

**UNIVERSIDAD CATÓLICA ANDRÉS BELLO  
DIRECCIÓN GENERAL DE LOS ESTUDIOS DE POSTGRADO  
ÁREA DE DERECHO  
ESPECIALIDAD EN DERECHO FINANCIERO**

**PROHIBICIÓN DE TRIBUTOS CON EFECTO CONFISCATORIO EN LA  
CONSTITUCIÓN DE 1999**

**Trabajo Especial de Grado,  
presentado como requisito  
parcial para optar al Grado de  
Especialista en Derecho  
Financiero**

**Autor:** Melecio Segundo  
Camacaro Camacaro.

**Asesor:** José Antonio Muci Borjas

**CARACAS, MARZO DE 2001**

**UNIVERSIDAD CATÓLICA ANDRÉS BELLO  
DIRECCIÓN GENERAL DE LOS ESTUDIOS DE POSTGRADO  
ÁREA DE DERECHO  
ESPECIALIDAD EN DERECHO FINANCIERO**

**APROBACIÓN DEL ASESOR**

En mi carácter de Asesor del Trabajo Especial de Grado, presentado por el ciudadano abogado **Melecio Segundo Camacaro Camacaro**, para optar al Grado de **Especialista en Derecho Financiero**, cuyo título es: **Prohibición de Tributos con Efecto Confiscatorio en la Constitución de 1999**; considero que dicho trabajo reúne los requisitos y méritos suficientes para ser sometido a la evaluación por parte del jurado examinador que se designe.

En la ciudad de Caracas, a los veintidós días del mes de marzo de dos mil uno.

José Antonio Muci Borjas  
C.I. V-6.056.019

## ÍNDICE

|  | <b>Pag.</b> |
|--|-------------|
| RESUMEN .....  | V           |
| INTRODUCCIÓN .....   | 1           |
| CAPÍTULO I .....   | 6           |
| LA PROHIBICIÓN DE TRIBUTOS CON EFECTO CONFISCATORIO EN<br>LA DOCTRINA.....   | 6           |
| Enunciado del Principio de no Confiscatoriedad .....   | 6           |
| El Tributo con Efecto Confiscatorio y su Influencia en el<br>Derecho de Propiedad.....                             | 8           |
| El Tributo con Efecto Confiscatorio y su Influencia en la<br>Capacidad Contributiva .....                          | 11          |
| El Tributo con Efecto Confiscatorio y su Influencia en el<br>Derecho de Propiedad y la Capacidad Contributiva..... | 14          |
| CAPÍTULO II .....  | 16          |
| LÍMITE DE LOS TRIBUTOS CON EFECTO CONFISCATORIO.....   | 16          |
| Criterio de la Razonabilidad.....  | 16          |
| Criterio de Intangibilidad del Capital.....  | 18          |
| Criterio Numérico – Genérico .....   | 20          |
| Criterio de la Variabilidad.....   | 22          |

|   |    |
|---|----|
| CAPÍTULO III .....  | 26 |
| LA PROHIBICIÓN DE TRIBUTOS CON EFECTO CONFISCATORIO EN<br>LA CONSTITUCIÓN VENEZOLANA .....  | 26 |
| Constitución de 1961 .....  | 26 |
| Constitución de 1999.....   | 28 |
| CAPÍTULO IV.....  | 35 |
| LA PROHIBICIÓN DE TRIBUTOS CON EFECTO CONFISCATORIO EN<br>LA JURISPRUDENCIA VENEZOLANA..... | 35 |
| Tribunal Superior en lo Civil, Mercantil y Contencioso<br>Administrativo .....              | 37 |
| Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario .....  | 38 |
| Corte Suprema de Justicia .....   | 40 |
| CONCLUSIONES .....  | 51 |
| REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....  | 57 |
| ANEXO   |    |

