito tributario, bien a nivel legal o sub-legal, sino que exige una evaluación que sobrepasa los límites tradicionales de lo jurídico-formal, para exigir un análisis de tipo sociológico-causal, en donde habría que determinar el efecto del sistema tributario sobre los niveles de distribución de ingreso en Venezuela.

Padrón Amaré, en cambio, a pesar de admitir, aparentemente, el criterio de Contreras en la cátedra universitaria, pone el acento más bien en la circunstancia de que la estructura tarifaria progresiva no es condición suficiente para calificar a un sistema tributario como progresivo, sino que también habría que examinar la posible existencia de otras disposiciones que desvirtúen dicho carácter. Así, por ejemplo, el otorgamiento de exenciones, exoneraciones o rebajas puede, en ciertas condiciones, desvirtuar el carácter progresivo de la tarifa de un impuesto determinado.

Ahora bien, contrariamente a lo señalado por estos juristas, consideramos que la distinción por ellos indicada entre progresividad formal y progresividad real pasa por alto la distinción entre el concepto progresividad como instrumento, y el concepto redistribución como cometido estatal. De modo que lo que los autores indicados llaman progresividad real, no es más que el objetivo de redistribución previsto en la Constitución.

A juicio nuestro, en consecuencia, la progresividad a que se refiere la Constitución tiene que ser la formal, entendiendo que en la orientación hacia la redistribución que dicho texto dispone para el sistema tributario, una parte sustancial de los impuestos que admiten, desde el punto de vista técnico, tarifas progresivas, deben adoptar esa fórmula. Evidentemente, esto no significa que en el sistema deban prevalecer tributos con tarifas progresivas. Bastaría con que se tengan algunos tributos con esta clase de tarifa, siempre que en su conjunto el sistema tributario persiga fines redistributivos.

La aseveración anterior queda reforzada al tomarse en cuenta que la Constitución admite la posibilidad de que se establezcan tributos de diversa índole que, por

26. JARACH, Dino. *Finanzas Públicas. Esbozo de una teoría general*. Buenos Aires. 1978. Págs. 303 y 304.

27. CONTRERAS, *Ibid.* Pág. 35.

28. PADRON AMARE. *Ibid.* Pág. 46.

sus características técnicas, dificultan o imposibilitan la aplicación de tarifas progresivas. Así, a nivel del Poder Nacional, se prevé la creación de impuestos sobre la importación de bienes, sobre registro y timbre fiscal, y sobre la producción y consumo específico de bienes, tales como los alcoholes, licores, cigarrillos, fósforos y salinas, según lo dispone el ordinal 8º del Artículo 136 de la Constitución. Por otra parte, por interpretación al contrario de lo previsto en el ordinal 2º del Artículo 18 de la Constitución, es potestad de los Estados la creación de impuestos generales sobre bienes de consumo, una vez que los mismos hayan ingresado a su respectivo territorio²⁹. Por último, a nivel municipal, la Constitución le otorga a los municipios una potestad tributaria originaria para establecer el impuesto de patente de industria y comercio, tal como lo dispone el Artículo 31, en su ordinal 3º.

El elenco de tributos citados no admite, desde el punto de vista técnico, la aplicación de tarifas progresivas. Sin embargo, una porción sustancial de los mismos puede ser estructurada de forma que cumplan fines de redistribución.

D. *Eficacia del Artículo 223 de la Constitución*

Lo verdaderamente complejo de la disposición constitucional in comento es la determinación del cumplimiento del objetivo de redistribución allí previsto. En efecto, la verificación empírica de la violación del artículo mencionado enfrentaría considerables dificultades, en razón del nivel de los recursos requeridos, a objeto de ejecutar periódicamente estudios de distribución de ingreso en Venezuela que permitan precisar que existe una relación de causalidad entre una expresión en el tiempo y en el espacio del sistema tributario y un agravamiento de los problemas de distribución del ingreso en el país.

En efecto, en virtud de la especial naturaleza del artículo bajo estudio, la determinación de su posible violación no podría limitarse a la simple verificación de que en el sistema tributario venezolano prevalecen leyes tributarias con una estructura tarifaria proporcional o incluso regresiva. Más bien lo que se requiere es precisar si una configuración particular de dicho sistema contribuye a agravar los niveles de desigualdad. La prueba de tal hecho no es fácil si se considera que la estructura del sistema educativo y los problemas de desnutrición tienen una importancia aún más significativa que la estructura y componentes del sistema tributario en la existencia y profundización de las desigualdades³⁰.

De modo que el análisis requerido para probar la violación del artículo in comento exigiría por lo menos dos evaluaciones de los niveles de distribución del ingreso en el país: una, previamente a la adopción de cambios en el sistema tributario, y otra, una vez transcurrido un período prudencial, a fin de que se pueda determinar que en condiciones constantes —*ceteris paribus*— los cambios en el sistema tributario han agravado las desigualdades existentes.

Otra forma de enfrentar el problema planteado consistiría en realizar un análisis de la incidencia de los distintos tributos que conforman el sistema, a través de la revisión del producido de cada uno de éstos. En un primer paso podríamos descartar lo producido por tributos que claramente no respondan a objetivos de redistribución, del ingreso, conservando sólo aquellos que en principio respondan a dicho cometido. En una segunda fase, se evaluaría el efecto redistributivo real de los tributos restantes, examinando sus tarifas, exenciones, exoneraciones y rebajas, y su incidencia. Comparando el producido de tributos que cumplen fines redistributivos con aquellos que

29. Vid. BREWER-CARIAS, Allan R.: *Instituciones Políticas y Constitucionales*. Tomo I. Este autor señala que los Estados tienen una potestad tributaria originaria para establecer impuestos a la producción y consumo de bienes, incluyendo en esta categoría a los impuestos a las ventas, los cuales son en general en los Estados Federales, de la competencia estatal y no federal. Págs. 636 y 637.

