

EL PETRO Y LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

JUAN CRISTÓBAL CARMONA BORJAS*

* Abogado mención Summa Cum Laude de la Universidad Católica Andrés Bello en 1987. Magister en Derecho Comparado de Georgetown University, especialista en Derecho Financiero de la Universidad Católica Andrés Bello, mención Cum Laude. Socio Consultor, Grau García Hernández & Mónaco. Individuo de Número de la Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Sillón N° 30.

I. CONSIDERACIONES PRELIMINARES

La inmaterialidad de la *blockchain*, su carácter descentralizado, el “anonimato” que ofrece, su condición universal, su complejidad tecnológica y la intención con la que fue concebida respecto de los criptoactivos, alimentan justificadamente la tesis de que constituye un escenario propicio para la evasión tributaria.

De acuerdo con el *Whitepaper* emanado de la Superintendencia Nacional de Criptoactivos y Actividades Conexas (SUNACRIP) en fecha 1° de octubre de 2018, el Petro (PTR) es un criptoactivo (x11) que opera bajo una cadena de bloques propia, razón por la cual, respecto de él, pueden presentarse similares dificultades a las que se registran cada vez que un Estado pretende someter a su ordenamiento jurídico tributario las operaciones que involucran criptomonedas o tokens.

El uso que puede conferírsele a los criptoactivos es múltiple, pueden ser adquiridos y utilizados con fines especulativos, en operaciones de intercambio con otros bienes (permutas) o, emplearse como medios de pago de obligaciones, por tan solo referirnos a los más comunes. En numerosas ocasiones, dependiendo de la naturaleza jurídica que le reconozcan las autoridades gubernamentales a los criptoactivos, pudieran configurarse respecto de las operaciones que los involucran, hechos imponible y, con ellos, el nacimiento de obligaciones tributarias.

En todo caso, el tratamiento a serle conferido en el ámbito tributario a los criptoactivos variará en función de su especie (criptomonedas, token, etc.), uso, tributo involucrado y rol o papel jugado respecto de ellos por los distintos agentes económicos u operadores intervinientes.

Cualquier pretensión por parte de los Estados de gravar las operaciones que se concreten en el mundo de los criptoactivos, pasa por enfrentar el tema del anonimato o pseudo anonimato al amparo del cual

pueden llegar a operar sus titulares en la *blockchain*. Mientras ese factor no logre ser controlado, el éxito de la compleja empresa de gravar ese tipo de operaciones resulta remoto. En el caso del PTR, dado su carácter centralizado y la posición que respecto de él juega el Estado venezolano, la consecución de aquel objetivo pudiera resultar más factible, aunque no por ello sencilla.

El intrincado camino por recorrer en ese sentido amerita de una serie de precisiones previas que comprenden, entre otras, la determinación de la naturaleza jurídica del PTR. Esta tarea encierra su propia complejidad, dadas las actuaciones que respecto del criptoactivo ha tenido el presidente de la República, la Asamblea Nacional Constituyente (ANC) y la SUNACRIP desde diciembre de 2017, en las que se ha calificado al PTR de criptomoneda, criptoactivo soberano, moneda digital, divisa transable y herramienta de intercambio financiero.

La manera confusa, contradictoria, cambiante y, en no pocas ocasiones arbitraria en que ha sido regulado el PTR, insistimos, dificulta enormemente arribar a una conclusión sólida sobre lo que es realmente tal invención. La complejidad que encierra el tema no es exclusiva del mundo tecnológico, sino que se extiende también, al del Derecho. Hasta tanto no medie claridad al respecto, será imposible adelantar con éxito cualquier intento serio dirigido a precisar las implicaciones tributarias que derivan de la tenencia y uso del PTR.

Tan complejo tema fue por nosotros abordado exhaustivamente en la obra “*Mundo Jurídico de las Criptomonedas*” (2019), razón por la cual, para evitar incurrir en repeticiones, en esta oportunidad enfocaremos nuestros esfuerzos únicamente en temas surgidos con posterioridad a dicha publicación.

II. ¿QUÉ ES EL PTR Y CUÁL SU NATURALEZA JURÍDICA?

Respecto del asunto que aquí nos ocupa, probablemente, la pregunta que con mayor frecuencia se ha formulado el pueblo venezolano desde diciembre de 2017 y que debe ser aquí preliminarmente respondida, es ¿Qué es el PTR?

Según la última versión del *Whitepaper* publicada por la SUNA-CRIP, el PTR:

*“Es la primera **Moneda Digital y Soberana** emitida por la República Bolivariana de Venezuela. Marca un hito en la historia económica a nivel mundial al ser la primera moneda digital promovida por un gobierno y además con respaldo real en riquezas y bienes commensurables. Es una **divisa transable**, es decir, cambiabile en divisa fiduciaria. Su precio tiende a comportarse de manera estable, ya que cada emisión estará respaldada por la cesta de Commodities venezolanos y su capacidad y garantía de intercambio por las riquezas componentes de esta misma.*

*El Petro, es una **herramienta de intercambio financiero a nivel macro, meso y micro económico**, que permite la movilidad de recursos en cualquier nivel y la transformación digital de los mismos en su equivalente en cualquier tipo de divisa o criptomoneda, facilitando las transacciones comerciales y financieras entre los interesados”¹. (Negrillas nuestras).*

Tras la lectura de los párrafos antes transcritos, por razones más que válidas y obvias, la pregunta formulada por la población venezolana sigue sin ser del todo contestada.

Esa importante interrogante, en nuestra opinión, amerita de varias respuestas, dada la diversidad de disciplinas interesadas o incididas por el PTR. La relevancia que cada una de esas concepciones encierra y la utilidad que ofrecen en el intento por descifrar tal enigma, justifican en esta oportunidad referirse, al menos, a cuatro de ellas.

Desde el punto de vista **jurídico**, el PTR puede considerarse un bien mueble, intangible, genérico, de usos múltiple, pero restringidos. **Tecnológicamente**, es un criptoactivo, pero no una criptomoneda. **Económicamente**, puede considerarse una fuente de ingresos públicos, prácticamente ilimitados, obtenidos a muy bajo costo y sin controles jurídicos, algo muy parecido a la emisión de dinero inorgánico. **Políticamente**, el PTR puede entenderse como una herramienta dirigida a

¹ Superintendencia Nacional de Criptoactivos y Actividades Conexas. “*Petro. Hacia la revolución digital económica*”. Caracas, octubre, 2018. Disponible en: <https://petro.gob.ve/files/petro-whitepaper.pdf> consultado en fecha 20 de marzo de 2020.

reforzar el populismo y el control social, así como un medio dirigido a enfrentar las sanciones impuestas fundamentalmente por presidentes de los Estados Unidos de Norteamérica.

Sin perder de vista la visión integral que nos ofrecen aquellas definiciones, a efectos del tratamiento tributario de las operaciones que involucran al PTR, partiremos fundamentalmente de su calificación jurídica, esta es, la que lo concibe como un bien mueble intangible, patrimonial y genérico, que no encierra un derecho de crédito y no es susceptible de ser calificado como dinero ni desde el punto de vista jurídico ni económico.

Antes de abocarnos al estudio del tema que aquí nos convoca, debemos recordar que, si bien el PTR fue anunciado inicialmente como “criptoactivo” en el Decreto Presidencial N° 3.196 de fecha 8 de diciembre de 2017, meses después, específicamente, en alocución del 17 de agosto de 2018, Nicolás Maduro lanzó una Unidad de Cuenta Fluctuante (UCF) basada en el PTR a través de la cual se fijarían los precios de 50 bienes y servicios prioritarios (Plan 50), así como la escala salarial. A estas dos expresiones del PTR, es decir, criptoactivo y UCF, así como a sus implicaciones en el mundo de la tributación, nos dedicaremos en esta oportunidad, centrándonos fundamentalmente en medidas adoptadas por el Ejecutivo Nacional en el período comprendido entre finales de 2019 y comienzos de 2020.