**UNIVERSIDAD CATÓLICA ANDRÉS BELLO**  
**DIRECCIÓN GENERAL DE LOS ESTUDIOS DE POSTGRADO**  
**ÁREA DE DERECHO**  
**ESPECIALIDAD EN DERECHO FINANCIERO**

**PROHIBICIÓN DE TRIBUTOS CON EFECTO CONFISCATORIO EN LA  
CONSTITUCIÓN DE 1999**

**Autor:** Melecio Segundo  
Camacaro Camacaro.

**Asesor:** José Antonio Muci Borjas

**Fecha:** Marzo de 2001.

**RESUMEN**

Este trabajo analizó la prohibición de tributos con efecto confiscatorio contenido en la Constitución de 1999. El diseño de la investigación es monográfico documental por lo que constituye una investigación analítica y de desarrollo conceptual, con apoyo de una amplia revisión bibliográfica y el uso de técnicas documentales como la observación documental, la presentación resumida de un texto y análisis de contenido. El instrumento que se utilizó fue la matriz de análisis de contenido necesaria para registrar y analizar el contenido de la información suministrada por las fuentes bibliográficas y documentales. La realización de esta investigación constituye un aporte porque permite a los órganos del Estado con poder tributario, crear tributos que no afecten la capacidad contributiva y garantice el derecho de propiedad al contribuyente, y puedan cumplir así con los fines del Sistema Tributario Venezolano, como es la de proteger la economía, elevar el nivel de vida de la población y recaudar eficientemente los tributos. El tributo confiscatorio afecta tanto la capacidad contributiva como el derecho de propiedad del contribuyente. En cuanto al límite a partir del cual el tributo adquiere el efecto confiscatorio desde un punto de vista cualitativo, se tiene que un tributo es confiscatorio cuando no se ajusta a la constitución en cuanto a su letra y espíritu. Desde un punto de vista cuantitativo resulta difícil fijar un límite que separe un tributo con efecto confiscatorio de uno no confiscatorio. La prohibición del tributo con efecto confiscatorio en la Constitución de 1961 no se establece de una manera expresa y directa como lo hace la Constitución de 1999. Finalmente se tiene que el criterio de la jurisprudencia venezolana referente a los tributos con efecto confiscatorio es el de la razonabilidad y el de la intangibilidad del capital.

Descriptores: Tributos con Efecto Confiscatorio, Capacidad Contributiva y Derecho de Propiedad.

## INTRODUCCIÓN

Si se examinan las Constituciones Iberoamericanas, se puede observar que la mayoría no establecen directamente una **prohibición expresa de los tributos con efecto confiscatorio**. No obstante, resulta excepcional, las Constituciones de los países como: Brasil, Guatemala, Honduras, Nicaragua, Perú y España que señalan expresamente la prohibición de tributos con efecto confiscatorio.

Sobre la base de las consideraciones anteriores, y siguiendo la tendencia del Derecho Comparado, la Constitución venezolana de 1999 (Aprobada: por la Asamblea Nacional Constituyente el 17-11-1999; y por el pueblo venezolano, mediante voto popular en referéndum del 15-12-1999. Vigente: A partir del 30-12-1999, mediante publicación en Gaceta Oficial bajo el N° 36.860), establece en su artículo 317: "...Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio...", principio que constituye una novedad en el ordenamiento constitucional venezolano.

La inclusión de esta norma obedece a una prohibición dirigida al legislador, ya sea a nivel de República, Estado y Municipio, para que no exijan tributos irrazonables a los contribuyentes; de manera que éstos puedan cumplir con el artículo 133 de la Constitución de 1999, que establece: "Toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el

pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley”. Además, esta prohibición debe armonizarse con el principio de igualdad señalado en el artículo 21, el cual establece: “Todas las personas son iguales ante la Ley...”, y con los principios de justicia tributaria y capacidad contributiva establecidos en el artículo 316, el cual señala: “El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o la contribuyente...”, de igual manera con el artículo 115, donde: “Se garantiza el derecho de propiedad...”.