30. Para un interesante análisis de este tema véase Reich, Robert. *Ibid.* Págs. 198-202 y 203-205.

no cumplen tal propósito, se podría determinar el cumplimiento o la violación del Artículo 223 de la Constitución.

En resumen, el Artículo 223 de la Constitución establece un modelo de sistema tributario que en su conjunto procure la redistribución del ingreso en la población del país. Para lograr dichos objetivos, el Constituyente exige que se apele al principio de progresividad, el cual no es más que uno de los instrumentos de los que se puede servir el Estado para lograr el cometido de redistribución. En consecuencia, dado que la Constitución no exige que se atienda *con exclusividad* al principio de progresividad, es posible emplear otros mecanismos que permitan la consecución de dicho fin. Ahora, la progresividad a que se refiere la Constitución es claramente la derivada del establecimiento de ciertos tributos que contengan tarifas que respondan en lo formal a dicho postulado, pudiendo admitirse que los fines de redistribución a nivel global del sistema tributario sean alcanzados a través de otros instrumentos.

Con fundamento en las consideraciones anteriores, se pasará de inmediato a estudiar diferentes tributos estatales y municipales.

III. LA JUSTICIA TRIBUTARIA A NIVEL ESTADAL Y MUNICIPAL

El análisis de los principales instrumentos de la tributación estatal y municipal exige un esfuerzo previo de depuración. Así, resultaría inútil para el análisis proyectado evaluar tributos cuyo producido es insignificante en relación a los ingresos de la correspondiente entidad territorial. De igual forma, la consideración de los llamados tributos vinculados (tasas y contribuciones especiales) carece de importancia en este estudio, en vista de que los mismos responden en lo esencial al principio del beneficio que, desde la perspectiva de la ciencia de la Hacienda Pública, no guarda relación con los principios de justicia y redistribución recogidos en el Artículo 223 de la Constitución³¹.

Las premisas de orden metodológico esbozadas conducen a una importante consideración en el caso de los impuestos estatales. A pesar que del estudio de la Constitución y de la Ley Orgánica de Descentralización, Delimitación, y Transferencia de Competencias del Poder Público, se pueda desprender la existencia de diversos tributos a nivel estatal, la captación de los mismos es tan reducida y la dependencia de tales entes del Situado Constitucional es tan acentuada que el efecto práctico de dichos tributos a los fines de la caracterización del sistema tributario es irrelevante. En efecto, la doctrina ha efectuado interesantes estudios sobre la naturaleza y alcance de impuestos estatales como la renta de papel sellado, la renta de las minas no metálicas ni preciosas, las salinas y ostrales de perlas y la renta de los impuestos específicos al consumo no reservados por la Ley al Poder Nacional³². Pero, lo cierto es que la dependencia financiera de los Estados con respecto al Poder Central, a través del Situado Constitucional, es tan acentuada que permite afirmar que los mismos subsisten gracias a dicha asignación³³.

31. No es esta una posición aceptada por toda la doctrina. Así, Jaime Parra Pérez considera que incluso tributos vinculados como las contribuciones parafiscales se encuentran sometidos a lo previsto en el Artículo 223 de la Constitución. Vid. La armonización tributaria en el marco del Derecho Tributario Venezolano y la Integración Andina. *Revista de Derecho Tributario*, número 53. Cuarto trimestre 1991. Pág. 25.

32. ROMERO MUCI, Humberto. *Aspectos tributarios en la Ley Orgánica de Descentralización, Delimitación y Transferencia de Competencias del Poder Público*. En Brewer-Carías, et. al. *Leyes para la descentralización política de la Federación*. Caracas 1990. Págs. 259-251.

33. República de Venezuela. Comisión de Estudio y Reforma Fiscal. *La Reforma Fiscal Venezolana*. Caracas 1983. Pág. 109.

En el caso de los municipios la situación es distinta, ya que a pesar de que el Situado Municipal representa un 32% del total de ingresos recaudados por dichos entes, de lo cual se deduce la alta dependencia de las finanzas municipales con respecto a esta fuente de ingresos para el cumplimiento de sus fines primordiales, los municipios cuentan con ingresos tributarios de importancia como el impuesto de patente de industria y comercio, que según estudio realizado por la Asociación Venezolana de Cooperación Municipal en 1981 representaba un 18% en promedio de los ingresos propios y transferidos de los municipios ³⁴.

En razón de lo expuesto se examinarán tanto el impuesto de patente de industria y comercio como el llamado impuesto sobre inmuebles urbanos, que no obstante carecer en la actualidad de importancia en términos de producto tributario, constituye un tributo de gran potencial recaudatorio ³⁵, tal como lo atestigua el desarrollo que el mismo ha alcanzado en otros países. Posteriormente se examinará la posible adopción de un impuesto al consumo de gasolina que sería establecido a nivel estatal, según propuesta formulada por el Ministerio de Hacienda durante el gobierno de Carlos Andrés Pérez, y la propuesta de crear impuestos generales a las ventas a nivel de los estados.

A. *El impuesto sobre patente de industria y comercio*

Teniendo por modelo lo previsto en las Ordenanzas sobre Patentes de Industria y Comercio del Concejo del Municipio Libertador del Distrito Federal y del Concejo Municipal del Distrito Sucre del Estado Miranda, puede afirmarse que el impuesto allí previsto no consulta la capacidad económica del contribuyente. En efecto, al recaer sobre los ingresos brutos de los contribuyentes señalados en tales instrumentos, este tributo no toma en cuenta la capacidad económica de los mismos a los fines de esablecer la exacción correspondiente, absteniéndose en consecuencia de asumir la tarea de redistribución que establece el Artículo 223 de la Constitución.

