



LA NORMATIVA TRIBUTARIA APLICABLE AL SECTOR AGRARIO VENEZOLANO

(Applicable tax regulations in Venezuelan agrarian sector)

Recibido: 06 de septiembre de 2012 **Aceptado:** 15 de octubre de 2012

Ávila Angarita, Nuvia

Abogada en libre ejercicio, Venezuela

nuvimarina@gmail.com

RESUMEN

El presente estudio tuvo como objetivo analizar las normas con contenido tributario dentro del ordenamiento jurídico venezolano aplicables al sector agrario venezolano. Dicho análisis comenzó por las contenidas en el texto constitucional de 1999 hasta las normas legales y sublegales dictadas en el 2011. Se hace énfasis en los nuevos principios constitucionales agrarios, en los nuevos impuestos y contribuciones especiales de rango constitucional, continuando con el análisis de cada una de las leyes y decretos contentivos de impuestos, de tasas y de contribuciones parafiscales susceptibles de ser aplicados al sector agrario venezolano, tanto a nivel nacional como municipal; no sin antes caracterizar al sector agrario venezolano, para establecer sus particularidades; apoyando todo el estudio en reconocida doctrina agraria y tributaria de autores venezolanos e internacionales. Metodológicamente, la investigación es descriptiva, cualitativa, documental; siguiendo un diseño bibliográfico, no experimental y empleando como técnicas de recolección de datos la observación documental y archivos computarizados; y como técnica el análisis documental, crítico, analítico y comparativo. La conclusión principal se centra en la necesidad de realizar una reorganización profunda de los tributos que atañen a ese importante sector, atendiendo a las características naturales propias de la actividad y a la realidad en la cual se desenvuelve, unificando criterios de aplicabilidad y coadyuvando a la formación de la necesaria cultura tributaria en el sector.

Palabras clave: Sector agrario, Normativa tributaria, Principios constitucionales agrarios.

ABSTRACT

This study had as object to analyze tax legislation applicable to Venezuelan agrarian sector. The mentioned analysis began for laws containing on the 1999s constitutional text until legal and sublegal norms proposed in 2011. Has an emphasis on the new agrarian constitutional principles, as well in the new taxes and special contributions of constitutional range, consequently with the analysis of each one of the laws and decrees containing tax, taxes and parafiscal contributions subject to be applied in the agrarian sector Venezuelan, as in a national level as a municipal one; not without characterize the Venezuelan agrarian sector to establish its particularities, supporting this study with all recognized agrarian and tax doctrine of venezuelan and international authors. Methodology, the investigation is descriptive, quantitative and documental; following a bibliographic and no experimental design, using as data recollection techniques: documental observation and computerized files; and as a technique, the documental, critical and comparative analysis. The main



conclusion is rounded on the necessity of realize a deep reorganization of the tributes that belong to that important sector, attending to the nature and own characteristics of the activity and reality which it involved, joining applicability criteria and contributing to the formation of the necessary tax culture in the sector.

Keywords: Agrarian sector, Tax legislation, Agrarian constitutional principles.

INTRODUCCIÓN

Con el establecimiento en Venezuela de un sistema tributario como tal, lo cual ocurrió a partir del año 1942 al promulgarse la Ley de Impuesto sobre la Renta, la actividad agraria también fue incluida como objeto de tributación, distinguiéndosele con un tratamiento diferente al de las demás actividades productivas, en aras de brindarle protección en las etapas primarias de la producción.

Desde ese entonces a la actualidad, la incorporación de nuevos impuestos como el del valor agregado, la aplicación eventual de impuestos temporales como el dedicado a las transacciones financieras y al débito bancario, y la aparición de numerosas contribuciones parafiscales, han ido haciendo cada vez más complejo el propio sistema tributario y complicado el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los sujetos pasivos, y aún en ciertos casos, también de los sujetos activos.

Al hacer un recorrido por el ordenamiento jurídico venezolano, comenzando por la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela de 1999 y continuando con las leyes y decretos con contenido tributario promulgados desde el año 2000 hasta la actualidad, se observan variadas situaciones relacionadas con el tratamiento tributario dado a las diferentes clases de actividades agrarias; apreciándose que una misma actividad puede ser objeto de exoneración de un tributo específico bajo un régimen legal, pero puede resultar gravado de forma diferente por otra norma tributaria distinta, produciéndose situaciones contradictorias, contraproducentes e incluso hasta inciertas en muchos casos.

En ese contexto se desarrolla el presente estudio, el cual está basado en un trabajo de investigación más amplio realizado por la autora para optar a grado académico, siendo el fin ulterior el de contribuir a la mayor comprensión y conocimiento de la problemática tributaria en el sector agrario y dar pie a nuevos estudios.

1. EL SECTOR AGRARIO VENEZOLANO

En un sentido estricto, emplear el término sector agrario significa hacer referencia tanto a la realización de ese conjunto diverso de actividades propias del agro íntimamente ligado a su afincamiento físico en el suelo, como a esa porción de la población que se dedica a explotar tales actividades (Longo, 1951, citado por Carroza, 1982).

Por consiguiente es ineludible y esencial establecer, primero, una definición de la actividad agraria como tal, especificando sus diversas clases; en segundo lugar, identificar



su aspecto objetivo representado por la tierra o suelo donde se desenvuelve; y en tercer lugar, identificar a los agentes o sujetos dedicados a ejecutar esas actividades (Venturini, 2009). Esos tres factores tienen gran importancia para caracterizar al sector agrario y considerarlo desde el punto de vista tributario.

(a) LA ACTIVIDAD AGRARIA

Carroza (1982) acuñó el criterio de agrariedad para definir la actividad productiva agrícola considerándola como el desarrollo de un ciclo biológico, vegetal o animal, ligado al disfrute de las fuerzas y de los recursos naturales, con el fin económico de la obtención de frutos, vegetales o animales, destinables al consumo directo tales cuales o bien transformados. En sentido semejante, para Alvarenga (s.f.), citado por Duque (1978), lo resaltante de la actividad agraria es la producción de organismos vivos, vegetales o animales, bajo el control del hombre, así como el aprovechamiento económico de esos bienes.

Por su parte Venturini (2009, p. 25) conceptualiza desde el punto de vista jurídico a la actividad agraria como “el conjunto de hechos, actos, relaciones e instituciones vinculados con la creación y aplicación de seres vivos vegetales o animales”. No es solo la atinente al fundo agrario, sino que se refiere también a las personas, bienes, servicios o relaciones implicadas en el quehacer generador de bienes y servicios agrarios.

En el presente estudio se define la actividad agraria como aquel conjunto de acciones realizadas de manera racional y conservacionista, sobre la tierra cultivable y los recursos naturales renovables, para la producción de frutos vegetales y animales, atendiendo a sus ciclos biológicos y bajo cierto control humano, con la finalidad de satisfacer las necesidades de la población, especialmente las alimentarias.

Tomando principalmente lo expresado por Duque (1978), surge una clasificación clásica que reconoce dos grupos de actividades de naturaleza agraria: las principales o primarias, constituidas por tres tipos básicos: la agrícola propiamente dicha, la pecuaria o ganadera y la forestal o silvícola; y las conexas o accesorias, constituidas por las actividades agroindustriales, las crediticias dirigidas al financiamiento de actividades agrarias y las de comercialización de los productos. Sin embargo, conforme a las concepciones acogidas por los textos legales venezolanos consultados y relacionados con la materia bajo estudio, puede extraerse la siguiente clasificación:

(i) actividades agrarias primarias, integradas por, además de las clásicas: agrícola propiamente dicha, pecuaria y forestal, por las pesquera, acuícola, piscícola y la avícola, aun cuando legalmente se encuentra entre las pecuarias, algunas normativas tributarias las distinguen, como el Decreto N° 8.210 de exoneración del Impuesto sobre la Renta (Presidencia de la República Bolivariana de Venezuela, 2011).

(ii) Las actividades agrarias conexas o accesorias, entre las cuales aparecen, además de las agroindustriales, las crediticias y las de comercialización, la conservacionista y el agroturismo.



(b) LA TIERRA RURAL

El Reglamento Parcial del Decreto con Fuerza de Ley de Tierras y Desarrollo Agrario para la Determinación de la Vocación de Uso de la Tierra Rural (Presidencia de la República Bolivariana de Venezuela, 2005) acoge para el predio rural la denominación de Unidades de Producción Agrícola y asimila a estas a los fundos, fincas, parcelas y conucos.

Conforme a ese mismo cuerpo normativo, tales unidades están constituidas por el lote de terreno con vocación agrícola, con una extensión promedio conforme al patrón de parcelamiento de la zona, eficientemente explotada según la clase de tierra y su función social, con un rendimiento idóneo superior al 80%, desarrollada directa y personalmente por su ocupante independientemente de su condición jurídica.