Cabe agregar, que cuando el tributo tiene efecto confiscatorio, un sector de la doctrina sostiene que se ha violado el derecho de propiedad, en cambio, otro sector considera que se han violado los principios de capacidad contributiva, de razonabilidad, justicia tributaria, libertad económica y progresividad. El enfoque que sustentó el análisis fue el de una posición ecléctica donde se admitió la violación del principio de capacidad contributiva y del derecho de propiedad, tomando en cuenta que el tributo confiscatorio tiene efectos patrimoniales.

Asimismo, se analizó el límite a partir del cual el tributo adquiere el efecto confiscatorio, para ello, se tomaron conceptos extraídos de la jurisprudencia Argentina debido al gran desarrollo que ha tenido este principio en ese país.

La sustitución de una Constitución por otra, planteó la interrogante sobre cuáles son las características de una y la otra. También se criticó la jurisprudencia venezolana referente a los tributos con efecto confiscatorio.

La prohibición de tributos con efecto confiscatorio tiene como finalidad evitar que se imponga al contribuyente una obligación de tributar que exceda los límites razonables de la tributación, y esto es muy importante, porque permite que el sistema tributario venezolano proteja la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población tal como lo señala el artículo 316 de la Constitución de 1999. En consecuencia la importancia de este trabajo radica en el beneficio al contribuyente porque de esa forma cumple con el deber de contribuir con los gastos públicos mediante el pago de un tributo justo, razonable y no confiscatorio, además beneficia a la economía venezolana, porque así el Estado cumple con un fin esencial como es la promoción de la prosperidad y bienestar del pueblo.

En cuanto a la metodología se utilizó el diseño de investigación monográfico documental y como instrumento de recolección de información se utilizó la matriz de análisis de contenido, necesaria para registrar y analizar el contenido de la información suministrada por las fuentes bibliográficas y documentales.

Este informe fue dividido en cuatro capítulos. En el primer capítulo se estudió la prohibición de tributos con efecto confiscatorio en la doctrina. En el segundo capítulo se precisó el límite de los tributos con efecto confiscatorio. En el tercer capítulo se comparó la prohibición de tributos con efecto confiscatorio contenida en la Constitución de 1961 y la Constitución de 1999, y en el cuarto capítulo se criticó la jurisprudencia venezolana referente a los tributos con efecto confiscatorio.

Como hallazgos importantes de este informe se encontró que el tributo confiscatorio afecta tanto la capacidad contributiva como el derecho de propiedad del contribuyente, ya que cuando el Estado exige tributos cuyo monto desborda la capacidad contributiva de la persona, por esa vía indirecta afecta al derecho de propiedad del contribuyente. Al comparar la Constitución de 1961 con la de 1999, se observó en la primera que la prohibición del tributo con efecto confiscatorio no se establece de una manera expresa y directa, sino que se deduce de sus artículos 99 y 102. En cuanto a la Constitución de 1999, la prohibición de tributos con efecto confiscatorio sí es una expresa garantía de orden constitucional tal como lo señala en su artículo 317.

Finalmente, se tiene que el criterio de la jurisprudencia venezolana referente a los tributos con efecto confiscatorio es el de la Razonabilidad e Intangibilidad del Capital. El Criterio de la Razonabilidad se expresa en la

sentencia Cámara de Comercio e Industria del Estado Táchira, y el Criterio de Intangibilidad del Capital se expresa en las sentencias Inversiones Confinanzas C.A., y Lux de Venezuela C.A.; Asimismo estas dos últimas sentencias acogen favorablemente la tesis de la confiscatoriedad al adoptar el criterio de la Intangibilidad del Capital, pero con la salvedad de que el principio de no Confiscación es exigido a través del principio de la libertad económica. Sin embargo, ambas sentencias, no se pronuncian acerca de la naturaleza confiscatoria del tributo, es decir, no utilizan el criterio Numérico-Genérico y el Criterio de Variabilidad.