III. POLÍTICA GUBERNAMENTAL RELATIVA AL PTR Y LA TRIBUTACIÓN

A. PTR como criptoactivo

A.1. Consideraciones preliminares

Como fue señalado, con el Decreto N° 3.196 de fecha 8 de diciembre de 2017 el Ejecutivo Nacional comenzó a dar los primeros pasos en la puesta en marcha del ambicioso e innovador proyecto de crear el primer criptoactivo soberano, respaldado por activos Petroleros y emitido por el Estado venezolano. A pesar de que desde entonces la idea

original ha experimentado numerosos cambios, tales variaciones no han excluido al PTR de la categoría genérica de criptoactivo, aun cuando si supuesto su exclusión de algunas de sus especies para ser incluidas en otras. En lo sucesivo, partiremos simplemente de la concepción genérica del PTR como un criptoactivo, es decir, como un bien intangible y, en ese contexto abordaremos una serie de aspectos relacionados con la actualidad tributaria en Venezuela.

Una de las primeras muestras de la intención que tiene el Ejecutivo Nacional de vincular a los criptoactivos en general, dentro de ellos al PTR, con la tributación, la encontramos en el Decreto N° 35 dictado en el marco del Estado de Excepción y Emergencia Económica en fecha 28 de diciembre de 2018, publicado en *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela* N° 6.420 Extraordinario de fecha 28 de diciembre de 2018. Independientemente de la validez y credibilidad que dicho instrumento pueda encerrar, su texto evidencia la idea de exigir a quienes realicen en territorio nacional operaciones en moneda extranjera o criptodivisas autorizadas por la ley que constituyan hechos imponible de tributos nacionales, la determinación y pago de las obligaciones de ellos derivadas en moneda extranjera o criptodivisas. Tal medida comprende, no sólo, a los tributos, sino también, a las sanciones y accesorios.

Señala el artículo 4° del referido Decreto N° 35 que, corresponderá al Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), dictar la normativa que establezca las formalidades para la declaración y pago de las obligaciones tributarias antes referidas en criptodivisas.

Si bien aquella normativa a la fecha (Marzo 2020) no ha sido dictada, se han venido dando pasos orientados en ese sentido, entre ellos, la reforma del Código Orgánico Tributario (COT) contenida en la “*Ley Constitucional*” dictada por la ANC, publicada en *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela* N°6.507 Extraordinario de fecha 29 de enero de 2020 que, al modificar al artículo 146, sin decirlo expresamente, deja abierta la puerta para que se implemente el pago de la obligación tributaria, no sólo en bolívares, sino también, en divisas y en especie, caso este último, que daría cabida a los criptoactivos y, dentro de ellos, al PTR.

Bajo el COT de diciembre de 2014, su artículo 146 contemplaba la posibilidad de que la obligación tributaria fuera pagada en moneda extranjera. Es así como la referida norma preveía que la ley creadora del tributo o, en su defecto, el Ejecutivo Nacional, pudieran establecer supuestos en los que se admitiera el pago de la obligación tributaria en moneda extranjera.

En línea con aquella disposición se dictaron una serie de instrumentos normativos, entre ellos, el Convenio Cambiario N° 35 de fecha 9 de marzo de 2016 publicado en *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela* N° 40.865 de igual fecha que, en su artículo 24, estableció la posibilidad de que las obligaciones tributarias previstas en divisas en las leyes especiales de su creación pudieran ser pagadas alternativamente en divisas o en su equivalente en bolívares.

Aquella medida justificada en la imperiosa necesidad del Estado venezolano de obtener divisas, se tradujo en la adopción de una serie de reformas legales centradas fundamentalmente en los instrumentos reguladores de tasas exigidas con ocasión a la prestación de ciertos servicios públicos, entre ellos, los ofrecidos por el Servicio Autónomo de la Propiedad Intelectual (SAPI), Servicio Autónomo de Identificación, Migración y Extranjería (SAIME), Instituto Nacional de Espacios Acuáticos (INEA) y Bolivariana de Puertos, S.A. (BOLIPUERTOS), con la particularidad de haberse circunscrito el pago de las tasas y precios públicos por ellos exigidos o cobrados en moneda extranjera, únicamente a sujetos no nacionales o de naves y aeronaves de bandera extranjera.

Tras las sanciones impuestas por los presidentes de los Estados Unidos de Norteamérica y con algunos avances en cuanto a la emisión del PTR, comenzó a plantearse el pago de tasas y precios públicos en el referido “criptoactivo soberano”, cuya compra por parte de los usuarios de aquellos servicios públicos habría de efectuarse en divisas o en criptomonedas.

La implementación de aquella medida se inició a través de numerosos anuncios efectuados por personeros del gobierno nacional, y terminó formalizándose con la publicación del Decreto N° 4.096 del 14 de enero de 2020, en el cual se estable que todas aquellas tasas y tarifas que de acuerdo al ordenamiento jurídico vigente fueran pagaderas en divisas, en lo adelante debían pagarse en PTRs.

Posteriormente se produjo la mencionada reforma del COT el 29 de enero de 2020, una de cuyas modificaciones más relevantes fue, como indicamos, el artículo 146, en el que se contempla la posibilidad de que el Banco Central de Venezuela (BCV), a requerimiento del Ministerio con competencia en materia de Finanzas, establezca excepciones a la determinación y pago de la obligación tributaria en bolívares, abriéndose, en nuestra opinión, las puertas al pago de este tipo de obligación en PTRs.

A.2. Pago de la obligación tributaria en PTRs

A.2.1. Consagración normativa

Como fue señalado, en *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela* N° 6.504 Extraordinario del 14 de enero de 2020 apareció publicado el Decreto N° 4.096 de igual fecha, mediante el cual se procede a la liquidación, venta y pago de los servicios que en él se determinan en Criptoactivos Soberanos Petro (PTR).

Este decreto, al igual que el resto de la normativa que regula la materia que nos ocupa, se encuentra viciado de nulidad absoluta al estar fundamentado en una supuesta declaratoria de estado de excepción y emergencia económica que no cumplió los trámites autorizatorios exigidos constitucionalmente ante la Asamblea Nacional (AN) que, además, se ha extendido ya por más de cuatro años excediendo de manera grotesca los plazos previstos a esos efectos por la ley y la esencia misma del mecanismo. No obstante, mientras dicha nulidad no sea declarada formalmente por la autoridad competente, en la práctica los administrados habrán de acatarlo, resultando por tanto pertinente el análisis de su contenido.

En el referido decreto se establecen, entre otras, las siguientes medidas:

Los servicios desconcentrados y entes descentralizados funcionalmente de la República, con o sin fines empresariales, **acreedores de pagos en moneda extranjera** por concepto de tasas, contribuciones, tarifas, comisiones, recargos y precios públicos, procederán a la liquidación y cobro de tales obligaciones monetarias en Criptoactivos Soberanos PTR.

Con fue indicado, la referida obligación se circunscribe a aquellos conceptos que conforme al ordenamiento jurídico vigente está previsto sean pagados en moneda extranjera, valga decir:

Servicios prestados por el SAPI y el SAREN a los que se refiere el artículo 6 de la Ley de Timbre Fiscal².

Tasas administrativas exigidas por el SAIME, pagaderas en divisas por extranjeros por actos vinculados con migración y extranjería, conforme al Decreto N° 3.090 del 22 de septiembre de 2017³.

Tasas a favor del INC establecidas en el artículo 17 del Decreto que lo regula⁴. Tarifas por servicios prestados por BOLIPUERTOS indicadas en el artículo 7.1. de la Resolución Conjunta de los Ministerios del Poder Popular de Economía y Finanzas y Transporte N° 065 del 28 de agosto de 2017⁵.

Tarifas prestadas por el INEA a que se contrae el encabezamiento de la Disposición Final Primera de la Resolución dictada por el Ministerio del Poder Popular para el Transporte N° 033 del 2 de mayo de 2018⁶.

² **Decreto con rango, valor y fuerza de Ley de Timbre Fiscal. Artículo 6:** “(...) Las personas de nacionalidad venezolana pagarán en moneda nacional, las tasas previstas en los numerales 1 al 10 y 14 de este artículo; **las de nacionalidad extranjera pagarán dichas tasas en el equivalente en dólares de los Estados Unidos de América** al tipo de cambio para la compra establecido por el Banco Central de Venezuela o el tipo de cambio para la compra al cierre de la respectiva jornada. En los casos que existan múltiples tipos de cambio, se utilizará la menor de ellas. (...)”