(c) LOS SUJETOS DEL SECTOR AGRARIO VENEZOLANO

Las diferentes normativas estudiadas acogen diversas denominaciones para las personas dedicadas al ejercicio de las actividades agrarias. Así, la Constitución Venezolana (Asamblea Nacional Constituyente, 1999) hace referencia a “campesinos y campesinas y demás productores agropecuarios y productoras agropecuarias” (artículo 307) y a pescadores y pescadoras artesanales (artículo 305). Mientras que la Ley de Impuesto sobre la Renta (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2007) utiliza la denominación “agricultor” y “criador” (artículo 79, Parágrafo Único).

La Ley de Tierras y Desarrollo Agrario (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2010) emplea los vocablos “pequeños y medianos productores agrarios”, “grupos organizados para el uso colectivo de la tierra”, “cooperativas agrarias”, “campesinos y campesinas”, “pescadores artesanales y acuicultores”; y a los trabajadores que presten su mano de obra en las faenas agrarias los denomina “trabajador o trabajadora agrícola” (artículo 16), a quienes la Ley Orgánica del Trabajo (Congreso de la República de Venezuela, 1997) denomina “trabajadores rurales”.

Estos sujetos tendrán la condición de contribuyentes, según lo previsto en el Código Orgánico Tributario (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2001) (arts. 19, 22, 23 y 25), en la medida que para ellos se verifique la realización del supuesto de hecho previsto en la norma; y pueden tener tal condición de contribuyentes las personas naturales, las personas jurídicas y las entidades o colectividades constituidas como unidades económicas con patrimonio disponible y autonomía funcional.

En esta investigación el sector agrario se conceptualizó como la porción de la población dedicada exclusivamente a desarrollar el conjunto de actividades de naturaleza agraria, económicamente productivas, realizadas sobre zonas de terreno con vocación agraria, atendiendo a la conservación del ambiente y de los recursos naturales.

(d) NORMAS Y PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES RELACIONADOS CON EL SECTOR AGRARIO VENEZOLANO

La exposición de motivos de la Carta Fundamental (Asamblea Nacional Constituyente,



1999) señala: “la actividad de producción de alimentos queda establecida como esencial para el país, consagrándose el principio de la seguridad alimentaria en función del acceso oportuno y permanente de alimentos por parte de los consumidores”.

La seguridad alimentaria se entiende como la disponibilidad suficiente y estable de alimentos en el ámbito nacional y el acceso oportuno y permanente de estos para el consumidor, conforme al artículo 305 ejusdem. Esa definición se alinea con la dada por la FAO, citada por Sánchez y otros (2009, p. 542) al decir: “existe seguridad alimentaria cuando todas las personas tienen en todo momento acceso físico y económico a suficientes alimentos inocuos y nutritivos para satisfacer sus necesidades alimentarias”.

Además de tal principio, la CRBV también estatuye la promoción por parte del Estado de las condiciones para el desarrollo rural integral con la finalidad de generar empleo y garantizar a la población campesina un adecuado nivel de bienestar, su incorporación al desarrollo nacional y el fomento de la actividad agrícola y el uso óptimo de la tierra. Así mismo el Estado debe propender a la promoción de la agricultura sustentable.

Del marco normativo constitucional, atendiendo a las potestades tributarias que en él se asignan al poder nacional, al estatal y al municipal, dimana la creación de cuatro tributos específicos para el sector agrario, como son:

(a) El impuesto territorial rural o sobre predios rurales cuya recaudación y control son de competencia municipal (artículo 156.14) (artículo 179.3).

(b) El gravamen sobre la agricultura, la cría, la pesca y la actividad forestal por parte de los estados y los municipios (artículo 183).

(c) El impuesto a las tierras ociosas (artículo 307).

(d) Las contribuciones parafiscales para el sector agrícola (artículo 307).

2. LOS IMPUESTOS Y EL SECTOR AGRARIO VENEZOLANO

Entre las normativas tributarias contentivas de impuestos aplicables al sector agrario venezolano, se destacan las siguientes:

(a) LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA

El encabezamiento del artículo 79 de dicha Ley, estatuye que aquellas personas naturales residentes en el país y las herencias yacentes cuyo enriquecimiento global neto anual sea superior a 1.000 unidades tributarias o sus ingresos brutos sean mayores de 1.500 unidades tributarias, tienen el deber de declararlos bajo juramento ante la Administración Tributaria (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2007).

En el primer aparte esa misma norma establece esa obligación también a las personas naturales dedicadas exclusivamente a la realización de actividades agrícolas, pecuarias, pesqueras o piscícolas a nivel primario y obtengan ingresos brutos mayores de



2.625 unidades tributarias. Y el segundo aparte expresa que las compañías anónimas y sus asimiladas, sociedades de personas, comunidades y demás entidades señaladas en los literales c y e del artículo 7 de esa Ley, deberán declarar anualmente sus enriquecimientos o pérdidas, cualquiera sea su monto.

De modo que a la luz de esa norma, tienen la obligación de declarar las rentas que perciban, los sujetos pasivos constituidos por: A) las personas naturales residentes y herencias yacentes cuyo enriquecimiento global, neto, anual sea superior a 1.000 unidades tributarias; B) las personas naturales residentes y herencias yacentes cuyos ingresos brutos sobrepasen las 1.500 unidades tributarias; C) las personas naturales dedicadas exclusivamente a las actividades primarias agrarias cuyos ingresos brutos anuales sean superiores a las 2.625 unidades tributarias; y D) las compañías anónimas y sus asimiladas, sociedades de personas, comunidades y demás entes colectivos, cualquiera que sea el monto de sus ingresos.

Como consecuencia de esta clasificación, se infiere que las herencias yacentes y las personas jurídicas dedicadas a realizar actividades agrarias a nivel primario en forma exclusiva, tendrán la obligación de declarar sus enriquecimientos anuales obtenidos, independientemente de la cuantía de sus ingresos y estarán obligadas a pagar el impuesto en base a la aplicación de las tarifas establecidas en el artículo 50 LISLR (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2007).

Las personas naturales dedicadas a las actividades agrarias [agrícolas, pecuarias, pesqueras y piscícolas] a nivel primario, conforme el análisis efectuado sobre los sujetos agrarios, están representadas por los campesinos, agricultores, criadores o ganaderos, productores agropecuarios, pescadores artesanales, acuicultores, piscicultores, así como los comuneros, asociados, socios, y en general integrantes de comunidades, asociaciones y cooperativas agrarias. Con respecto a estas últimas cabe destacar lo preceptuado sobre las cooperativas en general, en el Decreto con Fuerza de Ley Especial de Asociaciones Cooperativas (Presidencia de la República Bolivariana de Venezuela, 2001), en cuyo artículo 89 numeral 11, se les exenciona de los impuestos nacionales directos, tasas, contribuciones especiales y derechos registrales.

Se observa que el hecho imponible en el ámbito agrario, está representado por la renta o enriquecimiento obtenido de la explotación de las actividades agrarias contempladas en la ley in comento, en el Parágrafo Único del artículo 79, a saber: las agrícolas, pecuarias, pesqueras o piscícolas a nivel primario derivadas de la explotación directa del suelo o de la cría; y añade las actividades derivadas de la elaboración complementaria de los productos obtenidos por el agricultor o criador realizados en el propio fundo, exceptuando la elaboración de alcoholes y bebidas alcohólicas y los productos derivados de la actividad pesquera. Quedan excluidas las forestales y las acuícolas.

En cuanto a la base imponible, resulta más elevada, al establecer como límite los ingresos brutos superiores a las 2.625 unidades tributarias; lo cual representa un beneficio fiscal pues constituye una exención aplicada a la base del tributo, la cual según la clasificación de Giuliani (1993), se caracteriza por ser:



a) parcial, puesto que es a partir de esa base cuando nace la obligación de declarar; b) es subjetiva, al establecerse en consideración a los sujetos pasivos agrarios con las características específicas determinada en la norma; c) permanente, pues no se estableció en la ley ningún término de duración y solo será revocable o modificable cuando se cambie la LISLR; d) condicionada, al estar supeditada al cumplimiento de las circunstancias indicadas en la norma, como lo son: la exclusividad en la actividad y la clase de actividad de índole agraria de las indicadas en el artículo 79.

La existencia de las dos exenciones indicadas, la de las personas naturales agrarias del artículo 79 y la de las cooperativas agrarias colocan a esas en una posición tributaria especial y ventajosa frente a los otros actores agrarios, lo cual luce injustificable si se considera que todos los sujetos agrarios, sean personas naturales o jurídicas, realizan las mismas clases de actividades en el territorio nacional, bajo las mismas condiciones, de igual importancia para la economía y para salvaguardar los principios constitucionales en materia agroalimentaria.