## **CAPÍTULO I**

### **LA PROHIBICIÓN DE TRIBUTOS CON EFECTO CONFISCATORIO EN LA DOCTRINA**

#### **Enunciado del Principio de no Confiscatoriedad**

Valdés Costa (1996), señala que gran parte de la doctrina invoca el principio de no confiscatoriedad, cuando el tributo es irrazonable. Este autor critica esta expresión argumentando, en primer lugar, que en vez de un principio se debe hablar de una prohibición dirigida al legislador, destinada a evitar una imposición excesiva, superior a las posibilidades del contribuyente de contribuir a las cargas públicas, sin afectar su derecho a una subsistencia digna, y en segundo lugar, que no es ajustado a derecho que una tributación excesiva se le califique como confiscatoria, que significa quitar alguna cosa sin la debida compensación. En igual forma, Martín, Lozano, Casado y Tejerizo (1996), critican la expresión, al señalar: "...la confiscación constituye un concepto que, por su propia esencia, permanece a extramuros del ordenamiento tributario". (p. 140). Igualmente Troya Jaramillo (1984), señala que no es lo mismo confiscar que imponer tributos de gran magnitud.

Asimismo, Naveira de Casanova (1996), sostiene:

*Por eso no podemos entender que se refiere en forma literal al conocido instituto de la confiscación puramente comprendida en su estricto entorno y conceptualización jurídica, sino que la confiscación tributaria implica algo similar, pero de contenido más amplio, y que en principio conformará un concepto de efectos confiscatorios, aplicable a cualquier instituto jurídico que pueda conllevarlos u ocasionarlos. (p. 150).*

En la misma forma, Fraga Pittaluga (2000), señala:

*...mientras la confiscación es una detracción patrimonial de carácter sancionatorio aplicada por el Estado a quienes han cometido ciertos delitos muy graves, los efectos confiscatorios de los tributos se producen como consecuencia de exacciones patrimoniales sin carácter sancionatorio, pero que atentan contra los sujetos pasivos de la imposición, al gravar hechos que no son manifestaciones de capacidad contributiva o al exceder el gravamen proporcional y racional que corresponde a las manifestaciones de capacidad económica descritos por el legislador como hechos imponibles. (p. 150).*

Por su parte, Sainz (1993), señala: "...lo que se prohíbe no es la confiscación, sino justamente que la imposición tenga alcance confiscatorio". (p. 112).

Sin embargo, el tribunal constitucional español en su sentencia 150/1990, el cual comenta Rodríguez Bereijo (1998), señala lo siguiente:

*...la interpretación que haya de darse al principio de no confiscatoriedad en materia fiscal no está doctrinalmente clarificada, al contrario de lo que ocurre, en el ámbito penal o en el de la institución expropiatoria lato sensu. (p. 175).*

Además, Valdés Costa (1992), opina que el mencionado principio se le denomina erróneamente como no confiscatoriedad, y es una expresión que sólo se justifica por razones de comodidad de lenguaje un tanto rutinarias.

Finalmente, Luqui (1993), se resiste a usar la expresión, principio de no confiscatoriedad y utiliza la del principio general de la proporcionalidad.

### **El Tributo con Efecto Confiscatorio y su Influencia en el Derecho de Propiedad**

En lo tocante a la manera como el tributo con efecto confiscatorio influye en el derecho de propiedad o la capacidad contributiva o ambos inclusive, no existe acuerdo en la doctrina, ya que un sector sostiene que se afecta el derecho de propiedad, otro sector considera que se afecta los principios de razonabilidad, de libertad económica, justicia tributaria, progresividad y capacidad contributiva, y por último un sector ecléctico, opina que se afectan todas las mencionadas.

Ante la situación planteada se hace necesario revisar cada una de estas tendencias, para poder determinar cómo el tributo con efecto confiscatorio influye en el derecho de propiedad o en la capacidad contributiva, la razonabilidad, libertad económica y justicia tributaria o todas inclusive.