³ **Decreto N° 3090 del 22 de septiembre de 2017. Artículo 3:** “**Todos los extranjeros y extranjeras** sujetos al presente Decreto, deberán realizar el pago en dólares de los Estados Unidos de América, de todos los actos o documentos vinculados a migración y extranjería, siempre que estos estén contemplados como tasas en la normativa legal venezolana que rige en materia de timbre fiscal”.

⁴ **Decreto con rango, valor y fuerza de Ley de Canalización y Mantenimiento de las Vías de Navegación. Artículo 17:** “El uso de los canales y vías de navegación de la República, administrados por el Instituto Nacional de Canalizaciones, genera la obligación del pago de una tasa, en bolívares o su equivalente en divisas (...)”.

⁵ **Resolución N° 065 del Ministerio del Poder Popular para el Transporte y el Ministerio del Poder Popular de Economía y Finanzas. Artículo 7:** “Las tarifas portuarias reguladas por este Régimen Tarifario, serán expresadas en Dólares de los Estados Unidos de América (USD) y su pago será efectuado de la siguiente manera: **1.** Los servicios solicitados y prestados a buques o embarcaciones de **bandera extranjera**, sus representantes, contratados o asociados serán cancelados en Dólares de los Estados Unidos de América (USD)”

⁶ **Resolución N° 033 del Ministerio del Poder Popular para el Transporte de fecha 2 de mayo de 2018. Disposición final PRIMERA:** “Las tarifas fijadas en la presente Resolución serán pagadas al Instituto Nacional de los Espacios Acuáticos en la divisa establecida o su equivalente en el sistema multimonedado adoptado por la República Bolivariana de Venezuela

Las tarifas e incentivos pagaderos en divisas para los trámites, derechos aeronáuticos y servicios prestados por el INAC, IAIM, BAER, previstos en la Resolución dictada por el MPPT N° 004 del 6 de febrero de 2019⁷.

A.2.2. Consideraciones jurídicas sobre el pago de la obligación tributaria en PTRs

Respecto del proceder del Ejecutivo Nacional mediante el Decreto N° 4.096, la primera reacción que se ha registrado es la de su rechazo, por cuanto parece inaudito, inadmisibile e inviable que encontrándose vigentes los artículos 318 de la CRBV y 116 de la LBCV, en virtud de los cuales puede concluirse que el bolívar es la moneda de curso legal en el país, se exija el pago de ciertas obligaciones tributarias en moneda extranjera o en criptoactivos.

A efectos de fijar posición respecto a tan controversial tema, debemos comenzar por determinar la naturaleza jurídica de la obligación tributaria y cómo opera el pago como medio para su extinción.

La primera reacción que generalmente se registra al calificar a la obligación tributaria es la de atribuirle carácter pecuniario, es decir,

conforme a la ley, por los servicios de pilotaje, remolcadores, lanchaje, borneo, remolque, reflotamiento, custodio y lanchaje logístico prestados a los buques de **bandera extranjera**. Las demás tarifas serán pagadas en bolívares al tipo de cambio fijado en la normativa cambiaria respectiva, vigente para la fecha en que se realice el servicio o la solicitud del trámite, según corresponda”.

⁷ **Resolución N° 003 del Ministerio del Poder Popular para el Transporte de fecha 6 de febrero de 2019. Artículo 3:** “Los Derechos Aeronáuticos son aquellos causados y pagados por los administrados a la Autoridad Aeronáutica por la prestación de los servicios de la seguridad operacional, de navegación aérea, de inspección, de certificación, por la emisión de permisos, de licencias, de registros, los cursos de capacitación ofrecidos a nivel nacional e internacional dictados por el Instituto Universitario de Aeronáutica Civil (IUAC) “May. (Av) Miguel Rodríguez”, el Centro de Instrucción Aeronáutica (CIAC) del mismo nombre, y de cualquier otro servicio, certificaciones y documentos emitidos por el Instituto Nacional de Aeronáutica Civil (INAC); quedando establecidos su pago en Bolívares referidos por el PETRO (PTR) fijado por el ejecutivo nacional para el cálculo del salario mínimo como Unidad de Cuenta, para las personas naturales y jurídicas nacionales que operen aeronaves con marca de nacionalidad y matrícula venezolana. De igual forma, se establece el pago de los referidos Derechos Aeronáuticos en Divisas para las empresas extranjeras que operen con aeronaves con marca de **nacionalidad y matrícula extranjera**, los cuales se expresan en Euros (EUR), pudiendo ser pagados alternativamente en cualquier otra Divisa convertible o criptomoneda de conformidad con la normativa vigente en materia cambiaria (...).”

cuantificada y pagadera en dinero. Si bien, en efecto, generalmente ello es así, también ha sido históricamente admitida la posibilidad de cuantificarla mediante el uso de unidades de valor (Ej. U.T) y que su pago lo sea en su equivalente en dinero. Adicionalmente, ha existido la posibilidad de expresar su cuantía en función del valor de un bien y de pagarla entregando esa misma cantidad de bienes, caso en el cual, se está ante una obligación pagadera en especie.

Muestras de lo señalado se manifiestan en las definiciones que de la obligación tributaria nos ofrecen juristas de la talla del argentino Carlos Giuliani Fonrouge y del español César García Novoa, así como también sentencias emanadas del Tribunal Constitucional Español, y una serie de leyes y actos sublegales integradores del ordenamiento jurídico venezolano.

Para el jurista argentino, *“El contenido de la obligación tributaria es una prestación jurídica patrimonial, es una obligación de dar sumas de dinero en la generalidad de los casos o dar cantidades de cosas, en las situaciones poco frecuentes en que el tributo es fijado en especie”*⁸.

Para el jurista español, *“Es verdad que la juridificación del tributo lleva a que el vínculo entre el obligado a pagarlo y quien lo exige sólo pueda explicarse como una obligación jurídica ex lege y pecuniaria que, no obstante, admite en casos singulares el aliud pro alio, a través del pago en especie. La nota distintiva del tributo será, más bien, su consideración de cesión definitiva de riqueza”*⁹. (Negrillas nuestras).

Por su parte, el Tribunal Constitucional Español en sentencia 193/2004 del 4 de noviembre, apartándose de la calificación de los tributos como prestaciones pecuniarias contenida en el artículo 2 de la Ley General Tributaria¹⁰, señaló que: *“Desde una perspectiva estrictamente constitucional el tributo constituye una prestación patrimonial*

⁸ Giuliani Fonrouge, Carlos M. *Derecho Financiero*. Volumen I, Cuarta Edición. Depalma, Buenos Aires, 1990, p. 417.

⁹ García Novoa, César. *El Concepto de Tributo*. Marcial Pons. Madrid, 2012. p. 207.

¹⁰ Artículo 2.- 1. Los tributos son los ingresos públicos **que consisten en prestaciones pecuniarias** exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos.

de carácter público que se satisface a los entes públicos con la finalidad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, y grava un presupuesto de hecho o hecho imponible revelador de capacidad económica fijado en la Ley (por todas, STC 276/2000, de 16 de diciembre, FJ 4)”¹¹.

En el caso venezolano, la CRBV en su artículo 133 se limita a señalar que *“Toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley”*, sin referirse en momento alguno a las modalidades de dicho pago.

A nivel constitucional, la única prohibición expresa que existe en cuanto al pago de la obligación tributaria es la contenida en el artículo 317, en la que se prohíbe establecer obligaciones tributarias pagaderas en servicios personales.

El COT, por su parte, al definir a la obligación tributaria no la califica de pecuniaria o patrimonial, sin embargo, el tantas veces comentado artículo 146 contempla como regla general su pago en bolívares, sin perjuicio de que el BCV, a requerimiento del ministro con competencia en finanzas, establezca algo distinto.