(b) DECRETO N° 8.210 DE EXONERACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA A LAS ACTIVIDADES AGRARIAS

El Ejecutivo Nacional desde el año 2000 ha venido otorgando tal beneficio al sector agrario en una serie sucesiva de decretos, persiguiendo con ello una finalidad política y social con objetivos proteccionistas desde el punto de vista económico en pro del desarrollo productivo, pero siempre con miras a lograr en un mediano plazo la incorporación del sector agrario como contribuyente del impuesto sobre la renta.

Su ámbito de aplicación va dirigido a las personas naturales, a las personas jurídicas y a entidades sin personalidad jurídica, con lo cual abarca todas las formas jurídicas, irregulares y de hecho de asociación o agrupación productiva, existentes. Esa universalidad contrasta con la especificidad en la aplicación de la exención de base contemplada en el artículo 79 de la LISLR (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2007) en su primer aparte: mientras en este la aplicabilidad se circunscribe a las personas naturales y a la exclusividad en el ejercicio de las actividades agrarias; el Decreto N° 8.210 exige que la actividad realizada por los sujetos pasivos agrarios sea una explotación primaria, mas no exige que los agentes ejecutores de las actividades agrarias, las realicen en forma exclusiva, y su aplicabilidad se extiende a los sujetos anotados.

Con respecto a las actividades agrarias protegidas se encuentran las agrícolas, forestales, pecuarios, avícolas, pesqueras, acuícolas y piscícolas, todas ellas delineadas como las actividades acogidas como agrarias por la normativa tributaria venezolana; lo cual contrasta con lo establecido en el primer aparte del artículo 79 de la LISLR, en el cual se hace mención a las actividades agrícolas, pecuarias, pesqueras y piscícolas solamente, dejando excluidas a las forestales, las avícolas y las acuícolas.

El Decreto comentado, también determina cuáles de las actividades primarias complementarias realizadas por el productor en el propio fundo, son consideradas como exoneradas del impuesto. Así por ejemplo en la agrícola se incluye el cosechado, el



trillado, el secado, la conservación y el almacenamiento, mas en las pecuarias y avícolas se excluyen los subproductos, el despresado, el troceado y el corte.

A pesar de las imprecisiones y casuismo en algunos de sus artículos, el Decreto N° 8.210 debe ser tomado en consideración para futuras reformas legislativas, especialmente en cuanto a los sujetos pasivos y a las actividades agrarias protegidas, pues en mucho supera al contenido del artículo 79 de LISLR y resulta necesario establecer un régimen impositivo a la renta especial para el sector agrario.

(c) DECRETO CON RANGO, VALOR Y FUERZA DE LEY QUE ESTABLECE EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (LEY DEL IVA)

La Ley del IVA sistematiza las no sujeciones, las exenciones y las exoneraciones aplicables a las diferentes actividades del tráfico de bienes y servicios realizados en el territorio nacional, cuyo estudio en esta investigación estará circunscrito a los relacionados directamente con el sector agrario nacional.

La no sujeción, recogida en el artículo 16, implica únicamente que las operaciones mencionadas en ese artículo no generarán el impuesto al valor agregado. Consiste, al decir de Bemergui y otros (1996, p.76), "...en que la circunstancia contemplada en la norma legal, no alcanza a configurar el hecho generador o hecho imponible y, por ende, el crédito tributario no se produce".

Dentro de la enumeración de actividades no sujetas, interesa resaltar para este estudio el contenido del numeral 4 de ese artículo 16 de la Ley del IVA (Presidencia de la República Bolivariana de Venezuela, 2007), según el cual las operaciones y servicios realizadas por las bolsas agrícolas, así como la comisión que los puestos de bolsas agrícolas cobren a sus clientes por el servicio prestado por la compra de productos y títulos de origen o destino agropecuario, se encuentran favorecidos por la no sujeción.

Las exenciones, de acuerdo a lo expuesto por Rodríguez (2008), tales beneficios fiscales se agrupan en las atinentes a las importaciones de carácter no comercial, previstas en los artículos 17; las relativas a la venta de bienes, establecidas en el artículo 18; y las relacionadas con los servicios, contempladas en el artículo 19 de la Ley del IVA.

De entre ellas, conforme a los tres artículos mencionados, las exenciones dirigidas a las operaciones de naturaleza agraria se concentran en tres categorías: (i) la importación y venta de productos agrarios para el consumo humano; (ii) la importación y venta de materia prima y sustancias e insumos empleados en la elaboración u obtención de productos con fines agrarios; y (iii) los servicios relacionados con la actividad agraria.

(i) Dentro de la importación y venta de productos agrarios para el consumo humano se encuentran ubicados, entre otros:

1. Productos vegetales en estado natural.
2. Carne de pollo, ganado bovino y porcino en estado natural, refrigeradas, congeladas, saladas o en salmuera.



3. Leche cruda, pasteurizada, en polvo, modificada, maternizada o humanizada, en fórmulas infantiles y la leche de soya.

4. Los bovinos y porcinos vivos destinados al matadero.

5. Ganado bovino y porcino para la cría.

(ii) Entre la categoría de importación y venta de materia prima y sustancias e insumos empleados en la elaboración u obtención de productos con fines agrarios, estarían comprendidos, entre otros:

1. Las semillas certificadas, material base para la reproducción animal e insumos biológicos para el sector agrícola y pecuario.

2. Especies avícolas, los huevos fértiles de gallina, los pollitos, pollitas y pollonas para la cría, reproducción y producción de carne de pollo y huevos de gallina.

(iii) Entre las exenciones relativas a los servicios relacionados con la actividad agraria, se encuentran:

1. El transporte terrestre de los alimentos y productos para el consumo humano; del maíz para elaborar alimentos de consumo humano y el maíz amarillo para hacer alimentos concentrados para animales; de los aceites vegetales usados para elaborar margarina y mayonesa; los minerales y alimentos líquidos o concentrados para animales y la materia prima para su elaboración; del sorgo y la soya.

2. Los servicios de crianza de ganado bovino, caprino, ovino, porcino, aves y demás especies menores, incluyendo su reproducción y producción.

De las exenciones contempladas en la Ley del IVA debe mencionarse una clase adicional, denominada por Rodríguez (2008) como exenciones especiales fundamentadas en el artículo 64 de la ley en comento. En esa norma el legislador estableció para ciertas exenciones, una temporalidad determinada por la promulgación de decretos de exoneración posteriores, y así estableció que hasta tanto entren en vigencia los decretos de exoneración, la importación y venta de los bienes indicados en los numerales a), b) y c) de ese artículo, estarán exentas del impuesto.

Los bienes indicados en el literal b) de dicha norma del artículo 64 son las maquinarias agrícolas, los equipos en general y sus respectivos repuestos, necesarios para la producción agropecuaria primaria; la cual está circunscrita a la actividad económica destinada a la explotación directa del suelo o de la cría.

Las exoneraciones han sido previstas en el artículo 65 de la misma ley como medidas de política fiscal aplicables en situaciones coyunturales, sectoriales o regionales de la economía para la importación o venta de bienes y servicios determinados. Según datos recabados desde el año 2002 a la fecha, se han emitido alrededor de 46 decretos de exoneración de IVA dirigidos a actividades de diversa índole, sin embargo ninguno de ellos ha sido destinado a beneficiar al sector agrario.



Con relación a las alícuotas, la Ley del IVA en sus artículos 27 y 63 presenta cinco tipos de alícuotas categorizadas según la clase de operación de que se trate. Entre ellas señala una específica para los bienes de consumo suntuario a los cuales se contrae el artículo 61 de la propia Ley del IVA, establecida en un 10 % sobre la base correspondiente, según cada clase de operación. Entre tales bienes suntuarios o de lujo se incluyen los toros de lidia, los caballos de paso y el caviar. La alícuota de 8 % para las operaciones agrarias relativas a las importaciones y ventas de los alimentos y productos para el consumo humano, tales como:

- (i) Ganado caprino, ovino y especies menores para matadero.
- (ii) Ganado caprino, ovino y especies menores para la cría.
- (iii) Carnes en estado natural, refrigeradas, congeladas, saladas o en salmuera, salvo las carnes de pollo, ganado bovino y porcino en estado natural, refrigeradas, congeladas, saladas o en salmuera.
- (iv) Las importaciones y ventas de minerales y alimentos líquidos o concentrados para animales o especies del tipo de los ganados caprino, ovino y especies menores, ya sea para el matadero o para la cría, así como las materias primas empleadas en su elaboración.

Uno de los aspectos más importante con relación al IVA y el sector agrario, es el relativo a las exenciones y la traslación del importe del impuesto. Si bien la estructura funcional del impuesto, deviene en una cadena sucesiva de traslaciones del importe desde la producción e importación hasta el consumidor final, quien es el verdadero pagador del tributo, ese engranaje perfecto se ve afectado por la presencia de las exenciones en sus diferentes órdenes, suscitando distorsiones tanto en el desenvolvimiento del IVA como en la estructura de precios de los productos.