La primera tendencia que se va a estudiar es de qué manera el tributo con efecto confiscatorio influye en el derecho de propiedad, y esto se observa cuando el tributo es irrazonable, que lleva a un sector de la doctrina a decir que se afecta el derecho de propiedad. Efectivamente, Jarach (1980), sostiene que los tributos no pueden ser confiscatorios, no en la idea de que se respete la garantía formal de la legalidad, sino que no se quite al derecho de propiedad su contenido. Cabe agregar que, Casás (1992), opina que un tributo confiscatorio o varios pueden violar el derecho de propiedad, al señalar:

*... la violación, quebrantamiento o supresión del derecho de propiedad igual se alcanza, ya por la aplicación de un solo impuesto exorbitante, ya por la vía de acumular en el contribuyente la obligación de afrontar un sinnúmero de tributos. (p. 181).*

También, Spisso (1993), sostiene:

*La protección constitucional a la propiedad constituye el mejor instrumento de una política tendiente al engrandecimiento de la nación, pero*

*se ve atenuada sensiblemente por la existencia de los tributos que impone el Estado, mediante los cuales se apropia de la riqueza privada. (p. 249).*

Ahora bien, Marín Arias (1989), explica que un tributo es confiscatorio y afecta el derecho de propiedad, cuando el contribuyente, para poder pagarlo tiene que liquidar y disponer parte de su patrimonio, y en consecuencia el Estado toma por vía coactiva para sí una parte del patrimonio del sujeto pasivo sin compensación alguna.

Por su parte, Bulit Goñi (1994), señala que el Estado protege la propiedad, al afirmar:

*...el contribuyente no puede ser privado íntegramente de su propiedad, pero y porque el Estado no puede confiscar, y el Estado no puede confiscar porque se tutela la propiedad y se proscribe el colectivismo como forma de Estado. (p. 74).*

Asimismo, Ferreiro (1997), sostiene que la propiedad es reconocida como derecho y está protegida por la constitución al impedir que los tributos tengan efecto confiscatorio.

Finalmente, Corti (1997), sostiene que existe un efecto confiscatorio cuando el tributo se extralimita y afecta al derecho de propiedad, ocasionando un daño como si se tratara de una confiscación.

## **El Tributo con Efecto Confiscatorio y su Influencia en la Capacidad Contributiva**

No obstante, otro sector de la doctrina, considera que el tributo con efecto confiscatorio influye en la capacidad contributiva, en tal sentido, Ataliba (1989), señala lo siguiente:

*Tanto el conjunto de impuestos, como cada impuesto han de adecuarse a la capacidad económica de los contribuyentes, y por capacidad económica ha de entenderse a la real posibilidad de poder ser disminuida patrimonialmente, pero sin destruirla, y sin que pierda la posibilidad de persistir generando la riqueza que es materia de la tributación. La violación a esta regla por excesos tributarios configura confiscación, constitucionalmente vedada... (p. 209).*

También Pérez de Ayala y González (1991), sostienen el mismo criterio, al plantear:

*Para que el impuesto sea justo, es preciso que sea adecuado, proporcionado en su cuantía, a la capacidad económica, a la aptitud económica de los contribuyentes a los que se aplica y exige. Es preciso que exista una adecuación de equidad entre sus valores y la cuota del impuesto que sobre ellos recaiga. Esta exigencia es muy difícil de controlar jurídicamente, pero se puede intentar un control jurídico-positivo mediante la aplicación conjunta de los principios de capacidad contributiva y de prohibición de confiscatoriedad a través del impuesto. (p.178).*

En igual forma, Kirchhof (1998), afirma:

*El tributo debe graduarse atendiendo a la capacidad individual de pago; no sólo porque el obligado es un ser capaz de obtener rendimientos sino porque la comunidad jurídica representada por el Estado, tiene una parte esencial en el surgimiento y conservación de esa capacidad de enriquecimiento individual. (p. 36).*