Aun cuando puede sostenerse respecto de la obligación tributaria que la regla es la de su concepción y calificación como una de tipo pecuniario, en nuestro ordenamiento jurídico, han existido normas que desde antiguo han admitido su pago en especie. Tales son los casos, por ejemplo, del artículo 99 de la Ley de Impuesto de Donaciones, Sucesiones y otros Ramos Conexos (LISD); el artículo 56 del Reglamento N° 2 de la Ley Orgánica de Administración Financiera del Sector Público, relativo al Crédito Público; la Ley de Timbre Fiscal y la Ley Orgánica de Aduanas.

Es así como la primera norma citada contempla la posibilidad, a juicio del Ejecutivo Nacional, de pagar el impuesto sucesoral con la entrega de objetos artísticos o colecciones de arte valiosas, cuando forman parte del acervo hereditario y el Estado estima conveniente ingresarlas

¹¹ Tribunal Constitucional de España, Sentencia No. 193/2004, 4 de noviembre de 2004, Disponible en: http://hj.tribunalconstitucional.es/es-ES/Resolucion/Show/5198#complete_resolucion&completa, consultado en fecha 20 de marzo de 2020.

a su patrimonio. En esos casos, se estaría ante una obligación tributaria pecuniaria que, por acuerdo con el deudor, termina pagándose en especie, configurándose un supuesto de dación en pago.

En cuanto a la norma reglamentaria antes referida, el artículo 56 en cuestión señala que el Ministro de Finanzas mediante resolución, establecerá los trámites para la extinción de deudas tributarias con títulos valores públicos. De instrumentarse esa opción, se estaría también ante un caso de pago en especie, puesto que no se trataría de compensar lo que la República adeude por concepto de bonos de plazo vencido contra lo que le debe su titular contribuyente, sino de la entrega de títulos valores a ser reconocidos a su valor de mercado a efectos de la extinción de la deuda tributaria.

En cuanto a los efectos timbrados, como el papel sellado, las estampillas y las bandas de seguridad para licores y cigarrillos, estos tras ser adquiridos con dinero fiduciario (bolívares) son inutilizados como forma de pago de la obligación tributaria. Son así un ejemplo de pago de la obligación tributaria en especie por cuanto el tributo no se honra con la compra de la especie sino con su inutilización.

En materia aduanera, el artículo 74¹² del Decreto Constituyente de Reforma del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica de Aduanas publicada en *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela* N° 6.507 del 29 de enero de 2020 establece que en caso de mercancías declaradas abandonadas calificadas de evidente

¹² **Artículo 74.** En el caso de las mercancías declaradas legalmente abandonadas, una comisión constituida por el Vicepresidente Ejecutivo o Vicepresidenta Ejecutiva de la República, el Ministro o Ministra del Poder Popular con competencia en materia de Finanzas y el Ministro o Ministra del Poder Popular con competencia en materia de Comercio, decidirá de acuerdo al interés nacional y a la naturaleza de las mismas, si tales mercancías serán objeto de remate o si las mismas serán adjudicadas directamente al Ejecutivo Nacional. En los casos de remate el mismo será realizado a través del órgano competente y conforme al procedimiento que señale el Reglamento respectivo. No obstante, si no hay posturas en el remate, las mercancías pasarán a formar parte del patrimonio de la Nación.

No serán objeto de remate y se adjudicarán al Tesoro Nacional, las mercancías abandonadas que estén afectadas por prohibiciones, reservas y otras restricciones y requisitos arancelarios y legales, salvo que existan postores que cuenten con la posibilidad de realizar lícitamente la operación aduanera.

Cuando las mercancías abandonadas sean de evidente necesidad o interés social, se ordenará que la adjudicación se haga en favor del Tesoro Nacional, oponiendo el monto de su crédito. El Reglamento dictará las medidas complementarias a esta disposición.

necesidad o interés social, se ordenará su adjudicación en favor del Tesoro Nacional, oponiendo para ello el monto de su crédito.

Es de observar, que todos los casos señalados, además de ser excepcionales, persiguen fines extrafiscales, en el primero, fortalecer el acervo patrimonial del Estado, en el segundo, incentivar la adquisición de títulos valores públicos, en el tercero, implementar mecanismos de seguridad y control de actos y productos de alta sensibilidad (licores y cigarrillos), en el cuarto, la descongestión y agilización del sistema aduanero, así como el favorecimiento del interés social en casos especiales.

Es así como puede sostenerse que, si bien la obligación tributaria es esencialmente pecuniaria, no parecieran existir impedimentos insalvables para que su cuantificación se efectúe mediante el empleo de unidades de valor y que su pago ocurra en especie. De ahí que, más que pecuniaria deba catalogársele de patrimonial, porque supone la transferencia definitiva de una expresión de riqueza, trátase de dinero o de una especie, dentro de las que, por qué no, pudieran encontrarse los criptoactivos.

La esencia de la obligación tributaria y el fin que persigue el Estado con la creación de tributos conduce, sin embargo, a la conclusión de que tal modalidad de pago debe ser excepcional.

Partiendo de la premisa de que la razón de ser de la tributación es fundamentalmente la de financiar el gasto público (Art. 133 CRVB), aunque también puede encerrar fines extrafiscales (Arts. 299 y 316 CRBV), ningún sentido tiene generalizar el pago de la obligación tributaria en especie, en tanto ello afectaría seriamente la liquidez e inmediata disponibilidad que demanda el Estado para cubrir a través de lo recaudado buena parte del gasto público. No es lo mismo para un Estado recibir la recaudación tributaria en dinero que percibirla en criptoactivos. De allí pues, que el pago en especie de la obligación tributaria deba ser excepcional y contar con una justificación válida y razonable.

Adicionalmente debe señalarse que la adopción del pago en especie de la obligación tributaria no puede suponer cargas para el sujeto pasivo que encarezcan o pongan en peligro el cumplimiento de su deuda. Es así como, si para adquirir la especie el sujeto pasivo tiene que erogar

una cantidad de bolívares superior a la del importe de la obligación tributaria, indudablemente la medida adoptada será inaceptable. Tal es el caso de lo que en principio ocurre respecto de los obligados a pagar tributos en PTRs, en tanto su adquisición supondrá el pago de comisiones que encarecerán el cumplimiento por esa vía de la deuda.

Otro tema de alta sensibilidad respecto de la adopción de esta política radica en la necesidad de no atentar con ella el principio de igualdad que debe imperar en materia tributaria. Al respecto sería necesario evaluar hasta qué punto es posible adoptar criterios como la nacionalidad de una persona natural, el domicilio de una persona jurídica o la bandera de una nave o aeronave para exigirles el pago de tasas, cuando por los mismos servicios otros las pagaran en condiciones distintas (criptoactivos vs. bolívares). Teóricamente el importe en dinero es el mismo, pero, como ya fue señalado, la adquisición de PTRs implica el pago de comisiones en las que no incurre quien pague en bolívares.

Finalmente, la modalidad de pago en especie no debe perseguir un propósito encubierto dirigido a indexar el importe de la obligación, por cuanto ello pudiera terminar afectando la garantía constitucionalmente consagrada de que el tributo atienda a la capacidad contributiva del obligado a su pago, más aún, si esa indexación no responde a indicadores pertinentes.

Son pues, diversos los factores y elementos a considerar para que el pago en especie encuentre cabida como medio de extinción de la obligación tributaria, aspectos estos que dudamos hayan sido tenidos en cuenta por el Ejecutivo Nacional al dictar el Decreto N° 4.096.

Más allá de las importantes consideraciones técnicas antes reseñadas, las medidas adoptadas por el referido decreto apuntan posiblemente a la instrumentación de una estrategia gubernamental dirigida a obligar a un sector de los contribuyentes a incursionar en el polémico mundo del PTR.

Al imponerse el pago de tasas exclusivamente en PTRs, se conmina al contribuyente a tener que participar en el polémico mercado del “criptoactivo nacional”, dándole el oxígeno que tanto requiere para ver si termina de arrancar.