A la apreciación anterior habría que agregar que tal impuesto tiene una alícuota proporcional, lo cual implica una desviación con respecto a lo preceptuado en el Artículo 223 de la Constitución, en el sentido de que se atienda al principio de progresividad. Por último cabe destacar que las ordenanzas examinadas, en lugar de establecer un mínimo exento o mínimo vital, que de alguna forma contribuye a atemperar el efecto regresivo de una alícuota proporcional, colocan en su lugar el llamado mínimo tributable, que, a pesar de su bajo monto, confirma la anotada regresividad.

El esfuerzo de concejos municipales por realizar algún tipo de labor redistributiva a través de este impuesto está limitado a las exenciones previstas en las ordenanzas. Así, el Artículo 63 de la Ordenanza del Concejo del Municipio Libertador declara exentos del pago de ese impuesto a los ingresos que obtengan los vendedores ambulantes de periódicos, revistas, libros y billetes de lotería y los inválidos que ejerzan eventualmente el comercio, siempre que su capital no exceda de cinco mil bolívares; a quienes exploten pensiones familiares cuya capacidad máxima sea de tres huéspedes; y a quienes ejerzan actividades artesanales en su propia residencia o domicilio. Por su parte, la Ordenanza del Distrito Sucre del Estado Miranda agrega en su Artículo 42, a los supuestos incluidos en la ordenanza anterior, el caso de los vendedores ambulantes (buhoneros) cuyos ingresos, operaciones y ventas anuales sean inferiores a doce mil bolívares.

34. República de Venezuela, *Ibid.* Págs. 112 y 119.

35. RUAN SANTOS, Gabriel. El impuesto sobre inmuebles urbanos. *Revista del Colegio de Abogados del Distrito Federal.* Julio-diciembre 1991. Pág. 209.

B. El impuesto sobre inmuebles urbanos

En el caso del llamado impuesto sobre inmuebles urbanos, el modelo de ordenanza elegido, de la del Concejo del Municipio Libertador, presenta ciertas características que permiten sostener que la misma persigue, al menos de acuerdo con su formulación, el cumplimiento de fines redistributivos. En efecto, el impuesto en referencia es un impuesto al capital³⁶, que tiene por base imponible el valor del terreno y el valor de lo edificado o construido (Art. 4). Ahora, el monto del impuesto se determina en virtud de la aplicación de una tarifa progresiva, de acuerdo con el valor del inmueble (Arts. 6, 7, 8 y 9).

Es de hacer notar que, en tanto impuesto al patrimonio, el impuesto sobre inmuebles urbanos configura un claro instrumento de redistribución. Así, por lo demás, lo sostiene Neumark en su obra³⁷. Debe reconocerse, sin embargo, que por afectar a la fuente de la renta dicho tributo debe necesariamente contar con alícuotas bajas, lo cual disminuye su efecto redistribuidor en comparación con el impuesto sobre la renta o el impuesto sobre sucesiones.

A los fines de este estudio, se ha revisado también la Ordenanza de Impuestos sobre Inmuebles Urbanos del Concejo Municipal del Distrito Sucre del Estado Miranda. A diferencia de lo comentado en relación con la ordenanza anterior, el presente instrumento jurídico bien podría integrar el catálogo de patologías tributarias iniciado por el profesor Contreras Quintero. En efecto, la presente ordenanza no prevé, a nuestro juicio, un impuesto al capital, sino más bien un impuesto que grava la renta derivada de la titularidad de la propiedad u otro derecho real sobre bienes inmuebles ubicados en zonas urbanas.

En efecto, el impuesto allí previsto contempla que su monto será el 6% calculado sobre la cantidad bruta que el propietario perciba o pueda percibir en un año por concepto de alquileres (Art. 3). Evidentemente, la percepción de alquileres constituye un rubro de los ingresos brutos de los contribuyentes respectivos, derivado de la existencia de un capital, mas en modo alguno formando parte de éste.

Ahora, el impuesto también gravaría los cánones que hubiera podido recibir el contribuyente de no estar ocupando su propia casa. En tal supuesto, la ordenanza preceptúa que para fijar el impuesto se tomará en cuenta el alquiler que devengaría el casco de la casa [literal b) del artículo 6]. La aplicación del impuesto sobre este rubro de ingresos configura un gravamen sobre la renta presunta de bienes durables de consumo. Esta clase de renta ha sido estudiada con detenimiento por John Due en su obra *Análisis económico de los impuestos*. Al respecto, dicho autor sostiene que la compra de una casa es, fundamentalmente, un tipo de inversión en que el rédito toma la forma de valor de uso de la propiedad en lugar de una renta en dinero efectivo. Al poseer una casa-habitación, una persona elimina la necesidad de pagar un alquiler y de esa forma el rédito en términos monetarios es obvio e inmediato, aunque no tome la forma de un canon, dividendos o interés. Por consiguiente, parte de la renta del propietario, es decir, de su ingreso económico del año, es el valor locativo de la propiedad³⁸.

Por lo demás, las disposiciones citadas estarían viciadas de nulidad por referirse a materias expresamente reservadas al Poder Nacional, esto es, la creación de un impuesto que grava la renta le corresponde al Poder Nacional en virtud de lo previsto en el ordinal 8º del Artículo 136 de la Constitución.