De igual manera, la jurisprudencia constitucional tributaria de España, sigue esta tendencia, al comentar, Alonso (1993), lo siguiente:

*El tribunal constitucional español, en la sentencia 37/1987, relaciona la no confiscatoriedad con el principio de capacidad contributiva al sostener que es confiscatorio todo tributo que no se fundamente en la capacidad contributiva. En consecuencia, el tribunal constitucional parece concebir sustancialmente la no confiscatoriedad como corolario del principio de capacidad contributiva. Esto se deduce de la vinculación que sienta entre el principio de capacidad contributiva entendido como la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra, según la sentencia 27/1981 y la nueva exigencia lógica que ahora suma a la anterior como es la de no agotar la riqueza imponible, sustrato, base o exigencia de toda imposición, so pretexto del deber de contribuir. (p. 41).*

Esta sentencia española que relaciona la no confiscatoriedad con el principio de capacidad contributiva ha influido en la doctrina venezolana, al señalar Fraga Pittaluga (2000), lo siguiente:

*...el principio de la capacidad contributiva exige buscar la riqueza donde ésta se encuentre, el de confiscatoriedad significa no agotar la riqueza encontrada so pretexto del deber de contribuir. (p. 144).*

Es necesario precisar la existencia de autores que niegan que el tributo con efecto confiscatorio influya en el derecho de propiedad, así, Jiménez de Aréchaga (1946), plantea lo siguiente:

*En virtud del impuesto el Estado no adquiere derecho alguno de dominio sobre los bienes de las personas, que continúan siendo de plena propiedad de ellas. El contribuyente es únicamente deudor del impuesto, y esa deuda tiene por objeto una suma de dinero, constitutivo de una deuda de justicia por representar la cuota de contribución a los gastos generales del Estado. (p. 14).*

En la misma forma, Valdés Costa (1996), señala que el tributo con efecto confiscatorio no viola el derecho de propiedad porque no hay incautación de bienes, en el sentido de desapoderamiento sin justa compensación, sino una imposición que ocasiona un sacrificio económico excesivo, de carácter monetario, que tiene consecuencias en el patrimonio del contribuyente, por lo tanto, el principio violado es el de la capacidad contributiva.

El tributo con efecto confiscatorio influye en la capacidad contributiva del sujeto pasivo de dos maneras, la primera que es de orden cualitativo

mediante el uso de **Ficciones y Presunciones en las Leyes Tributarias** y la segunda, que es de orden cuantitativo cuando el tributo no es proporcional y razonable con respecto a la capacidad contributiva. Así pues, Fraga Pittaluga (2000), sostiene:

*Los efectos confiscatorios de los tributos se producen cuando el uso de ficciones y presunciones en las leyes fiscales, conduce a que la imposición recaiga sobre hechos que no son manifestaciones de capacidad contributiva según el presupuesto hipotético escogido por el legislador como hecho imponible... La otra posibilidad es de orden cuantitativo, vale decir, se produce cuando el tributo o su aplicación al caso concreto, no guarda una relación proporcional y razonable con respecto a la capacidad contributiva, absoluta o relativa, del sujeto incidido. (p. 150 y 155).*

### **El Tributo con Efecto Confiscatorio y su Influencia en el Derecho de Propiedad y la Capacidad Contributiva**

Contrariamente a lo que se ha expresado, existen autores, como Valdés y Villanustre (1989), que asumen una posición intermedia en relación al tributo con efecto confiscatorio, destacando la importancia del principio de capacidad contributiva, pero admitiendo la violación del derecho de propiedad por sus efectos confiscatorios.