Para la Ley del IVA, según su artículo 8, los contribuyentes formales son aquellos sujetos que realizan actividades u operaciones exentas o exoneradas en forma exclusiva. Allí se colocan a los sujetos agrarios que exclusivamente realicen a) importación y venta de productos agrarios de consumo humano: productores de leche, criadores de ganado bovino y porcino por ejemplo; b) importación y venta de materia prima e insumos para elaboración de productos agrarios: productores de semillas, de huevos fértiles de gallina, de carne de pollo, por ejemplo; c) los servicios relacionados con la actividad agraria: los de crianza de ganado bovino, caprino, ovino, porcino, aves y demás especies menores.

El mismo artículo dispone que los contribuyentes formales no estén obligados al pago del impuesto y no se les aplique las normas de la determinación tributaria. En consecuencia, si los productores agrarios realizadores exclusivos de las actividades o servicios exentos son contribuyentes formales y éstos por mandato legal no tienen obligación de pagar el impuesto, siguiendo la solución planteada por el maestro Valdés (1996), los productores agrarios legalmente tienen el beneficio de la no sujeción.



Sin embargo, como se ha dicho, la inclusión de tales beneficios fiscales crea una distorsión en la cadena sucesiva de la estructura de repercusión del IVA, en la cual el productor agrario termina siendo el sujeto pagador final del impuesto, al no poder trasladar lo pagado por IVA al vender sus productos, pues podrá imputarlo como costo mas no reflejarlo en el precio debido a los controles gubernamentales existentes sobre ellos.

(d) DECRETO N°1.546 CON FUERZA DE LEY DE TIERRAS Y DESARROLLO AGRARIO (LTDA)

En el marco de ese Decreto N° 1.546 con Fuerza de Ley de Tierras y Desarrollo Agrario, cuya reforma fue publicada en la Gaceta Oficial N° 5.771 Extraordinario del 18 de mayo de 2005, se desarrolló la norma constitucional contenida en el artículo 307 creadora del impuesto a las tierras ociosas.

En el mencionado cuerpo normativo se anuncia la creación de un impuesto que grava la infrautilización de las tierras rurales, sean privadas o públicas. Esta clase de tierras son aquellas con vocación agrícola, pecuaria o forestal que no alcancen el rendimiento idóneo según las disposiciones de la propia ley (artículo 102); y las tierras ociosas aquellas tierras rurales que no están en producción agrícola, pecuaria, acuícola ni forestal conforme al mejor uso potencial agroalimentario de la clasificación correspondiente a dichas tierras según la ley, o a los planes nacionales de ordenación agroalimentaria (artículo 104). Aquellas tierras con vocación agrícola, pecuaria o forestal que no alcancen un 80 % de rendimiento idóneo, se consideran también ociosas (artículo 103) (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2005).

Para Duque (2004) constitucionalmente el hecho imponible es la ociosidad de la tierra rural y no su infrautilización como lo señala la LTDA. Propone eliminar este tributo y crear un impuesto superficial rural con estímulos fiscales por áreas cultivadas, productivas y por cultivo de rubros preferentes.

Esta investigadora considera que si bien el impuesto sobre las tierras ociosas constituye un impuesto que recae sobre bienes inmuebles ubicados en áreas rurales, es un tributo dirigido a la productividad del predio con vocación agraria, por tanto es de naturaleza patrimonial y no simplemente inmobiliario. Pero tal como está concebido, acogiendo la autorizada opinión del jurista Duque (2004), es inconstitucional puesto que de la norma contenida en el artículo 307 de la CRBV se desprende la ociosidad de la tierra como el hecho generador de la obligación tributaria y no la infrautilización acogida en la LTDA, los cuales son dos conceptos distintos.

Los autores, entre ellos Mendoza (2002), coinciden en afirmar la imposibilidad práctica de aplicar el impuesto a las tierras ociosas de la LTDA debido a razones de orden técnico, además de ser un impuesto generador de inseguridad jurídica.



(e) LEY DE REFORMA PARCIAL DE LA LEY ORGÁNICA DEL PODER PÚBLICO MUNICIPAL

Contempla entre sus normas, sendos artículos dirigidos a establecer impuestos que atañen directamente al sector agrario. Por una parte, el impuesto territorial rural o sobre predios rurales, cuya base legal está sustentada en el artículo 156 numeral 14 y el artículo 179 numeral 3 ambos de la Constitución (Asamblea Nacional Constituyente, 1999); los cuales dieron origen a los artículos 138.3 y 177 de la LOPPM (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2010); y por otra, el impuesto sobre actividades económicas agrarias no primarias cuyo sustrato constitucional se encuentra en el artículo 183 de la Constitución (Asamblea Nacional Constituyente, 1999) y es desarrollado en los artículos 226 y 227 de la LOPPM (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2010).

El impuesto territorial rural, según la norma constitucional, debe ser recaudado y controlado por el municipio y será establecido en una ley nacional relativa a las tierras rurales. Con respecto a la naturaleza jurídica del impuesto territorial rural o impuesto sobre predios rurales, para autores como Baumeister (2007) se trata de un tributo de índole inmobiliaria, aplicado a los inmuebles situados fuera de las áreas urbanas de las ciudades, destinados al uso agrícola o pecuario aun cuando se encontraren vacantes.

Conforme al estudio realizado en este trabajo, el impuesto territorial rural por su naturaleza es diferente al impuesto sobre las tierras ociosas, incluso desde su propia raíz constitucional. Si bien están referidos a las tierras rurales, entre ambos existen disimilitudes que los hacen totalmente distintos: el impuesto territorial rural o sobre predios rurales grava el inmueble como tal por el hecho de estar ubicado en los espacios rurales del municipio, aun no siendo utilizado para sus fines agrarios o rurales, precisamente por ser un impuesto inmobiliario como lo apunta Baumeister (2007); mientras que el impuesto a las tierras ociosas grava la tierra improductiva o infrautilizada, pretendiendo de ese modo propiciar la productividad agraria y castigar la no utilización de la tierra para los fines agroalimentarios.

Este impuesto territorial rural, hasta la actualidad, no ha sido instrumentado mediante la ley nacional correspondiente a la cual aluden las normas comentadas. El impuesto sobre actividades económicas agrarias no primarias, es establecido en la LOPPM para desarrollar el contenido del artículo 183 de la Constitución (Asamblea Nacional Constituyente, 1999) y se recoge en los artículos 225 y 226 de dicha ley.

Esta normativa define las actividades agrarias primarias, como la simple producción de frutos, productos o bienes que se obtengan de la naturaleza, siempre que éstos no se sometan a ningún proceso de transformación o de industrialización.

También les atribuye la condición de actividades agrarias primarias a las siguientes: a) en las agrícolas: el cosechado, el trillado, secado y la conservación; b) en las pecuarias, avícolas y pesqueras: la matanza o beneficio, la conservación y el almacenamiento; excluyendo, la elaboración de subproductos, el despresado, el troceado y cortes de animales; c) en las forestales: la tumba, descortezado, aserrado, secado y



almacenamiento.

El impuesto en sí va direccionado a gravar las actividades no primarias, es decir, a las conexas o accesorias, toda vez que en el artículo 225 se establece el impuesto a las actividades económicas con respecto a las actividades de agricultura, cría, pesca y forestal que no sean primarias.

Sin embargo, se observa en el Clasificador de Actividades Económicas de la Ordenanza de Reforma Parcial de la Ordenanza Sobre Licencia e Impuesto a las Actividades Económicas, Comerciales, Industriales, de Servicio y de Índole Similar en el municipio Maracaibo del estado Zulia, de junio de 2010, que aparece incluida entre las actividades gravadas el beneficio de aves, ganado y otros similares, con una alícuota de dieciocho centésimas por ciento (0,18 %), cuando esa actividad está expresamente incluida dentro de las exenciones señaladas.

(f) DECRETO CON RANGO, VALOR Y FUERZA DE LEY DE BOSQUES Y GESTIÓN FORESTAL (LBGF)

El decreto in comento fue promulgado por la Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela en fecha 14 de mayo de 2008 y publicado en la Gaceta Oficial N° 38.946 del 5 de junio de 2008, y según su contenido, a los fines tributarios son de interés, los bosques nativos productores, la afectación de vegetación con fines agrícolas y las plantaciones forestales productoras, las cuales son aquellas cuya finalidad principal es la producción de materia prima forestal para el suministro industrial. Dentro de sus Disposiciones Fiscales prevé, tres tributos específicos denominados por ella misma como impuestos, los cuales son:

A. El impuesto al aprovechamiento maderable de bosque nativo: se trata de un tributo dirigido al uso y aprovechamiento de los bienes maderables obtenidos en un bosque nativo productor. No distingue la norma sobre la titularidad del terreno en el cual se encuentre el bosque nativo productor, si es de propiedad privada o baldía o perteneciente a la Nación.