A esta conclusión ha llegado la Corte Suprema de Justicia. Así, en sentencia del 26 de enero de 1966, la Corte, en Sala Político-Administrativa, sostuvo que las nor-

36. Vid. Sentencia de la Corte Federal y de Casación, Corte Plena, de fecha 15 de octubre de 1946. Citada por Ruan. *Ibid.* Pág. 193.

37. NEUMARK. *Ibid.* Pág. 262.

38. DUE, John. *Análisis económico de los impuestos*. Buenos Aires 1972. Págs. 104-105.

mas de la Ordenanza, cuya nulidad se pide, establecen como renta del Municipio "el impuesto del medio alquiler" (Art. 2º, Nº 5º), el cual aparece fijado en el Artículo 9º en la forma siguiente: "Medios alquileres: El 4% anual sobre el monto del alquiler del inmueble" ... Ahora bien, el Concejo Municipal del Distrito Maturín al crear dicho impuesto está gravando la renta inmobiliaria, estableciendo un genuino impuesto sobre la renta, materia expresamente reservada al Poder Nacional, en virtud de lo previsto en el Artículo 136, ordinal 8º de la Constitución. Por todo lo cual es forzoso concluir que las disposiciones impugnadas coliden con la disposición constitucional citada, y son por consiguiente violatorias de los Artículos 117 y 118 de la misma Constitución³⁹.

La admisibilidad de la existencia de un ingreso en el caso bajo estudio —no sujeta a impuesto sobre la renta en la mayoría de las legislaciones en razón de quedar fuera de la definición de renta como flujo de riqueza— refuerza la crítica formulada contra la Ordenanza del Distrito Sucre del Estado Miranda. En tal sentido, dicha ordenanza ha previsto un impuesto que grava una parte de los ingresos brutos de los contribuyentes allí indicados, generando una doble imposición en los casos de contribuyentes sobre los que además recaiga el impuesto de patente de industria y comercio, en lo que a percepción de cánones de arrendamiento se refiere.

En tal virtud, independientemente de la posibilidad de intentar un recurso de nulidad por inconstitucionalidad del instrumento normativo bajo estudio, en razón de que viola el ordinal 8º del artículo 136 de la Constitución, consideramos que dada la deformación del impuesto sobre inmuebles urbanos efectuada en este caso, transformando un impuesto al capital cuyas tarifas por definición deben ser bajas, por un impuesto que grava una categoría de ingreso bruto con tarifas más elevadas, aunque sobre una base más reducida, los contribuyentes afectados podrían *evaluar la conveniencia* de intentar un recurso de inconstitucionalidad de dicha ordenanza por violación del Artículo 102 de la Constitución, el cual consagra el principio de no confiscatoriedad. En este sentido, como referencia importante del Derecho Comparado, la Corte Suprema de Argentina ha sostenido que los tributos son confiscatorios cuando absorben una parte sustancial de la propiedad o de la renta⁴⁰. En la medida en que la doble tributación sobre las rentas efectivas o presuntas derivadas de la titularidad de un derecho real sobre un inmueble se traduzca en una absorción sustancial de la propiedad o de la renta correspondiente, el recurso de inconstitucionalidad mencionado puede servir como instrumento de defensa del contribuyente.

C. *El impuesto sobre el consumo de gasolina*

En lo concerniente al impuesto sobre el consumo de gasolina a nivel de los Estados, el mismo participa de las características de los llamados impuestos a los consumos específicos o sisas suntuarias. Este tipo de sisa se basa en el principio de distribuir la carga tributaria con fundamento en los beneficios recibidos. Si existe estrecha correlación entre los beneficios de una actividad gubernamental determinada y el consumo de ciertas mercancías, la imposición de una sisa a la venta de la mercancía será un medio efectivo de distribuir la carga en relación al beneficio y facilitará la determinación de los niveles óptimos del servicio a prestarse⁴¹.

Adviértase que este impuesto debe distinguirse del impuesto al consumo previsto en el Artículo 43 de la Ley de Hidrocarburos. Aquel impuesto es el que están obligados a satisfacer las llamadas empresas petroleras operadoras (Corpoven, S.A., La-

39. Véase *Jurisprudencia Ramírez & Garay*. XIV. 1966. Primer semestre. Págs. 564-565.

40. VILLEGAS, Héctor. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Buenos Aires, 1980. Tomo I. Pág. 191.

41. DUE, *Ibid.* Págs. 313 y 314.

goven, S.A., y Maraven, S.A.), en su condición de concesionarios de manufactura y refinación por los productos que expendan en el país, quedando libres de la aplicación de tal impuesto los productos que se destinen a la exportación.

Ahora bien, el argumento presentado de ordinario en favor de las sisas descansa sobre la premisa de que la producción y empleo de los artículos sobre los que recae (tabaco, alcohol, además de la gasolina), alcanzaría niveles que excederían los considerados óptimos, si no fuese por los gravámenes impuestos sobre ellos.

Sin embargo, las sisas suntuarias han sido muy criticadas desde el punto de vista de la equidad. En este sentido, suele argumentarse en los casos de los impuestos al alcohol o al tabaco que la base de los gravámenes está dada por el juicio moral de los responsables de elaborar la legislación tributaria en el sentido de que los usuarios no necesitan realmente los bienes y que podrían continuar viviendo sin ellos⁴². Además se critica el efecto regresivo de tales tributos, ya que el monto que una persona gasta en cigarrillos no guarda relación con su nivel de ingresos, de modo que el impuesto tiende a incidir con mayor dureza sobre la capa de la población de menores ingresos.