A.2.3. Órdenes ejecutivas dictadas por presidentes de los Estados Unidos de Norteamérica y el PTR

La Orden Ejecutiva N° 13.808 dictada por Donald Trump en fecha 24 de agosto de 2017, que se estima respondió al anuncio efectuado por el gobierno venezolano de lanzar el PTR, si bien no alude expresamente a esa figura, sí señala que quedan comprendidas dentro de la noción de inversiones u operaciones prohibidas **aquellas dirigidas a evadir las medidas adoptadas por el gobierno norteamericano, entre otras, mediante la provisión de financiamiento y otras negociaciones en Estados Unidos**, por un estadounidense o persona dentro del país, de **cualquier moneda digital o ficha digital, emitida por, para o en nombre del Gobierno de Venezuela a partir del 09 de enero de 2018**.

Frente a aquella medida, vale preguntarse, si quienes estando comprendidos entre sus destinatarios (“US Persons”), se ven forzados al pago de alguna de las tasas a las que alude el Decreto N° 4.096, pudiera ser objeto de aquellas sanciones. Tal pudiera ser el caso, por ejemplo, de una compañía incorporada en los Estados Unidos de Norteamérica, propietaria de una nave de bandera norteamericana que tiene que pagar tasas a BOLIPUERTOS por la percepción de ciertos servicios.

Sobre este tema es necesario tener presente que con relación a la Orden Ejecutiva N° 13.884 del 5 de agosto de 2019, fue otorgada por la Office of Foreign Assets Control (OFAC) la Licencia N° 32 de igual fecha. De acuerdo con este acto, una “US Person”, domiciliada en Venezuela y que califique de persona natural que, se encuentre sancionada conforme a la Orden Ejecutiva N° 13.884, se le permitirá efectuar actuaciones prohibidas, siempre y cuando a través de ellas busquen satisfacer necesidades básicas para su manutención y subsistencia en Venezuela, incluidas en ella, el pago de vivienda, compra de comida y pago de tributos y precios públicos, entre otras.

Quizá, un ejemplo que pudiera quedar comprendido en aquella licencia, sujeto claro está, a un análisis más profundo, sería el de un norteamericano domiciliado en Venezuela que haya brindado asistencia material o apoyo financiero a una persona incluida en la *“Lista de Ciudadanos Especiales Designados y Personas Bloqueadas”* dictada por

la OFAC, cuyos bienes se encuentren bloqueados conforme a la referida Orden Ejecutiva N° 13.884 del 5 de agosto de 2019 que requiera tramitar ante el SAIME su constancia de movimiento migratorio y tenga que pagar la tasa exigida por ese concepto en PTRs.

A.2.4. Valoración del PTR. Mercado secundario y pago de obligaciones tributarias

La valoración del PTR es otro tema de especial relevancia a efectos de la determinación de la obligación tributaria, en tanto de ella dependerán, por ejemplo, la configuración de una ganancia o pérdida de capital susceptible de ser gravada con el ISR o, el cómputo del criptoactivo en el activo de una herencia, a efectos de la determinación del impuesto sucesoral.

De acuerdo con la normativa hasta el momento dictada respecto del PTR, es posible sostener que al menos tres valores pueden registrarse simultáneamente respecto del criptoactivo. El primero, el que resulta de la aplicación de la fórmula contenida en el *Whitepaper* aprobado por la SUNACRIP. El segundo, el que promedien las operaciones de compra y venta canalizadas diariamente a través de las *exchanges* autorizadas por la SUNACRIP. El tercero, el que pueda ser convenido entre particulares en las llamadas operaciones P2P¹³.

Tales valores pueden ser muy disímiles, como de hecho ha quedado demostrado en el corto tiempo que tiene el PTR en el mercado. Es así como se ha especulado que el precio al que se tranza el PTR en las *exchanges* llega a ser hasta 50% menor que el valor que del criptoactivo publica la SUNACRIP. En cuanto a las operaciones P2P, nada impide que lleguen a ser gratuitas y si son onerosas que lo sean a un valor distintos a los otros dos antes mencionados.

Este tema fue medianamente abordado en el Boletín N° 12. Versión 0 aprobado por la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela el 15 de febrero de 2020, aunque sin haberse resuelto del todo. En cualquier caso, en este momento simplemente pretendemos

¹³ Operaciones celebradas directamente entre dos personas sin la intervención de las *exchanges*.

resaltar la importancia que existe a efectos tributarios de contar con un criterio único y fundamentado respecto del valor que debe reconocerse a efectos impositivos cuando está involucrado el PTR.

Más allá de lo anterior, aprovechamos para comentar el posible mercado que pudiera desarrollarse en torno al PTR en aquellos casos en los que el pago de la obligación tributaria esté previsto se realice en dicho criptoactivo.

Mientras no se genere respecto del PTR la confianza requerida para garantizar su estabilidad y éxito en los mercados, sus titulares tendrán que ofrecerlos en venta a importantes descuentos respecto del valor otorgádole por la SUNACRIP que, valga señalar, nada tiene que ver con su oferta y demanda, sino con la cotización diaria de cuatro *commodities*¹⁴. Bajo ese escenario quien tenga la obligación de pagar una obligación tributaria en PTRs podría estar interesado en comprarlos a través de las *exchanges* por 50% de su valor (SUNACRIP), para luego entregarlos al sujeto activo de la obligación tributaria (BOLI-PUERTOS). Llegado ese momento, nos preguntamos si el valor al que será recibido el PTR por el sujeto activo será el publicado por la SUNACRIP u otro distinto. De ocurrir lo primero, la medida gubernamental se habrá traducido en un importante ahorro para el contribuyente en comparación a lo que hubiera tenido que desembolsar de haber tenido que pagar en bolívares.

A.3. El PTR como UCF y la tributación

Como fue indicado, el PTR nace como un criptoactivo en diciembre de 2017. A los pocos meses, Nicolás Maduro en cadena de radio y televisión anunció la creación de una UCF anclada al PTR que sería utilizada para fijar, por una parte, los precios de los bienes y servicios que conformaban al llamado Plan 50 y, por la otra, la escala salarial.

Sobre el Petro como UCF valga observar en primera instancia que nunca existió normativa que lo regulara. Lo único que se pudo conocer sobre su fórmula de cálculo fue lo anunciado en la referida alocución del 17 de agosto de 2018. En esa oportunidad, Nicolás Maduro explicó

¹⁴ Petróleo, oro, hierro y diamantes.

que el PTR estaba “*anclado al petróleo*”, lo que no significaba otra cosa que en la fórmula para traducirlo a bolívares se partía del precio del barril en la cesta Petrolera venezolana. A ese precio del barril se aplicaba el tipo de cambio de referencia del momento y se obtenía su importe en bolívares. En aquel entonces, el barril de petróleo en la cesta venezolana se encontraba en US\$ 60 y el tipo de cambio oficial era de Bs. 60/1US\$, lo que implicaba que 1 PTR valía US\$ 60 o, lo que era lo mismo, Bs.S 3.600. Con base a ese valor PTR fueron fijados precios y salarios. Se decidió así que el salario mínimo equivalía a medio PTR, es decir, a Bs.S 1800, iniciándose con ello la implementación de una nueva UCF a él atada.

Desde el anuncio efectuado el 18 de agosto de 2017, la valoración inicial del PTR fijada en Bs.S 3.600, experimentó tres (03) cambios más, como se indica a continuación:

29-11-18: Bs.S 9.000/1Ptr

14-01-19: Bs.S 36.000/1Ptr

26-04-19: Bs.S 80.000/Ptr.

De haberse aplicado la fórmula anunciada en la alocución del 17 de agosto de 2018, esto es, precio del barril de petróleo multiplicado por el tipo de cambio oficial del día, aquellos valores hubieran sido otros, muy distintos.