Adicionalmente, Hernández Berenguel y Vidal Henderson (1989), señalan:

*...existe confiscatoriedad tributaria cuando el Estado se apropia de los bienes de los contribuyentes, al aplicar una disposición tributaria en la cual el monto llega a extremos insoportables por lo exagerado de su quantum, desbordando así la capacidad contributiva de la persona, y vulnerando por esa vía indirecta la propiedad privada. (p. 209).*

De igual manera, Luqui (1993), considera que la proporcionalidad (principio de la no confiscación) como garantía del derecho de propiedad significa que la carga tributaria sobre la riqueza (capacidad contributiva), debe ser adecuado y razonable, esto significa que la presión que el tributo ejerce sobre la riqueza debe guardar, según la naturaleza de la riqueza y características del tributo, una cierta medida que, para ser justo, no debe exceder lo que aconseje una razonable prudencia.

Finalmente, Martín y otros (1996), señalan que el principio de no confiscación supone un límite extremo que se origina en el reconocimiento del derecho de propiedad, con la finalidad de impedir una posible conducta patológica de las prestaciones patrimoniales coactivas o una radical aplicación de la progresividad que atenta contra la capacidad económica que la sustenta.

## **CAPÍTULO II**

### **LÍMITE DE LOS TRIBUTOS CON EFECTO CONFISCATORIO**

En el capítulo anterior se hizo un estudio acerca de la prohibición de tributos con efecto confiscatorio y su influencia en la capacidad contributiva y el derecho de propiedad con el objeto de determinar a quién afecta. En el presente capítulo, se estudiará el límite a partir del cual el tributo adquiere el efecto confiscatorio, para ello se analizaron algunos criterios utilizados por la jurisprudencia argentina, país, donde más se ha avanzado en el estudio de los tributos confiscatorios.

#### **Criterio de la Razonabilidad**

Bidart Campos (1980), define la Razonabilidad como aquello que se ajusta a la constitución, no tanto en cuanto a su letra sino a su espíritu.

La relación entre Razonabilidad y Tributo con Efecto Confiscatorio lo expone, Villegas (1994), al señalar lo siguiente:

*La razonabilidad es un concepto que ha sido adoptado como medida de la confiscatoriedad de los gravámenes ya que el poder impositivo ha de ser ejercido de buena fe y para fines públicos y que los impuestos deben establecerse con arreglo a un sistema de imparcialidad y uniformidad, en condiciones razonables y en forma tal que no*

*lleguen a constituir una prohibición o confiscación.  
(p. 238).*

Asimismo, Andreozzi (1951), considera que la Razonabilidad tiene como significado que el tributo no constituya un despojo, para lo cual debe respetar el derecho de propiedad. Adicionalmente, Luqui (1993), afirma:

*La carga tributaria, en principio, sólo puede tomar, para ser lícita, una porción, la menor posible de la riqueza. La medida de esa porción lo dará, aparte de las siempre variantes circunstancias de tiempo, lugar y país, la propia naturaleza de la riqueza y la función que el Estado le atribuya al tributo de que se trata. (p. 54-55).*

Ahora bien, para medir esa porción de la riqueza que el tributo pueda tomar y sea a la vez lícita, conduce a un criterio de la confiscatoriedad que, Jarach (1980), describe como relativo y que se transforma en muchos casos en una mera cuestión de hecho, es decir, saber si existe o no la Razonabilidad.

Con referencia a la utilidad del criterio de la Razonabilidad, Villegas (1994), señala:

*La razonabilidad es un presupuesto indispensable en todo el orden jurídico, funciona a priori y sine qua non se violenta cada vez que hay desproporción entre el fin perseguido por la norma y el medio elegido para concretarlo. (p. 238).*

En tal sentido, hay dos maneras que un tributo tenga efecto confiscatorio, el primero cuando el tributo es irrazonable y el segundo por excesivo, al respecto Brewer-Carías (1997), señala:

*Un impuesto sin base legal, injusto o desigual, es confiscatorio por irrazonable, lo mismo que cuando es excesivo. (p. XXVII).*