El hecho imponible en este impuesto específico se encuentra determinado por el uso y aprovechamiento de los bienes maderables procedentes de bosques nativos productores; la base imponible estará determinada por la cantidad de madera en rol extraída, medida en metros cúbicos; y la alícuota imponible ha sido fijada en la cantidad de una unidad tributaria con veinticinco centésimas (1,25 UT) por cada metro cúbico de madera extraída.

B. El impuesto superficial en terrenos de la Nación: tal exacción recae sobre el uso y aprovechamiento de los bienes forestales de los bosques nativos productores ubicados en terrenos pertenecientes a la Nación y ello constituye el hecho imponible; la base imponible está determinada por la cantidad de superficie a intervenir, medida por hectárea. La alícuota está comprendida entre las veinticinco centésimas (0,25) de unidad tributaria y dos (2) unidades tributarias por cada hectárea a intervenir, el cual será establecido mediante resolución del órgano competente, según las características e índole del uso y aprovechamiento.



En el estudio se pudo advertir la inconstitucionalidad de la norma, al no establecer con precisión el quantum de la alícuota aplicable, indicando solo los rangos dentro de los cuales pueda ubicarse, y deja la exacta determinación del mismo a cargo de un órgano ministerial, el cual lo fijará mediante una resolución y de acuerdo a su libre apreciación sobre las características e índole del uso y aprovechamiento.

Ello contraviene el principio de legalidad establecido en la Carta Magna en su artículo 317, que establece que no podrá cobrarse impuesto, tasa ni contribución no establecidos en la ley; y es el acto sancionado por la Asamblea Nacional, según el artículo 202 ejusdem (Asamblea Nacional Constituyente, 1999). Ese principio constitucional es recogido por el Código Orgánico Tributario en su artículo 3 al manifestar la exclusividad de las leyes para crear, modificar o suprimir tributos, definir el hecho imponible, fijar la alícuota del tributo, la base de cálculo e indicar los sujetos pasivos (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2001).

Mal podría fijarse la alícuota de un impuesto a través de un instrumento sub-legal como lo es una resolución ministerial; cuando además no se identifica con precisión en el artículo 74, cuál es ese órgano competente del cual deba emanar la resolución aludida, complicándose aun más la situación con el hecho que la competencia en materia forestal según el artículo 17 del Decreto ha sido repartida entre cinco Ministerios.

C. El impuesto superficial por afectación de vegetación: según la definición legal, las formaciones vegetales nativas, asociadas o no al bosque comprenden distintas especies vegetales, indispensables para el mantenimiento del equilibrio ecológico. En consecuencia, el impuesto tiene aplicación cuando resulte afectada esa clase de vegetación al realizarse actividades agrícolas, urbanísticas, mineras o industriales, sin hacer distinciones con relación a la titularidad del terreno; constituyendo el hecho de la afectación, el hecho imponible del tributo.

La base imponible viene determinada por la cantidad de hectáreas que resulten intervenidas y la alícuota equivale a veinticinco centésimas de unidad tributaria (0,25 UT) por cada hectárea a intervenir.

Están exentas del pago del impuesto superficial por afectación de vegetación aquellas actividades efectuadas para el desmalezamiento y roza con fines de limpieza de terrenos destinados al uso agrícola, así como la recolección de frutos, leña y demás bienes forestales para el consumo doméstico que no impliquen el derribo de árboles o arbustos.

D. La participación por el uso y aprovechamiento: se trata de una prestación percibida por la Nación, ya sea en dinero o en especie, en razón del uso y aprovechamiento de bienes forestales obtenidos de bosques nativos productores ubicados en terrenos de su propiedad. El monto de tal participación será determinada por el Ministerio del Poder Popular con competencia en materia ambiental, mediante una resolución dictada al efecto.

La mencionada figura no encuadra propiamente en las categorías de impuesto o participación o regalía, términos estos últimos cuyas características resultan en ciertos



puntos similares. Antes bien es de resaltar que dentro del articulado del Decreto LBGF, se encuentra incluida en la Sección Única denominada Disposiciones Fiscales, constituida por cuatro artículos: tres contentivos de los impuestos ya referidos, y el artículo donde se establece la participación; lo cual hace presumir la intención del legislador de obtener para el Estado un ingreso adicional por permitir el uso y aprovechamiento de la riqueza forestal pública, diferente a los impuestos, pero de naturaleza fiscal toda vez que es percibido directamente por la Nación y no se le atribuye un destino distinto al de la cobertura del gasto público.

3. LAS TASAS EN EL SECTOR AGRARIO VENEZOLANO

Entre las normas con contenido tributario relacionadas con el sector productor agrario, fueron encontradas algunas leyes que al menos desde el punto de vista nominal establecen tasas sobre ciertas actividades agrarias. Entre ellas están:

(a) DECRETO N° 6.129, CON RANGO, VALOR Y FUERZA DE LEY DE SALUD AGRÍCOLA INTEGRAL (LSAI)

Regula todo lo relacionado con la protección fitosanitaria y el control zoonosológico; la importación y exportación de especies animales y vegetales; la fabricación de productos biológicos y químicos empleados en la elaboración de productos e insumos agropecuarios; la regulación y control de la movilización de animales, vegetales y de sus productos y subproductos; en la calidad e higiene de los alimentos en el sector primario de la producción; la regulación, evaluación y supervisión de la red de laboratorios relacionados con el control de calidad y monitoreo de residuos; y, el control y regulación de los organismos vivos modificados.

Esta normativa crea el Instituto Nacional de Salud Agrícola Integral (INSAI), el cual tiene todas las prerrogativas, privilegios y exenciones fiscales y tributarias de la República según los artículos 52, 53 y 54 de la LSAI (Presidencia de la República Bolivariana de Venezuela, 2008d) y entre sus funciones resaltan para este estudio, las siguientes:

(a) Autorizar, certificar, suspender, revocar o renovar el ejercicio de las actividades de salud agrícola integral, mediante la expedición de los permisos y licencias, registros, certificaciones, acreditaciones y autorizaciones necesarias. (b) Emitir las autorizaciones y guías de movilización de vegetales y animales, de conformidad con lo establecido en el Decreto Ley, sus reglamentos y normas técnicas de salud agrícola integral, así como aquellas cuya emisión, administración y control le fuera asignado por su órgano de adscripción. (c) Recaudar y administrar las tasas generadas con ocasión de los servicios prestados y las autorizaciones otorgadas, así como las multas que imponga (artículo 57 numerales 13, 15 y 19).

(b) DECRETO N° 5.930 CON RANGO, VALOR Y FUERZA DE LEY DE PESCA Y ACUICULTURA (LPA)

Introdujo varias modificaciones sustanciales en cuanto a la explotación de la actividad pesquera y acuícola venezolana, siendo una de las más importantes la prohibición de



emplear la pesca industrial de arrastre dentro de las seis millas próximas a la línea costera otorgándole de esa manera prioridad a la pesca artesanal, además de exentar del pago de tasas por los permisos respectivos a los pescadores mayores de 60 años.

La LPA (Presidencia de la República Bolivariana de Venezuela, 2008b) crea el Instituto Nacional Socialista de Pesca y Acuicultura (INSOPESCA), el cual al igual que el INSAI, es un órgano de gestión, adscrito al Ministerio con competencia en la materia respectiva, en este caso el de pesca y acuicultura, al cual la ley le ha conferido también todas las prerrogativas, privilegios y exenciones fiscales y tributarias de la República Bolivariana de Venezuela.

Además de las tasas prevista por la tramitación de los permisos requeridos, el DLPA también prevé otros aportes en especie, basados en el deber de solidaridad social, atendiendo a la productividad de los pescadores obligados y teniendo como fin el atender las necesidades alimentarias de los excluidos sociales, lo cual quedó plasmado en los artículos 46 y 47, sobre lo cual se observa lo siguiente:

a) los pescadores y pescadoras artesanales de pequeña escala, tienen el deber de entregar gratuita y directamente a las personas de su comunidad en situación de exclusión social, una parte del producto capturado en su faena de pesca.

b) los pescadores artesanales que no son de pequeña escala, deben contribuir con la entrega gratuita y directa de una cuota del producto capturado en su faena, a los órganos y entes del Estado con competencia en materia de pesca, acuicultura y alimentación, a los fines de atender las necesidades de la población en situación de exclusión social.

c) los pescadores y los acuicultores industriales deben contribuir con la entrega gratuita y directa del cinco por ciento del producto capturado en su faena de pesca o actividad acuícola, a los entes del Estado competentes en materia de pesca, acuicultura y alimentación, obedeciendo a un criterio de progresividad, según el cual quien tiene más capacidad económica debe exigírsele mayor responsabilidad solidaria.

Estas contribuciones presentan particularidades poco comunes por lo cual es necesario esclarecer su naturaleza tributaria, pues, principalmente las dos primeras, por sus características legales, no se subsumen en la trilogía clásica de los tributos.