Si bien con la aparición del *Whitepaper* de la SUNACRIP del 1º de octubre de 2018 cambió la fórmula de valoración del PTR como criptoactivo, en tanto paso de su supuesto anclaje al precio del barril de petróleo al importe que arrojará una fórmula referenciada al valor de venta en los mercados internacionales de una serie de “*Commodities*”, (petróleo, hierro, diamantes y oro), nada se indicó en esa oportunidad en cuanto a que esa nueva fórmula tuviera alguna incidencia sobre la el PTR como UCF. Tan ello no fue así, que ambas expresiones del PTR (criptoactivo y UCF) operaron bajo dos regímenes totalmente distintos apareciendo publicados simultáneamente sus valores, uno, en la página web del BCV (UCF) y, otro, en el de la SUNACRIP (criptoactivo). El PTR como UCF continuó siendo ajustado por Nicolás Maduro, a su total discreción, tanto en cuanto a su importe como a su frecuencia,

en tanto que el PTR como criptoactivo era ajustado diariamente por la SUNACRIP. Valga observar que entre ambos valores existía una brecha considerable que se fue profundizando con el tiempo, al haberse quedado estancado el PTR como UCF en Bs.S 80.000, en tanto que como criptoactivo se ha ajustado diariamente.

No existiendo norma alguna en el ordenamiento jurídico venezolano que contemple y regule al PTR en su carácter de UCF, mal podía Nicolás Maduro con base en ella, adoptar medida jurídica o económica alguna. Tales prácticas se tornaron, por tanto, contrarias al Texto Constitucional, específicamente al Principio de Legalidad Administrativa previsto en sus artículos 7 y 137.

A partir del mes de septiembre del año 2019, el valor del PTR como UCF que venía publicando el BCV dejó de aparecer en su Página Web, lo que aunado a que desde el mes de abril de ese mismo año Nicolás Maduro no volvió a ajustarlo, daba indicios del inicio del abandono de esa fórmula, como en efecto terminó ocurriendo. El PTR continúa existiendo como UCF sólo que en función de su valoración por parte de la SUNACRIP. Ello, sin embargo, supuso un salto enorme dada la brecha que existía entre ambos valores, lo que implicó, como más adelante veremos, que quienes habían adoptado al PTR como UCF (Bs.S 80.000) en reemplazo, por ejemplo, de la Unidad Tributaria (municipios), se vieron en la necesidad de replantearse lo andado, para adaptar las medidas tomadas en función de la nueva valoración del criptoactivo.

A.3.1. El PTR como UCF respecto de las tasas exigidas por la emisión y renovación de pasaportes

Antes de dictar el Decreto N° 4.096, Nicolás Maduro venía promoviendo la idea del pago de ciertas tasas en PTRs. Muestra de ello fue la alocución del miércoles 6 de noviembre de 2019 en la que instruyó al SAREN y al SAIME avanzar en la actualización de sus sistemas, con miras a que los trámites legales por ante ellos realizados, fueran pagados en PTRs, iniciativa esta, que valga observar, tenía antecedentes.

En efecto, el 8 de octubre de 2018 había sido comunicado al pueblo venezolano por Delcy Rodríguez (Vicepresidenta de la República), junto al Ministro del Poder Popular de Interior y Justicia (MPPIJ) y el

Director del SAIME, la decisión de que las tasas vinculadas con la tramitación de pasaportes fueran cuantificadas y/o pagadas en PTRs.

Conforme a la medida anunciada por Delcy Rodríguez, a partir del 1° de noviembre de 2018 por la emisión de un pasaporte se pagaría la cantidad de Bs.S 7.200, en tanto que, por la segunda, Bs.S 3.600, lo que equivalía a 2 Petros y a 1 Petro, respectivamente. Parecía pues que el PTR únicamente se estaba adoptando como UCF, por cuanto la tasa se continuaría pagando en bolívares, aunque en algunas ocasiones los mensajes oficiales daban a entender lo contrario.

Respecto de tal anuncio lo primero a tener en cuenta es que de acuerdo con la Ley Orgánica de Identificación¹⁵, el pasaporte es uno de los medios de identificación a que tienen derecho los venezolanos con el propósito de poder viajar al exterior.

En el caso de la Administración Pública venezolana, corresponde al MPPIJ todo lo relativo a esa materia, para lo que cuenta dentro de su estructura organizativa con el SAIME.

Es bien sabido que con ocasión a los servicios prestados por el SAIME se exige el pago de una serie de tasas, entre las que destacan las que hemos venido comentando. Esas tasas, se encuentran actualmente reguladas en la Ley de Timbre Fiscal -LTF- (G.O N° 6.150 Extraordinario del 18-11-14), contemplándose el importe de cada una de ellas en 12 UT (Art. 7.1).

Cuando Delcy Rodríguez efectuó el comentado anuncio, el 1° de noviembre de 2018, para nada se refirió a lo dispuesto en la LTF.

Si bien no llegó en esa oportunidad a instrumentarse el pago de esas tasas en PTRs, posiblemente por razones tecnológicas, si se materializó la cuantificación del tributo en el “criptoactivo soberano”, utilizando a tales fines la UCF fijada por Nicolás Maduro, de ahí que se fijara en 2 PTR la tasa por la emisión del pasaporte, lo que equivalía, en esa oportunidad, a Bs.S 7.200, en tanto que, por su renovación, 1 PTR, lo que equivalía en ese entonces a Bs.S 3.600.

Para el momento en que Delcy Rodríguez efectúa el anuncio en comentario, se había registrado, por un lado, la reconversión monetaria que había eliminado cinco (5) ceros al bolívar, implementándose el

¹⁵ G.O N° 38.458 del 14-06-06

llamado Bolívar Soberano (Bs.S) y, por el otro, dos ajustes en el valor de la UT con la instrucción impartida por el SENIAT de que estos nuevos importes (Bs.S 17 y Bs.S 50) serían aplicados únicamente respecto de tributos nacionales por él administrados. En aquel escenario, en publicación efectuada el 14 de septiembre de 2018 en el Facebook del MPPIJ, se precisó que la UT de Bs.S 0,012 se mantendría vigente respecto de las tasas exigidas por el SAIME¹⁶. En virtud de lo anterior, por la emisión o renovación de un pasaporte, conforme a lo previsto en la LTF debía pagarse la cantidad de Bs.S 0,144, resultante de multiplicar 12 UT x Bs.S. 0,012.

No obstante ser lo anterior lo que se desprendía de la LTF, a ese monto de Bs.S 0,144, el SAIME adicionó los importes anunciados por Delcy Rodríguez, equivalentes a 2 PTRs o 1 PTR, según se tratara de una emisión o renovación de pasaporte, respectivamente.

En fecha 14 de enero de 2019, a raíz del anuncio efectuado por Nicolás Maduro de ajustar el PTR a Bs.S 36.000, el SAIME informó por sus redes sociales¹⁷ que, a partir de ese momento se cobrarían Bs.S 72.000 por la emisión del pasaporte (2 PTRs) y Bs.S 36.000 por la renovación (1 PTR), a lo que se agregaba, en ambos casos, Bs.S 0,144, conforme a lo previsto en la LTF.

Posteriormente, en fecha 26 de abril de 2019, el PTR fue aumentado nuevamente, esta vez, a Bs.S 80.000, viéndose igualmente afectado el importe de lo que debía pagarse por la emisión y renovación de pasaportes, llevándolo a Bs.S 160.000 y a Bs.S 80.000, respectivamente.

Más allá de lo hasta ahora descrito, nuevamente al margen de la LTF que se refiere en su artículo 7, numeral 1, únicamente a las tasas por “*expedición y renovación*” de pasaportes, el SAIME contempló pagos adicionales por conceptos de solicitud e impresión de pasaporte y de su renovación. Es así como en fecha 14 de septiembre de 2018 en la Página Web del SAIME aparecieron anunciados los importes a ser pagados por concepto de **solicitud** (780 UT) e **impresión** (780 UT) de

¹⁶ <https://www.facebook.com/MPPIJP/photos/a.971266306257571/2095633607154163/?type=3&theater>.

¹⁷ Venezuela. *Circular S/N*° suscrita por la Directora de la Oficina de Administración, 14 de enero de 2019.

pasaporte o de su renovación, ninguno de los cuales, insistimos, aparece previstos en la LTF como hechos imponible de tasas¹⁸.