En el caso del impuesto sobre la gasolina, algunos sostienen que su efecto regresivo puede ser atemperado mediante el establecimiento de tarifas progresivas sobre la base del diferente octanaje de dicho bien. Sin embargo, este tipo de medida que tiende a presumir una mayor capacidad económica en aquellos conductores que usan gasolina de alto octanaje, no es en absoluto un medio confiable para determinar dicha capacidad económica.

Por otra parte, otros afirman que a pesar del efecto regresivo de un impuesto de esta naturaleza, el potencial recaudatorio del mismo es tan elevado que permitiría a través de adecuadas políticas de gasto público lograr el efecto redistributivo deseado. Esta apreciación, sin duda correcta en virtud de la inegable importancia del gasto público como instrumento de redistribución, enfrenta el obstáculo de lo previsto en el Artículo 223 de la Constitución, que tal como se analizó anteriormente exige que la redistribución se efectúe a nivel de ingresos tributarios.

D. *El impuesto sobre la renta estatal*

En vista de la limitación impuesta en el Artículo 223 de la Constitución, nos permitimos presentar para su análisis una propuesta que resultará sin duda polémica. Se trata de estudiar las condiciones para establecer en el país un impuesto sobre la renta estatal.

La creación de un impuesto sobre la renta a nivel de los estados federados cuenta con antecedentes en el Derecho Comparado. Así, en Estados Unidos de América, coexiste el impuesto sobre la renta federal con el de la mayoría —mas no todos— los estados de la Unión. En su obra *Federal tax policy*, el hacendista norteamericano Joseph Pechman destaca cómo, a fin de minimizar el riesgo de doble o múltiple imposición en razón de tal esquema, se ha adoptado una estructura conforme a la cual los impuestos pagados a nivel estatal sean deducibles del impuesto federal. La deducibilidad, sin embargo, procediendo en la dirección apuntada o viceversa debe ser estudiada cuidadosamente, a objeto de evitar que impuestos independientemente considerados como progresivos, se transformen, bajo ciertas condiciones, en impuestos regresivos⁴³.

En el caso venezolano, las limitaciones derivadas de la ineficiencia de la Administración Tributaria unida a la propia complejidad del esquema norteamericano puede

42. DUE. *Ibid.* Págs. 318 y 319.

43. PECHMAN, Joseph. *Federal tax policy*. Washington. 1983. Pág. 259.

conducirnos a la conclusión de que la implantación del mismo en Venezuela resulta inconveniente. Sin embargo, pudiera merecer una evaluación más favorable, la consideración de una variable del referido esquema que reserve al Poder Nacional la tributación de los hidrocarburos y transfiera a los estados el impuesto sobre la renta aplicable a las restantes personas naturales y jurídicas.

En todo caso, tal como se expuso al comienzo de este estudio, el impuesto sobre la renta progresivo es el instrumento más importante de la política de ingreso público de un Estado para lograr fines redistributivos. Importa puntualizar que en Venezuela la Constitución impone la existencia de un sistema tributario que permita la justa distribución de las cargas, y que las resistencias fiscales existentes en la sociedad venezolana parecen aconsejar la recaudación de los tributos que la actividad petrolera ya no puede proporcionar, a través de entes estatales o locales que se encuentran más próximos a la gente. En tal virtud, un instrumento que permitiría la recaudación de nuevos recursos, en observancia de lo previsto en el Artículo 223 de la Constitución, es el mantenimiento de un impuesto sobre la renta rigurosamente progresivo, el cual, como sugerimos, bien podría ser aplicado a nivel de los Estados.

Adviértase, sin embargo, que la consideración positiva del impuesto sobre la renta no guarda relación alguna con la configuración otorgada a dicho impuesto por la ley vigente en la materia. En efecto, en dicho texto legal se culmina una labor de debilitamiento y desnaturalización del impuesto sobre la renta iniciada, según algunos, a comienzos de la década de los 70. Esto ha llevado a tener en la actualidad un impuesto sobre la renta, cuyo potencial recaudatorio, hecha excepción del sector petrolero, es mínimo, al tiempo que la proliferación de exenciones y el otorgamiento de amplias deducciones y rebajas, han conducido a una sensible declinación de la importancia de dicho tributo como instrumento de redistribución del ingreso ⁴⁴.

Ahora bien, es de hacer notar que para la adopción de un impuesto como el propuesto, sería necesario dictar una ley de conformidad con lo dispuesto en el Artículo 137 de la Constitución. Dicho artículo dispone que el Congreso, por el voto de las dos terceras partes de los miembros de cada Cámara, podrá atribuir a los Estados o a los Municipios determinadas materias de la competencia nacional a fin de promover la descentralización administrativa.

Esta disposición ha generado una interesante polémica en la doctrina. Dicha polémica se contrae a la determinación de los límites a las potestades otorgadas al Congreso por el precitado precepto de la Constitución.

Gustavo Linares Benzo es tal vez quien mejor ha defendido una posición restrictiva con respecto a esta disposición. En efecto, para dicho autor, el artículo 137 de la Constitución solamente permite el traspaso de poderes administrativos a los Estados. En consecuencia, queda fuera del alcance de tal disposición la transferencia a los Estados de potestades legislativas.

En lo fundamental, el argumento de Linares se reduce a sostener que en vista de que "...las atribuciones de nuevas materias a los Estados tienen por fin promover la descentralización administrativa, lo que prohíbe cualquier traslado de funciones públicas superiores —de sustancia legislativa— propias del Poder Nacional a los Estados, y que, por otro lado, la misma Constitución otorga potestades legislativas a éstos en las materias que les sean transferidas, el único modo de conciliar ambas disposiciones es afirmando que esa competencia legislativa estatal sólo puede emplearse para la descentralización administrativa, y nunca más allá" ⁴⁵.