El aporte o contribución debida por los pescadores artesanales a pequeña escala debe ser realizado en especie y distribuido directamente a los integrantes de la comunidad en situación de exclusión social a cambio del cual no recibe ninguna clase de contraprestación por el aporte en productos pesqueros efectuado, a diferencia de las tasas, en las cuales el contribuyente recibe un servicio prestado por el Estado mediante alguno de sus organismos públicos, y en las contribuciones especiales y parafiscales, una mejora por obra o gasto público o actividades o prestaciones especiales de parte de un órgano o ente público o instituto autónomo.

Con los impuestos tampoco comparte todos los elementos característicos de los mismos, toda vez que si bien el aporte del pescador artesanal es obligatorio, impuesto por



el poder del Estado mediante una ley, el incumplimiento en la entrega del aporte no le acarrea ninguna clase de sanción por lo cual carece del aspecto coercitivo del impuesto y en general de los tributos.

Ahora bien, con relación al aporte o contribución debida por los pescadores artesanales a mediana escala, se observaron ciertas particularidades propias que le acercan a la naturaleza tributaria y fiscal, pues, el aporte debe ser efectuado ante los órganos y entes del Estado con competencia en materia de pesca, acuicultura y alimentación. De modo que tales organismos públicos funcionarían como los recaudadores de las aportaciones en especie.

En cuanto a los fines perseguidos con los aportes comentados, los mismos van dirigidos a un sector de la población más amplio, al efectuar el enteramiento ante los nombrados órganos públicos y trascendería de la pequeña comunidad circundante del pescador artesanal, procurando atender las necesidades de una población más numerosa en situación de exclusión social, lo cual se vislumbra como una finalidad fiscal. Sin embargo, al igual que la anterior, no presenta el elemento de la coercibilidad ante el incumplimiento del deber de aportar, ni tampoco se fija una cuota predeterminada de la cantidad a aportar; así como tampoco participa de las características generales de las tasas y las contribuciones especiales, al no recibir el aportador una contraprestación.

Para esta investigadora, también el aporte debido por los pescadores artesanales en pequeña y mediana escala constituye una obligación social que nace del poder de imperio del Estado, una especie de impuesto social, obedeciendo a motivos no tributarios en sí, sino a un deber de solidaridad social, aun cuando persiga ciertos fines fiscales.

Por su parte, la contribución de los pescadores y acuicultores industriales sí presenta significativas características tributarias al determinarse una alícuota específica fijada en un cinco por ciento del producto capturado en su faena de pesca o actividad acuícola, atendiendo a un criterio de progresividad. No obstante, se observa que tampoco es clara la norma en el modo o parámetro para determinar la clase de faena de la cual tomar el porcentaje mencionado.

(c) LEY DE SEMILLAS, MATERIAL PARA LA REPRODUCCIÓN ANIMAL E INSUMOS BIOLÓGICO

Fue dictada con la finalidad de regular todo lo relacionado a la obtención, producción, investigación y comercialización de semillas, materiales de reproducción animal e insumos biológicos, empleados por el sector agro-productor.

En esta ley, se enuncian tres clases de tributos: precios, tasas y tarifas. Los dos primeros representan las contraprestaciones por los servicios obtenidos del Instituto Nacional de Semillas y Material para Reproducción Animal, los cuales presta como órgano competente para brindarlos al ser requeridos por los administrados dedicados a las actividades comerciales, del cultivo, procesamiento y manejo de tales materiales e insumos (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2002).



Los precios establecidos en el artículo 31 de la ley estudiada, son fijados mediante decreto presidencial en Consejo de Ministros, denotando así la unilateralidad impositiva de los mismos al ser establecidos por el Poder Ejecutivo y no por la libre competencia de mercado o el acuerdo entre el Instituto y los usuarios; por lo cual se asemejan a las tasas, y no solo debido a la forma de fijación de la prestación sino además por la clase de servicio a prestar, ya que derivan del ejercicio de la autoridad pública, como por ejemplo la realización de inspecciones de oficio.

Las tasas, previstas en el artículo 33, se pagan por la prestación de ciertos servicios, como los trámites relacionados con la inscripción en los diferentes registros creados para organizar las diversas actividades desplegadas por los sujetos dedicados al cultivo y comercialización de semillas, materiales de reproducción animal e insumos biológicos; certificaciones; pruebas realizadas a esos materiales; expedición de etiquetas, de planillas; inspecciones de oficio; evaluaciones.

Por último, la ley en comento prevé la aplicación de tarifas progresivas a la realización de trámites, fiscalizaciones y otras actividades requeridas para la importación de semillas, materiales de reproducción animal e insumos biológicos.

4. NORMAS TRIBUTARIAS CONTENTIVAS DE CONTRIBUCIONES ESPECIALES Y EL SECTOR AGRARIO

Se caracterizan esta clase de tributos por ser debidos en razón de los beneficios individuales o grupales ya sea por la realización de obras, o de gastos públicos o de actividades especiales del Estado. Entre ellas se encuentran:

(a) LEY ORGÁNICA DE CONTRIBUCIONES PARAFISCALES PARA EL SECTOR AGRÍCOLA

Esta ley (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2001), inspirada en el Texto Constitucional, crea el marco general dentro del cual deben encuadrarse leyes especiales referidas a la creación de las prestaciones parafiscales para cada rubro agrario en las que se determinarán los aspectos particulares relativos a la recaudación y administración de los fondos; así como también define la finalidad y el destino de los mismos.

Al decir de Ruán (2008) la figura adoptada en la legislación venezolana parece estar inspirada en la parafiscalidad agraria desarrollada en Colombia que tuvo como precedente en el mismo país la parafiscalidad cafetera, exacción pagada por los productores colombianos al fondo nacional creado al efecto.

Pese a los rasgos de inconstitucionalidad que presenta y pese también al hecho de no haberse desarrollado aun ninguna de las leyes especiales previstas en su articulado, esta investigadora comparte la opinión del ilustre autor venezolano, antes mencionado, al decir que esta ley tiene como mérito el revelar una planificación fiscal para el sector agrario venezolano.



(b) DECRETO N° 6.243 CON RANGO, VALOR Y FUERZA DE LEY DE REFORMA PARCIAL DE LA LEY ORGÁNICA DEL SISTEMA DE SEGURIDAD SOCIAL (DLOSSS)

La Constitución (Asamblea Nacional Constituyente, 1999) consagra el derecho de toda persona a la seguridad social como un servicio público no lucrativo que garantice la salud y la protección ante las contingencias más significativas en la vida humana como son la maternidad y su correlativa paternidad, enfermedad comunes, invalidez, discapacidad, riesgos laborales, pérdida de empleo o desempleo, vejez, vivienda, cargas familiares.

Además de ser un derecho constitucional, el DLOSSS (Presidencia de la República Bolivariana de Venezuela, 2008a) caracteriza a la seguridad social como un derecho humano y social, fundamental e irrenunciable, extendiendo su ámbito de aplicación a todos los venezolanos residentes y a los extranjeros residenciados legalmente, prescindiendo de su capacidad contributiva, condición social y ocupación. Pero a la vez instituye el deber de toda persona a cotizar para el financiamiento del Sistema de Seguridad Social, de acuerdo a sus ingresos (artículo 111). Por tal razón las cotizaciones, dado su carácter obligatorio, deben ser aportadas por todos los empleadores y trabajadores ya sean del sector público (nacional, estatal o municipal) o del privado.

Tal como está diseñado actualmente el sistema de seguridad social, se encuentra integrado por tres sistemas prestacionales básicos, desarrollados en sus correlativas leyes:

- a) el de Salud: prevista en la Ley del Seguro Social.
- b) el de Previsión Social: prevista en la Ley del Régimen Prestacional de Empleo y la Ley Orgánica de Protección Condiciones y Medio Ambiente del Trabajo.
- c) el de Vivienda y Hábitat: con su correlativo, el Decreto N° 6.072 con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat.

Las aportaciones establecidas en el DLOSSS (Presidencia de la República Bolivariana de Venezuela, 2008) son calificadas como contribuciones especiales obligatorias y quedan sujetas a esa misma Ley y a las normas del Sistema Tributario.

(c) LEY DEL SEGURO SOCIAL (LSS)

Reforma el Decreto N° 6.266 con Rango, Valor y fuerza de Ley de Reforma Parcial de la Ley del Seguro Social, publicado en la Gaceta Oficial N° 5.891 Extraordinario del 31 de julio de 2008; y tiene por finalidad regir las situaciones y relaciones jurídicas con ocasión de la protección de la seguridad social ante las contingencias de maternidad, vejez, sobrevivencia, enfermedad, accidentes, invalidez, muerte, retiro y cesantía o paro forzoso (artículo 1) (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2010).