Ni respecto de la creación de nuevos hechos imponible referidos al pasaporte, así como tampoco en lo relativo al importe de las tasas, ha sido posible ubicar actos formales que contengan tales medidas. En todo caso, aun habiendo emanado esas medidas del Despacho de la Vicepresidencia o del SAIME, no habría explicación alguna que hubiera permitido sustentar su validez a la luz del Principio de Reserva Legal Tributaria consagrado en el artículo 317 de la CRBV, según el cual, sólo por ley pueden crearse tributos, lo que conforme al artículo 3 del COT abarca, entre otros, la regulación por ley del hecho imponible, la base de su cálculo y la alícuota aplicable.

Estando reguladas por la LTF las tasas exigidas por el SAIME mal pueden haberse creado nuevos hechos imponible, ni modificado su importe por parte del Ejecutivo Nacional, mucho menos, pudo ello concretarse mediante una simple alocución en radio y televisión o la publicación de un *tweet* o de un mensaje en *Facebook*.

La adopción del Petro como UCF respecto de las tasas cobradas por el SAIME, en cualquiera de sus versiones: i) la inicialmente adoptada el 17 de agosto de 2018 (barril petróleo x tipo de cambio de referencia x factor de descuento) o, ii) la que resulte de la valoración del Petro como “criptoactivo” (cesta de *commodities*), es adicionalmente inadmisibles, al tornarse totalmente ajena a la estructura propia del importe de las tasas. No es lo mismo determinar una tasa con base en una estructura de costos que está denominada en bolívares y ajustarla en función de la inflación (UT), a vincular el ajuste de su importe al comportamiento del precio del barril de petróleo o de una cesta de *commodities*, que es totalmente ajeno a la prestación del servicio que es la causa de la obligación. ¿Acaso, el salario de los funcionarios del SAIME y los materiales requeridos para expedir el pasaporte, por tan sólo mencionar algunos de los componentes de la estructura de costos de ese servicio, se comportan en función del precio de aquel hidrocarburo o de minerales como el oro, los diamantes y el hierro?

¹⁸ Servicio Administrativo de Identificación, Migración y Extranjería, “*Saime mantendrá valor de aranceles calculados en base a unidad tributaria del 20 de junio*”, Caracas, septiembre, 2018. Disponible en: <http://www.saime.gob.ve/noticia/567>, consultado en fecha 20 de marzo de 2020.

Adicionalmente es importante resaltar el impacto negativo que pudiera tener la masificación de este tipo de medidas, especialmente en aquellos casos de institutos autónomos, empresas del Estado o servicios autónomos sin personalidad jurídica, cuyo funcionamiento se financia fundamentalmente por las tasas cobradas por los servicios que prestan. Insistimos en que la liquidez que debe tener lo recaudado por concepto de tributos es fundamental para poder responder ágilmente a los requerimientos de la gestión pública. ¿El recibir PTRs hasta qué punto garantiza esa inmediatez para el sujeto activo de la relación jurídico-tributaria?

La informalidad, imprecisión, inconsistencia y dispersión han caracterizado el tratamiento de una materia tan delicada como la de la identificación de los venezolanos, demostrándose en todo momento la improvisación y absoluto desprecio a la CRBV y la LTF, llegando al extremo de sustituir a la Ley por las alocuciones de radio y televisión y a la Gaceta Oficial de la República por Facebook y Twitter.

Tras el caos descrito, siguió la entrada en vigencia del comentado Decreto N° 4.096 en el que el pago de estas tasas (SAIME) en PTRs quedó circunscrito a todos los actos o documentos vinculados a migración y extranjería, aplicables a todos los extranjeros y extranjeras que se encuentran en el territorio de la República Bolivariana de Venezuela en condición de no migrantes o de transeúntes que perciban ingresos comprobables en divisas¹⁹. En caso de extranjeros no migrantes o de transeúntes que perciban ingresos comprobables en bolívares al igual que los nacionales residenciados en Venezuela, el PTR opera únicamente como UCF, siendo las tasas pagaderas en su equivalente en bolívares. Por su parte, respecto de los venezolanos residenciados en el exterior se exige el pago de las tasas en divisas, en el caso de la emisión de pasaportes US\$ 200 y, por su renovación, US\$ 100. Al respecto tampoco ha sido posible encontrar un acto oficial que así lo establezca, simplemente avisos publicados en diferentes páginas de servicio consular venezolano de diversos países²⁰.

¹⁹ Decreto N° 3.090 del 22 de septiembre de 2017, publicado en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 41.242 de esa misma fecha.

²⁰ <https://www.austria.gob.ve/content.php?contecual=38&contepert=1>

Respecto de esta medida es importante reiterar que la utilización del PTR como UCF y/o como medio de pago, está referida al valor del PTR fijado por la SUNACRIP, lo que como ya indicamos, implicó un salto de enormes proporciones, al abandonarse la UCF fijada por Nicolás Maduro.

Tras todos estos pasos, en el mes de marzo de 2020, nuevamente por publicación del SAIME en su Página Web, fue informado que, por la tramitación de un pasaporte por parte de venezolanos residenciados en Venezuela, ha de pagarse una tasa equivalente a 3,3 PTRs, en tanto que el equivalente a 1,6 PTRs por su renovación. Lo anterior representaba para esa fecha, Bs. 14.041.351,93 y Bs. 6.897.928,21, respectivamente.

Es así como, para el mes de marzo de 2020, la tasa por la emisión del pasaporte representa un poco más de 56 salarios mínimos, lo que puede considerarse una negación al derecho que tienen los venezolanos de desplazarse libremente por el mundo, consagrado en el artículo 50 de la CRBV.

A.3.2. Implicaciones de la adopción del PTR como UCF a efectos de la tributación municipal

Altamente peligroso se ha tornado el avance del PTR como UCF, al haberse iniciado su propagación a lo largo y ancho del territorio nacional producto de las medidas adoptadas por algunos municipios de crear sus propios valores fiscales a raíz de la entrada en vigencia de la Providencia Administrativa N° SNAT/2018/0129, publicada en *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela* N° 41.479 del 11 de septiembre de 2018, mediante la cual el SENIAT ajustó la Unidad Tributaria (UT) a Bs. 17, limitando su uso únicamente a efectos de la tributación nacional por él administrada. Esta medida fue ratificada cuando ese mismo organismo reajustó la UT a Bs.50, a través de la Providencia Administrativa N° SNAT/2019/00046, publicada en *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela* N° 41.587 del 7 de marzo de 2019.

Dada aquella restricción al uso de la UT, cuya pertinencia debe llamarnos a reflexión, los Concejos Municipales comenzaron a aprobar

ordenanzas de contenido tributario, en las que el importe de algunas tasas, sanciones por la comisión de ilícitos, fijación de mínimos tributables y bases de exención, entre otros, fueron expresados en función del PTR.

A partir de ese momento y hasta finales de 2019, la UCF adoptada por los Municipios era la fijada discrecionalmente por Nicolás Maduro, cuyo último ajuste de abril 2019, insistimos, ascendía a Bs.S 80.000. Como señalamos, de un tiempo a esta parte, aquel referente fue abandonado, habiéndose empleado al PTR como UCF en función del valor del criptoactivo publicado por la SUNACRIP.

Valga observar que, con la reforma del COT de enero de 2020, la medida adoptada por el SENIAT adquirió rango legal, por cuanto la UT por disposición del Parágrafo Tercero de su artículo 3°... ” *sólo puede ser utilizada como unidad de medida para la determinación de los tributos nacionales cuyo control sea competencia de la Administración Tributaria Nacional, no pudiendo ser utilizada por otros órganos y entes del Poder Público...* ”.

Respecto del proceder de los Municipios que valga alertar se potenciará producto de la referida reforma del COT, vale efectuar los siguientes comentarios:

La fórmula mediante la cual se calcula el valor del PTR por parte de la SUNACRIP se encuentra contenida en el *Whitepaper* que ella publica y al que puede reformar cada vez que lo estime pertinente. A pesar de que la naturaleza jurídica de aquel instrumento es controversial, lo que queda muy claro es que no se trata de una ley. Siendo ello así, que corresponda a la SUNACRIP definir la fórmula y fijar el valor del PTR y que en función de ello se impacte la estructura de los tributos no sólo municipales, sino también estatales y nacionales, representa una clara violación al Principio de Reserva Legal Tributaria previsto en los artículos 133 y 317 de la CRBV.