44. Sobre este tópico, véase la obra de Fernando Ramírez, *Justicia para pocos: la progresividad en la imposición personal sobre la renta en Venezuela*. La Universidad del Zulia. Maracaibo, 1988.

45. LINARES BENZO, Gustavo. Naturaleza de las potestades transferibles a los Estados y Municipios mediante el Artículo 137 de la Constitución. *Revista de la Facultad de Derecho*, Número 44. Universidad Católica Andrés Bello. Caracas 1992. Pág. 194.

Un posición distinta, y de mayor fuerza, a nuestro juicio, ha sido planteada por el constitucionalista venezolano Carlos Ayala Corao. En efecto, dicho autor sostiene que la referida disposición constituye un injerto de Constitución flexible en una Constitución rígida, que cuenta con diversos ejemplos en el Derecho Comparado. En tal sentido, Ayala explica cómo a través de este mecanismo, las Constituciones de otros países han logrado que el esquema constitucional de reparto de competencias pueda ser modificado sin recurrir a los procedimientos formales de Enmienda y Reforma General previstos en el Texto Fundamental ⁴⁶.

En tal virtud, la transferencia de competencias efectuada a través del Artículo 137 sólo encuentra por límite la existencia de competencias que son de la esencia del Poder Nacional. De modo que quedaría excluida una interpretación desmedidamente extensiva que pretenda desmontar el Estado mismo, a través de este instrumento. Según Ayala, las competencias que forman parte de la esencia del Poder Central, por ser inherentes a su existencia misma, son disposiciones intangibles y por tanto no susceptibles de ser atribuidas a los Estados y Municipios. Entre tales materias se encuentran: la actuación internacional de la República; la defensa y suprema vigilancia de los intereses generales de la República; la naturalización, admisión, extradición y expulsión de extranjeros; la organización y régimen de las aduanas, y la organización y régimen de las Fuerzas Armadas Nacionales ⁴⁷.

Ahora, la posibilidad de que la competencia del Poder Nacional consistente en la organización, recaudación y control del impuesto sobre la renta sea transferida, total o parcialmente, a los Estados no parece afectar la esencia del Estado nacional, en particular, si se considera que dicha práctica ha sido adoptada en otros países, sin que evidentemente los mismos se hayan desintegrado. En efecto, si en Estados Unidos la convivencia de impuestos sobre la renta a nivel federal y a nivel de los estados no ha ocasionado la desintegración del Estado como tal, guardando las diferencias existentes entre ambos países, el establecimiento de un esquema como el planteado para Venezuela no debería encontrar objeciones sustanciales a su adopción.

E. *El impuesto general a las ventas*

Previamente a la aprobación del impuesto al valor agregado (IVA), se estuvo discutiendo en el país la conveniencia de crear un impuesto al consumo de carácter local ⁴⁸. Vale la pena revisar los aspectos fundamentales de dicho tributo.

En efecto, el 15 de junio de 1993, el Poder Ejecutivo del Estado Aragua introdujo ante la Asamblea Legislativa de dicho Estado el proyecto de Ley que crea un Impuesto sobre las Ventas de Bienes Muebles y Servicios Industriales y Comerciales.

En la doctrina tributaria se caracteriza a este instrumento como un típico impuesto al consumo. Esta clase de impuesto grava la venta (o producción) de artículos de consumo y se recaudan de los vendedores. Mientras el tributo se refleje en ma-

46. AYALA CORAO, Carlos. *Naturaleza y alcance de descentralización estatal*, en Brewer-Carías, et. al. *Leyes... Ob. Cit.*, Págs. 99 y 100.

47. AYALA. *Ibid.* Págs. 105 y 106.

48. Incluso con posterioridad a su aprobación, algunos autores insisten en las bondades del impuesto al consumo a nivel estatal. Así, Alexander Guerrero sostiene que "la transformación del IVA en un impuesto al consumo —de carácter regional— eliminaría parcialmente su regresividad, además de que se constituiría en una contribución al proceso de descentralización fiscal y administrativa. Un impuesto al consumo establecido por alcaldías y gobernaciones contaría con una estructura tributaria que existe actualmente y que se utiliza para recolectar los impuestos municipales. Los costos de recolección en que se incurriera con un impuesto de carácter nacional como el IVA no serían necesarios para recolectar un impuesto al consumo. De esta manera, las tasas impositivas de este impuesto —tax— estarían en función del potencial económico y de la estructura de consumo de cada ciudad, municipio y estado". *Economía Hoy*, jueves 30 de diciembre de 1993. Pág. 17.

yores precios, los individuos lo soportarán en la forma de un impuesto suplementario al precio de los bienes que adquieran ⁴⁹.

El impuesto a las ventas, en tanto especie del género impuesto al consumo, recae sobre una amplia variedad de bienes y servicios. En la medida en que el mismo sea trasladado a los compradores de tales productos, su carga se distribuye en proporción a los gastos en consumo sobre los bienes y servicios gravados.

Según lo explica Oswaldo Padrón Amaré, en su condición de redactor del documento citado, se trataría de un impuesto monofásico, limitado a la fase de consumo final dentro del territorio del Estado en cuestión, de los bienes y servicios gravados ⁵⁰.