Como sujetos protegidos por sus normas, señala a los trabajadores permanentes bajo relación de dependencia de un empleador, ya sea en el medio urbano o en el rural, independientemente del monto del salario devengado (artículo 2), incluyendo los



trabajadores independientes. De acuerdo a las normas contenidas en la LSS solo los trabajadores rurales permanentes son los obligados a cotizar ante el IVSS, por lo cual no le es aplicable a los trabajadores temporeros, eventuales u ocasionales, previstos en la Ley Orgánica del Trabajo, quienes representan un porcentaje significativo entre la mano de obra rural venezolana. También se encuentran cubiertos por esta ley los miembros de las cooperativas de producción y de servicios.

(d) DECRETO N° 6.072 CON RANGO, VALOR Y FUERZA DE LEY DEL RÉGIMEN PRESTACIONAL DE VIVIENDA Y HÁBITAT (DLRPVH)

Constitucionalmente es reconocido el derecho de todas las personas a acceder a una vivienda digna, adecuada, cómoda, higiénica y segura, en razón de ello el Decreto comentado (Presidencia de la República Bolivariana de Venezuela, 2008c) previó en su artículo 1 ese derecho, pero mediante el cumplimiento de las condiciones mínimas necesarias para garantizar la satisfacción de sus necesidades, según sus particularidades sociales, culturales, locales y cumpliendo requisitos mínimos de habitabilidad; mencionando como “usuarios” a todos los individuos, familias y comunidades, organizadas o no, que demandan bienes o servicios de vivienda y hábitat, y en consecuencia tienen derecho a participar en todas las instancias del Sistema y a ejercer control social sobre el mismo.

Las aportaciones de este régimen son calificadas como ahorro obligatorio, sometiéndola a las normas de la ley especial (LRPVH) y de las demás que le sean aplicables, sustrayéndolas así del ámbito tributario, aun cuando su naturaleza jurídica las ubica dentro de las especies tributarias. No se establece en este régimen mención especial alguna referente a los trabajadores rurales, así como tampoco se hace distinción sobre la temporalidad en sus puestos de trabajo; por tanto, dada la generalidad del ámbito de aplicación de las normas relacionadas con los sujetos, debe inferirse la inclusión de los trabajadores rurales o agrarios, tanto los subordinados como los independientes.

(e) LEY DEL RÉGIMEN PRESTACIONAL DE EMPLEO (LRPE)

El ámbito de aplicación de este régimen prestacional se encuentra circunscrito a los patronos públicos y privados, sean personas naturales o jurídicas, las cooperativas y cualesquiera otras entidades asociativas, y los trabajadores, ya sea que presten sus servicios bajo relación de subordinación o ya en forma independiente, individual o asociativa, contratados por un tiempo determinado o para una obra determinada, a domicilio, conserjes, domésticos, aprendices, funcionarios y empleados públicos y personas en situación de desempleo. Los únicos exceptuados expresamente en la norma contenida en el artículo 4° de la LRPE (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2005a) son los miembros de la Fuerza Armada Nacional.

De tal suerte que no haciendo ninguna salvedad expresa, el régimen en examen le es aplicable también a los trabajadores rurales o agrícolas o más genéricamente, trabajadores agrarios, independientemente de la modalidad bajo la cual presten su servicio o realicen sus labores; y por ende, a los patronos independientemente de la forma o figura jurídica que adopten y del número de trabajadores que empleen.



(f) LEY ORGÁNICA DE PREVENCIÓN, CONDICIONES Y MEDIO AMBIENTE DEL TRABAJO

Sus normas van dirigidas a todos los empleadores o patronos, sea cual sea su naturaleza jurídica, pertenezcan al sector público o al privado, dedicados a cualquier clase de actividad, persigan fines de lucro o no. Y protege a todos los trabajadores bajo relación de dependencia o subordinación, los trabajadores independientes, trabajadores a domicilio, los domésticos, los conserjes, los trabajadores y asociados de cooperativas. Conforme a la ley solo se exceptúan de la aplicación y protección de esta ley, también denominada LOPCYMAT, a los miembros de la Fuerza Armada Nacional (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2005b).

Como consecuencia de esa generalidad en la aplicación de la ley, se encuentran incluidos en ella tanto los patronos como los trabajadores dedicados a las actividades agrarias, asumiendo todas las particularidades especiales del sector agrario determinadas por los factores geográficos, de infraestructura y sociales que lo caracterizan.

Si bien los beneficiarios de este régimen prestacional, entendidos por tales los trabajadores, tienen deberes específicos que cumplir conforme a la Ley, dada las características del bien protegido por sus normas, la mayor carga de su cumplimiento operacional y estructural de la seguridad y la prevención de accidentes, reposa en los patronos y empleadores, tanto privados como públicos.

(g) DECRETO CON RANGO, VALOR Y FUERZA DE LEY SOBRE EL INSTITUTO NACIONAL DE CAPACITACIÓN Y EDUCACIÓN SOCIALISTA (LINCES)

Según se observa en el Decreto bajo análisis, existen dos clases de obligaciones para los sujetos a quienes les son aplicables sus normas. En primer lugar existe un aporte dinerario contemplado en los artículos 14 y 15, el cual debe ser suministrado por el empleador o patrono, equivalente al dos por ciento del salario normal pagado al personal que le presta servicios; y por los propios trabajadores suministrando el medio por ciento de las utilidades anuales, aguinaldos o bonificaciones de fin de año de los cuales sean acreedores.

En segundo lugar, se establece una contraprestación consistente en una obligación de hacer, representada en el deber de emplear y enseñar, o hacer enseñar metódicamente una actividad productiva a un número determinado de aprendices adolescentes, tal como lo ordena el artículo 10 del LINCES (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2008).

En cuanto a los sujetos pasivos a los cuales va dirigido el LINCES (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2008), esta investigadora considera que hay una falta de concreción en cuanto a la determinación de los patronos y empleadores obligados a contribuir con sus aportes dinerarios, pues de manera ambigua se señala quiénes son los obligados, lo cual no ocurre con respecto a los obligados a la contraprestación de hacer, quienes si aparecen indicados en forma concreta y cierta.



Del análisis realizado sobre las normas tributarias contenidas en el, se desprende que a los empleadores o patronos del sector agrario no les es aplicable tal régimen parafiscal y en consecuencia no se encuentran obligados a cotizar los aportes dinerarios acordados para los sujetos pasivos indicados ut supra.

Con relación a la obligación prevista en el artículo 10 de la normativa analizada, aun cuando no está definido en el texto legal, el término unidades productivas se emplea en un sentido amplio, abarcando juntamente con las empresas y establecimientos a los de propiedad privada o colectiva, sin establecerse otras distinciones, por lo cual, esta investigadora considera que dentro de él se subsumen también las unidades productivas del sector agrario.

CONCLUSIONES

1) De la caracterización del **sector agrario venezolano**, se desprende que las actividades agrarias tienen unas características especiales por estar ligadas al cumplimiento de ciclos biológicos, condiciones climáticas y otros factores naturales, que las hace particulares. La legislación venezolana reconoce y les da importancia tributaria a las actividades agrarias constituidas por la agrícola, la pecuaria, la pesquera, la forestal, la acuícola, la piscícola y la avícola.

2) Sobre los **impuestos aplicables al sector agrario** se determinó que dentro del ordenamiento legal venezolano existen al menos cinco cuerpos normativos regulatorios:

a) La Ley de Impuesto sobre la Renta con el correlativo Decreto N° 8.210 de la exoneración del ISLR, si bien constituye un instrumento de política fiscal beneficioso para el sector agrario por relajar la presión tributaria en esa área de la economía; y contiene importantes conceptos que deben ser adoptados por la legislación de la renta en forma permanente.

b) La Ley relativa al Impuesto al Valor Agregado, si bien establecen el beneficio de la exención en los rubros primarios de la producción agraria, crean una distorsión en la cadena sucesiva de la estructura de repercusión del impuesto en la cual el productor agrario termina siendo el sujeto pagador final del impuesto, al no poder trasladar lo pagado, pues podrá imputarlo como costo mas no reflejarlo en el precio de sus productos debido a la regulación y control gubernamental.

d) La Ley de Tierras y Desarrollo Agrario, estableciendo el impuesto a las tierras ociosas resulta inconstitucional al no fundamentarse en la ociosidad de la tierra sino en la infrutilización, y además inaplicable debido a razones de orden técnico y jurídico.

e) La Ley Orgánica del Poder Público Municipal, contentiva de los impuestos municipales agrarios, de los cuales, el impuesto sobre predios rurales, aún cuando significa un ingreso adicional para los municipios, hasta la actualidad, no ha sido instrumentado mediante la ley nacional correspondiente.

f) La Ley de Bosques y Gestión Forestal, al introducir los tres impuestos y la participación por el uso y aprovechamiento, termina de plantear una situación



contradictoria con relación a las actividades forestales primarias, toda vez que estas no se encuentran incluidas en el régimen legal del artículo 79 de la LISLR, pero resultan exoneradas del impuesto sobre la renta según el Decreto, y sí son gravadas conforme a esa ley forestal.