Aun cuando existe una fórmula para fijar el valor del PTR que, valga decir, luce muy compleja en cuanto a su estructura, recientemente quedó demostrado lo poco confiable del proceder de la SUNACRIP en cuanto a su aplicación. Es así como a partir del 9 de marzo de 2020, el precio del barril del petróleo comenzó a descender a nivel mundial

producto de diversos factores geopolíticos (Rusia-Arabia Saudita) y por la disminución de la demanda de ese hidrocarburo como consecuencia de la propagación del coronavirus. En el caso del precio del barril de petróleo en la cesta venezolana, este pasó a cotizarse según el portal web del Ministerio del Poder Popular de Petróleo, en 189,39 yuanes por barril, al cambio, US\$ 26,69. Si bien el valor del PTR depende según la comentada fórmula en un 50% del precio del barril de petróleo, en tanto que del hierro en 20%, del oro 20% y de los diamantes en 10%, tras varias semanas con un precio del barril venezolano por debajo de los US\$ 30, el valor del PTR publicado por la SUNACRIP se ha mantenido insólitamente incólume en dólares. Es así como para el 9 de marzo el PTR se cotizaba en Bs 4.325.106 o \$59, el 13 de marzo en Bs. 4.345.262,05 o \$58,97; en tanto que el 20 de marzo de 2020 en Bs. 4.254.955 o \$58.8. Pudiera pensarse que la estabilidad del valor del PTR en dólares obedece a que el resto de los commodities se han revalorizado, lo que es cierto al menos respecto del oro, pero, aun así, el peso que éste tiene en la fórmula (20%) y el nivel de aumento por él experimentado no conduce a aquellos resultados. La estabilidad del PTR en bolívares pudiera pensarse responde entonces al descenso del bolívar respecto del dólar, pero ello tampoco ha sido así, no al menos en tamaña proporción. Es así como entre los días 9 de marzo de 2020 y 20 de marzo de 2020 el tipo de cambio de referencia publicado por BCV ha variado en menos de \$1 (1,62%), no pudiendo ser el tipo de cambio el factor generador de aquella estabilidad. Se confirma así lo poco confiable del proceder de la SUNACRIP en cuanto a la valoración del PTR y como ésta es objeto de total control y manipulación por parte del Ejecutivo Nacional.

Mientras la UT procura atender los efectos distorsionantes que produce la inflación que registra el país de manera estructural, ante los cuales, el Poder Público en sus diversas ramas ha considerado necesario y pertinente reexpresar variables cuantitativas vinculadas a la obligación tributaria, con miras a preservar la capacidad contributiva y, en el caso de las sanciones, la magnitud real de las mismas y con ella sus cometidos punitivos, ejemplarizantes y disuasivos; el comportamiento del PTR que hasta la fecha no ha respondido a un criterio constante y lógico, menos aún vinculado a la inflación, sino a variables ajenas a

la capacidad contributiva y a la estructura de las sanciones (precio del petróleo/tipo de cambio de referencia), lo descarta como opción válida a esos efectos.

El comportamiento del Petro como UCF evidencia en bolívares incrementos constantes y de magnitudes considerables, con el consecuente impacto en cualquier obligación que se mida en esa unidad. Tal realidad hace desproporcionado, agravatorio e irracional el mecanismo que con él pretende sustentarse, lo que resulta obviamente ajeno a los parámetros propios de la definición de los tributos y de las sanciones.

El proceder de los municipios que han adoptado al PTR como UCF, quebranta adicionalmente lo dispuesto en el artículo 163, numeral 4 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal (LOPPM), según el cual: *“4.- Las multas por infracciones tributarias no podrán exceder en cuantía a aquéllas que contemple el Código Orgánico Tributario”*. Al comparar a las multas previstas en el COT de 2014 expresadas en UT con las contempladas en las ordenanzas dictadas bajo su vigencia en las que las sanciones fueron establecidas en función del PTR, es más que evidente la violación que ellas supusieron a la norma nacional armonizadora contenida en la LOPPM. Con la reforma del COT de 2020 en el que las sanciones son establecidas en función del tipo de cambio oficial de la moneda de mayor valor, publicado por el Banco Central de Venezuela, resultará más complejo aun confirmar el cumplimiento de aquella medida, pero seguramente también se quebrantará.

Resulta pues de urgente atención la situación descrita que tiene la potencialidad de continuar extendiéndose a muchos más municipios en el país a raíz de la reforma del artículo 3 del COT. Es preciso tomar pronta acción respecto de este tema, lo que pasa en primera instancia por una revisión profunda de la figura de la UT, en cuanto a su concepción, alcance y modalidad de fijación.

BIBLIOGRAFÍA

España. Ley 58/2003, publicada en Boletín Oficial del Estado N° 302 del 18 de diciembre de 2003.

- Facebook, “Ministerio del Poder Popular para Relaciones Interiores Justicia y Paz”, Septiembre, 2018. Disponible en: <https://www.facebook.com/MPPRIJP/photos/a.971266306257571/2095633607154163/?type=3&theater>, consultado en fecha 27 de marzo de 2020
- García Novoa, César. El Concepto de Tributo. Marcial Pons. Madrid, 2012. p. 207.
- Giuliani Fonrouge, Carlos M. Derecho Financiero. Volumen I, Cuarta Edición. Depalma, Buenos Aires, 1990, p. 417.
- Servicio Administrativo de Identificación, Migración y Extranjería, “Saime mantendrá valor de aranceles calculados en base a unidad tributaria del 20 de junio”, Caracas, septiembre, 2018. Disponible en: <http://www.saime.gob.ve/noticia/567>, consultado en fecha 20 de marzo de 2020.
- Superintendencia Nacional de Criptoactivos y Actividades Conexas. “Petro. Hacia la revolución digital económica”. Caracas, octubre, 2018. Disponible en: <HTTPS://PETRO.GOB.VE/FILES/PETRO-WHITEPAPER.PDF> CONSULTADO en fecha 20 de marzo de 2020.
- Tribunal Constitucional de España, Sentencia No. 193/2004, 4 de noviembre de 2004, Disponible en: http://hj.tribunalconstitucional.es/es-ES/Resolucion/Show/5198#complete_resolucion&completa, consultado en fecha 20 de marzo de 2020.
- Venezuela, Decreto Constituyente de Reforma del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica de Aduanas, publicada en Gaceta Oficial N° 6.507, del 29 de enero de 2020. Venezuela, Decreto Constituyente de Reforma del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica de Aduanas, publicada en Gaceta Oficial N° 6.507, del 29 de enero de 2020.
- Venezuela. Circular S/N° suscrita por la Directora de la Oficina de Administración, 14 de enero de 2019.
- Venezuela. Decreto con rango, valor y fuerza de Ley de Canalización y Mantenimiento de las Vías de Navegación, publicado en Gaceta Oficial N° 5.891 Extraordinario del 31 de julio de 2008.
- Venezuela. Decreto con rango, valor y fuerza de Ley de Timbre Fiscal, publicada en Gaceta Oficial N°6.150, del 18 de noviembre de 2014.
- Venezuela. Decreto n° 3.090 del 22 de septiembre de 2017. Publicado en la gaceta oficial de la república bolivariana de venezuela **n° 41.242 de esa misma fecha.**
- Venezuela. Decreto N° 3090, publicado en Gaceta Oficial N° 41.242 del 22 de septiembre de 2017.

Venezuela. Ley Orgánica de Identificación, publicada en Gaceta Oficial N° 38.458, del 14 de junio de 2006

Venezuela. Resolución N° 003 del Ministerio del Poder Popular para el Transporte, publicada en Gaceta Oficial N° 6.429 Extraordinario del 8 de febrero de 2019.

Venezuela. Resolución N° 033 del Ministerio del Poder Popular para el Transporte, publicada en Gaceta Oficial N° 41.389 de 3 de mayo de 2018.

Venezuela. Resolución N° 065 del Ministerio del Poder Popular para el Transporte y el Ministerio del Poder Popular de Economía y Finanzas, publicada en Gaceta Oficial N° 41.227 del 1 de septiembre de 2017.