Desde el punto de vista de equidad, la doctrina señala dos argumentos a favor de esta clase de impuestos. En primer término, se ha sostenido que, para propósitos impositivos, el rédito puede estimarse apropiadamente formado sólo por los desembolsos realizados por concepto de consumo, por cuanto únicamente este último determina el bienestar económico. En desarrollo de esta teoría, economistas clásicos como John Stuart Mill y Pigou sostuvieron que la aplicación del tributo sobre la porción del rédito que se ahorra y las utilidades que dicho rédito ahorrado genera, constituye una doble imposición, ya que la cantidad ahorrada se reduce en la medida del impuesto, y luego, sin embargo, se gravan las utilidades provenientes de ella ⁵¹.

Al argumento anterior se agrega aquel según el cual la equidad exige que se grave a las personas en base a lo que obtienen del fondo común, en lugar de hacerse sobre su contribución al mismo. En este sentido, se sostiene que el nivel de vida directo e inmediato de una persona depende del volumen de su consumo; cuando dicha persona ahorra para consumir, luego, debería ser gravado únicamente al momento del consumo ⁵².

Por su parte, tal vez el argumento de mayor solidez presentado en contra de este impuesto desde el punto de vista de la equidad consiste en la circunstancia que el mismo discrimina en favor de quienes ahorran gran parte de su ingreso. En efecto, el criterio del gasto no sólo favorece generalmente a los grupos de altos ingresos ya que se hallan en mejor posición para ahorrar cantidades relativamente elevadas, sino también a todas aquellas personas de cualquier nivel de ingresos que ahorran porcentajes desproporcionalmente elevados de sus ingresos. En este orden de ideas, si los impuestos basados en el gasto recaen sobre los consumidores a tasas proporcionales, la carga tributaria se distribuirá en forma regresiva, discriminando en contra de familias numerosas y contra quienes se hallan en circunstancias que los obligan a gastar la mayor parte de su ingreso ⁵³.

Es de hacer notar que el proyecto de ley redactado por Padrón Amaré establece ciertas disposiciones que pretenden atemperar el efecto regresivo de este tributo ⁵⁴. Así, dicho instrumento prevé una exención para todos aquellos bienes calificados como de primera necesidad. Además, el mismo adopta una alícuota más elevada para aquellos bienes y servicios considerados de lujo o superfluos.

En conclusión, sin pronunciarnos sobre la polémica en torno a la constitucionalidad del impuesto en cuestión, en lo concerniente a su creación por los Estados, estimamos que dicho tributo en la forma en que se pretende aprobar tendría un efecto regresivo moderado.

49. DUE, John.

50. Vid. *Economía Hoy*. Martes 6 de julio de 1993. Pág. 8.

51. DUE, *Op. Cit.* Pág. 248.

52. *Ibidem*.

53. DUE, *Op. Cit.* Pág. 253.

54. *Economía Hoy*. *Ibid.* Pág. 8.

IV. CONCLUSIONES

El déficit fiscal existente en la actualidad encuentra su origen en la conformación estructural de nuestras finanzas públicas, las cuales han dependido en términos casi exclusivos de los ingresos derivados de la actividad petrolera. En la medida en que la estructura de costos del negocio petrolero nacional se ha alterado para hacer mucho más onerosa la explotación, refinación y comercialización de los yacimientos existentes, el aporte de las empresas petroleras al Fisco se ha venido reduciendo.

El recurso a nuevos tributos parece ser el camino más ortodoxo para corregir el problema planteado. La creación del impuesto al valor agregado (IVA) y el impuesto a los activos empresariales ha generado problemas de aplicación, en razón de las resistencias fiscales existentes en la población venezolana. Estas resistencias se deben posiblemente, en el caso venezolano, a la percepción de que una porción considerable de lo recaudado sería devorada por la corrupción existente en el sector público.

Como una vía para vencer las prenombradas resistencias fiscales, se ha propuesto, dentro de un ambiente propicio a la descentralización territorial, la transferencia a los Estados de nuevos ramos tributarios. Esta propuesta se inscribe en una tendencia de cierta importancia en el mundo occidental, en el sentido de que los servicios públicos —y por ende los recursos que permitan financiarlos— sean asignados a los niveles gubernamentales más próximos a la población. De esta forma las resistencias fiscales son superadas por cuanto la gente tendría la percepción de que puede vigilar el uso que se está dando al dinero que entrega como tributo.

Sin embargo, la referida transferencia encuentra en Venezuela las limitaciones derivadas del principio de justicia tributaria, recogido por el Artículo 223 de la Constitución, en virtud del cual el sistema tributario debe procurar la justa distribución de las cargas según la capacidad económica del contribuyente, atendiendo al principio de progresividad. En la medida en que los tributos estatales y locales ganen importancia en la conformación del sistema tributario venezolano, es necesario determinar si dicho sistema, en términos globales, observa lo previsto en la citada disposición constitucional.

El presente estudio ha comprendido el examen de la disposición constitucional que consagra la noción de justicia tributaria y su aplicación a los tributos más importantes en las esferas estatales y locales. Del examen de estos últimos se ha llegado a la conclusión de que, en el caso del llamado impuesto sobre patente de industria y comercio y en el propuesto impuesto al consumo de gasolina, no se atiende, en principio, al objetivo de redistribución previsto en la Constitución, mientras que en el impuesto sobre inmuebles urbanos, en tanto impuesto sobre el capital, y en el impuesto sobre la renta estatal, sí se responde a dicho cometido. El caso del impuesto a las ventas admite en principio un juicio negativo en lo concerniente a su equidad. Sin embargo, las exenciones previstas en dicho impuesto, unidas al mayor nivel de la alícuota para bienes suntuarios, permite atemperar el efecto regresivo del mismo.