3) Sobre las **tasas aplicables en el sector agrario**, se determinó la existencia de tres cuerpos normativos contentivos de tasas, a saber: el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Salud Agrícola Integral, el Decreto contentivo de la Ley de Pesca y Acuicultura y la Ley de Semillas, Materiales para Reproducción Animal e Insumos Biológicos; de las cuales merece especial atención la de pesca por las tres clases de aportaciones en especie exigidas a los pescadores artesanales a pequeña escala, a los artesanales a mediana escala, y a los pescadores y acuicultores industriales, puesto que la ley pretende darles un carácter tributario que no tienen, en específico los dos primeros, cuando el fundamento de estos aportes obligatorios radica en el deber de una solidaridad social con los excluidos sociales.

4) Sobre las **contribuciones especiales** en el sector agrario venezolano, se precisa lo siguiente:

a) La Ley Orgánica de Contribuciones Parafiscales para el Sector Agrícola: aun cuando la intención del legislador fue crear una norma matriz, que sirviesen de fundamento a leyes especiales para cada rubro agrario, adolece de serias inconsistencias y contravenciones al COT y a otras leyes, por lo cual merece una exhaustiva revisión.

b) La seguridad social en Venezuela se encuentra legalmente enmarcada en la Ley Orgánica del Sistema de Seguridad Social, cuya aplicabilidad abarca a todas las personas venezolanas residentes y a los extranjeros residenciados legalmente en el país, por lo cual el sector agrario se encuentra incluido dentro de esa generalidad. Sin embargo, su efectiva aplicación a los trabajadores rurales resulta limitada a los trabajadores venezolanos residentes y a los escasos extranjeros residenciados legalmente, pues como es de conocimiento general, la mayor parte de la mano de obra empleada en el agro venezolano es extranjera ilegalmente ingresada al país.

c) La nueva Ley sobre el Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista (INCES) es aplicable al sector agrario primario en forma parcial toda vez que solo lo sería la obligación de hacer, representada en el deber de enseñar, mas no así la constituida por el aporte dinerario, que es propiamente la contribución especial parafiscal.

5) Del extenso análisis efectuado sobre la normativa tributaria aplicable al sector agrario se concluye en la necesidad de realizar una reorganización profunda de los tributos que atañen a ese importante sector, atendiendo a las características naturales propias de la actividad y a la realidad en la cual se desenvuelve, unificando criterios de aplicabilidad, estableciendo una estructura adecuada y direccionada a coadyuvar a la formación de la necesaria cultura tributaria en el sector.



REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Asamblea Nacional Constituyente (1999). Constitución de la República de Venezuela. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela. N° 5453 Extraordinario. De fecha 24 de marzo de 2000. Caracas, Venezuela.
- Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela (2001) Código Orgánico Tributario. Gaceta Oficial N° 37.305 de fecha 17/10/2001. Caracas, Venezuela
- Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela (2001) Ley Orgánica de Contribuciones Parafiscales para el Sector Agrícola. Gaceta Oficial N° 37.337 del 3 de diciembre de 2001. Caracas, Venezuela
- Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela (2002) Ley de Semillas, Material para la Reproducción Animal e Insumos Biológicos. Gaceta Oficial N° 37.552 del 18 de octubre de 2002. Caracas, Venezuela
- Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela (2005a) Ley del Régimen Prestacional de Empleo. Gaceta Oficial N° 38.281 del 27 de septiembre de 2005. Caracas, Venezuela
- Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela (2005b) Ley Orgánica de Prevención, Condiciones y Medio Ambiente del Trabajo (LOPCYMAT). Gaceta Oficial N° 38.236 del 26 de julio de 2005. Caracas, Venezuela
- Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela (2007) Ley de Impuesto sobre la Renta. Gaceta Oficial N° 38.628 del 16 de febrero de 2007. Caracas, Venezuela
- Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela (2010) Ley de Reforma Parcial de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal. Gaceta Oficial N° 6.015 Extraordinario del 28 de diciembre de 2010. Caracas, Venezuela
- Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela. Ley del Seguro Social. Gaceta Oficial N°5.976 Extraordinario del 24 de mayo de 2010.
- Baumeister, A. (2007). Algunas consideraciones en torno al llamado Impuesto sobre Tierras Ociosas en el Sistema Tributario Venezolano. IV Jornadas de Tributación Agrícola en Venezuela, Caracas, octubre de 2007
- Bemergui, R.; Domínguez, A; SOTO, E. (1996). Tratamiento fiscal de las actividades agropecuarias en el ISLR (1986 – 1995). Revista de Derecho Tributario, AVDT, N° 70, Caracas, p. 70
- Carroza, A. (1982). La Noción de lo Agrario (Agrarieta) Fundamento y Extensión, en Temas de Derecho Agrario Europeo y Latinoamericano. San José, Costa Rica, p. 110
- Duque, R. (1978). Derecho Agrario (Estudios Seleccionados). Caracas. Ediciones Magon.



Duque, R. (2004) Ley de Tierras y Desarrollo Agrario (Nuevas Perspectivas) En I Jornadas de Tributación Agrícola. www.agroinformatica.com.ve. Consultado: 2 de febrero de 2009.

Giuliani, C. (1993). Derecho Financiero. Volumen I. Depalma. Buenos Aires.

Mendoza, G. (2002) Reflexiones Sobre La Ley De Tierras. www.agroinformatica.com.ve. Fecha de consulta: 28 de agosto de 2009.

Presidencia de la República Bolivariana de Venezuela (2008a) Decreto N° 6.243, con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Reforma Parcial de la Ley Orgánica del Sistema de Seguridad Social. Gaceta Oficial N° 5.891 Extraordinaria del 31 de julio de 2008. Caracas, Venezuela

Presidencia de la República Bolivariana de Venezuela (2008b) Decreto N° 5.930, con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Pesca y Acuicultura. Gaceta Oficial N° 5.877 Extraordinario de fecha 14 de marzo de 2008. Caracas, Venezuela

Presidencia de la República Bolivariana de Venezuela (2008c) Decreto N° 6.072, con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat. Gaceta Oficial N° 5.889 Extraordinario del 31 de julio de 2008. Caracas, Venezuela

Presidencia de la República Bolivariana de Venezuela (2001) Decreto N° 1.440, con Rango, Valor y Fuerza de Ley Especial de Asociaciones Cooperativas. Gaceta Oficial N° 37.285 del 18 de septiembre de 200. Caracas, Venezuela

Presidencia de la República Bolivariana de Venezuela (2007) Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de reforma parcial del Decreto N° 5.189 con Rango, Valor y Fuerza de Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado. Gaceta Oficial N° 38.632, del 26 de febrero de 2007. Caracas, Venezuela

Presidencia de la República Bolivariana de Venezuela (2008d) Decreto N° 6.129, con Rango Valor y Fuerza de Ley de Salud Agrícola Integral. Gaceta Oficial N° 5.890 Extraordinario del 31 de julio de 2008. Caracas, Venezuela

Presidencia de la República Bolivariana de Venezuela (2008e) Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley sobre el Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista. Gaceta Oficial N° 38.958 del 23 de junio de 2008. Caracas, Venezuela

Presidencia de la República Bolivariana de Venezuela (2008f) Decreto N° 6.070 con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Bosques y Gestión Forestal. Gaceta Oficial N° 38.946 del 5 de junio de 2008. Caracas, Venezuela

Presidencia de la República Bolivariana de Venezuela (2011) Decreto N° 8.210 de exoneración del Impuesto sobre la Renta. Gaceta Oficial N° 39.670 de fecha 10 de mayo del 2011. Caracas, Venezuela

Presidencia de la República Bolivariana de Venezuela (2005) Reglamento Parcial del



Decreto con Fuerza de Ley de Tierras y Desarrollo Agrario para la Determinación de la Vocación de Uso de la Tierra Rural_ Decreto N° 3.463. Gaceta Oficial N° 38.126 del 14 de febrero de 2005.

Rodríguez, J. (2008) Curso Práctico de Impuesto sobre la Renta. Caracas. Venezuela.

Ruán, G. (2008) El Impacto Institucional de las exacciones parafiscales. En Revista de Derecho Tributario, AVDT, N° 119, Caracas, p. 9-69.

Sánchez, R.; Najul, M.; Ferrara, G. y Ortega, E., (2009) Modelo de gestión integral para fortalecer la industria agroalimentaria venezolana. Revista Venezolana de Gerencia N° 48, Maracaibo. Universidad del Zulia p, 537-561.

Valdés, R. (1996) Curso de Derecho Tributario. Santa Fe de Bogotá. Colombia.

Venturini, J. (2009) El desprese-empaque de aves como actividad agraria esencial o directa y su protección tributaria. Documento en línea. Disponible en: <http://es.scribd.com/doc/88589233/ALIVENTURINI-VERSIONINTEGRAL> Consultado: 16 de septiembre de 2009.