Es de hacer notar que algunos de los tributos que no persiguen objetivos redistributivos podrían estructurarse de forma que en su aplicación den cumplimiento, así sea moderadamente, a dicho objetivo. En efecto, el impuesto sobre patente de industria y comercio puede prever un amplio elenco de exenciones que reconozcan las diferencias existentes en la capacidad económica de los contribuyentes.

En cuanto al impuesto al consumo de gasolina, cabe destacar que posiblemente no resulte conveniente ni eficiente el establecimiento de condiciones especiales para las clases de menos recursos, a través de tarifas más bajas para los vehículos de transporte público, por ejemplo, en razón de las dificultades administrativas que se generarían para controlar eventuales reventas del combustible. De modo que por razones de eficiencia parece preferible aplicar tarifas uniformes a este tributo, a fin de maximizar su potencial recaudatorio.

En suma, puede concluirse preliminarmente que, excepto por el impuesto sobre inmuebles urbanos y el propuesto impuesto sobre la renta estatal sobre base rigurosamente progresiva, los impuestos examinados no cumplen con el objetivo de redistribución previsto en la Constitución. Una conclusión definitiva sobre este asunto requeriría un análisis sobre la base propuesta en la sección II.D, de este estudio, para lo cual sería necesario obtener información sobre las proyecciones de ingresos de cada uno de los rubros estudiados y su impacto sobre la distribución del ingreso en el país.

En todo caso, como quiera que el Artículo 223 de la Constitución se refiere al sistema tributario en sentido global, si la profundización del llamado federalismo fiscal incorpora o se ve acompañada por el establecimiento, bien a nivel federal o bien a nivel estatal o local, de tributos que sí realicen funciones de redistribución del ingreso, permitiendo que la orientación general del sistema atienda a dicho objetivo, pudiera sostenerse que, en principio, las modificaciones introducidas al sistema tributario son compatibles con lo previsto en el Artículo 223 de la Constitución.

BIBLIOGRAFIA

- AYALA CORAO, Carlos. *Naturaleza y alcance de la descentralización estatal*. En Brewer-Carías, et. al. *Leyes para la descentralización política de la Federación*. Caracas, 1990.
- BREAK, George F. *Financing Government in a Federal System*. The Brookings Institution. Washington, 1980.
- BREWER-CARIAS, Allan R. *Instituciones Políticas y Constitucionales*. Tomo I. San Cristóbal, 1985.
- CASADO HIDALGO, Luis. *Temas de Hacienda Pública*. Ediciones de la Contraloría General de la República. Caracas, 1978.
- CONTRERAS QUINTERO, Florencio. *Disquisiciones Tributarias*. Mérida, 1969.
- DUE, John. *Análisis económico de los impuestos*. Buenos Aires. 1972.
- GUERRERO, Alexander. *La crisis fiscal, sus atenuantes y alternativas al IVA*. Diario Economía Hoy, 30 de diciembre de 1993. página 17.
- ITURRIOZ, Eulogio. *Curso de Finanzas Públicas*. Ediciones Macchi. Buenos Aires, 1981.
- JARACH, Dino. *Finanzas Públicas: esbozo de una teoría general*. Buenos Aires, 1978.
- KELSEN, Hans. *Teoría General del Derecho y del Estado*. Universidad Nacional Autónoma de México. México, 1958.
- LINARES BENZO, Gustavo. *Revista de la Facultad de Derecho*, Número 44. Universidad Católica Andrés Bello. Caracas, 1992.
- LUMIA, Giuseppe. *Principios de Teoría e Ideología del Derecho*. Editorial Debate. Madrid, 1979.
- NEUMARK, Fritz. *Principios de la Imposición*. Madrid, 1974.
- PADRON AMARE, Oswaldo. *El Sistema Fiscal en su perspectiva económica y social*. En Revista de la Escuela Superior de las FAC. Nº 2. Caracas, 1973.
- : *La imposición indirecta en la reforma tributaria: la justicia tributaria frente a las tendencias eficientistas en materia económica*. Revista de Derecho Tributario Nº 51. Caracas, segundo trimestre, 1991.
- PARRA PEREZ, Jaime. *La Armonización Tributaria en el marco del Derecho Tributario Venezolano y la Integración Andina*. Revista de Derecho Tributario, Nº 53. Cuarto trimestre de 1991 Página 25.
- PECHMAN, Joseph. *Federal tax policy*. The Brookings Institution. Washington, 1983.
- RAMIREZ, Fernando. *Justicia para pocos: la progresividad en la imposición personal sobre la renta en Venezuela*. La Universidad del Zulia. Maracaibo, 1988.

- REICH, Robert. *The work of nations: preparing ourselves for the 21 century capitalism*. New York, 1992.
- República de Venezuela. *Comisión de estudio y reforma fiscal. La reforma fiscal venezolana*. Caracas, 1983.
- POMERO MUCI, Humberto. *Aspectos tributarios en la Ley Orgánica de Descentralización, Delimitación y Transferencia de Competencias del Poder Público*. En Brewer-Carías, et. al. "Leyes...".
- RUAN SANTOS, Gabriel. *El impuesto sobre inmuebles urbanos*. Revista del Colegio de Abogados del Distrito Federal. Caracas, julio-diciembre, 1991.
- SWARTZ, Thomas y PECK, John. *The changing face of fiscal federalism*. Challenge, the magazine of economic affairs. New York, november-december 1990.
- VELIZ, Claudio. *La tradición centralista de América Latina*. Editorial Ariel. Barcelona, 1984.
- VERNENGO, Roberto. *Curso de Teoría General del Derecho*. Depalma. Buenos Aires, 1986.
- VILLEGAS, Héctor. *Curso de Finanzas. Derecho Financiero y Tributario*. Depalma. Buenos Aires, 1980.