### **Criterio de Intangibilidad del Capital**

De acuerdo con los razonamientos que se han venido realizando, si se planteara de nuevo la interrogante: ¿Cuál es el límite a partir del cual el tributo adquiere el efecto confiscatorio?, esto conduciría a una respuesta que como lo señala Villegas (1994), tiene dos niveles: Un primer nivel que se refiere al concepto de Razonabilidad que como medida de la confiscatoriedad de los tributos se ajusta a la constitución en cuanto a su letra y espíritu, tomando la carga tributaria una pequeña porción de la riqueza que depende de las circunstancias de tiempo, lugar, país, naturaleza de la riqueza y la función que el Estado le atribuya al tributo; y el segundo nivel, que se va a estudiar a continuación, que se refiere a la Intangibilidad del Capital.

En referencia a lo que se debe entender como Intangibilidad del Capital, Corti (1997), lo define como el deber de conservar los recursos

necesarios, es decir, la propiedad en sentido estricto, para poder ejercer los derechos constitucionales básicos, es decir, la propiedad en sentido amplio. Adicionalmente, Spisso (1993), define la Intangibilidad del Capital como una expresa garantía constitucional que se deriva del derecho de propiedad, que tiene como finalidad que el tributo recaiga sobre la renta y no sobre el capital. Por otra parte, Villegas (1994), lo resume en una fórmula general: “Los tributos no pueden menoscabar el capital”. (p. 240).

Ahora bien, la razón por la cual el tributo debe recaer sobre la renta, y no sobre el capital, lo explica García Belsunce (1984), de la siguiente manera:

*Ello no va en contra de la existencia de gravámenes al capital como expresión de capacidad contributiva, de la cual el capital es signo evidente. Lo que se quiere significar es que los impuestos al capital que lo toman como hecho imponible, deben ser pagados con la renta que los capitales producen, porque fuera de esta hipótesis el impuesto va absorbiendo el capital y en un determinado período lo confisca o lo conculca. (p. 242-243).*

Cuando un tributo deja de ser razonable, Bidart Campos (1980), lo define como inconstitucional. Asimismo, Linares Quintana (1951), explica que un tributo deja de ser razonable cuando toma una parte sustancial del

valor del capital o de su renta. Igualmente, Luqui (1993), señala lo siguiente:

*Un Tributo que insuma más allá de lo que una razonable prudencia aconseja, la riqueza (capital o renta), tomaría ilusorio el derecho de propiedad sobre la cosa u objeto afectado por dicho tributo, toda vez que su titular ya no gozaría de su propiedad. Un tributo en esas condiciones sería más que una expropiación, porque en ésta siempre el Estado tiene que indemnizar; sería un despojo, porque privaría a su dueño gozar de su propiedad sin ninguna recompensa. (p. 60).*

Finalmente, Spisso (1993), señala que un tributo tiene efecto confiscatorio cuando absorbe una parte sustancial de la renta devengada o de la que se hubiera podido obtener conforme a una racional explotación de la fuente productora de rédito.

### **Criterio Numérico – Genérico**

Como ya se ha aclarado anteriormente, el tributo debe recaer sobre la renta y no sobre el capital, por consiguiente esto hace que, Villegas (1994), se plantee la interrogante de saber cuál es la renta que se debe gravar para que el tributo no tenga efecto confiscatorio. Así, Spisso (1993), considera que el tope del 33% fijado por la corte suprema argentina y que es aplicable a todos los tributos, es el límite máximo que se debe aplicar a un tributo para que no tenga efecto confiscatorio.

Luqui (1993), señala que son pacíficos los fallos de la Corte Suprema de Argentina, en cuanto a un solo tributo confiscatorio sobre una misma riqueza y por un solo hecho imponible en el cual determinan como límite máximo de la presión tributaria el 33% de la renta, pero cuando existe la concurrencia de más de un impuesto sobre la misma riqueza y por igual hecho imponible no tienen la solución.

Sin embargo, a pesar de ser pacífica los fallos de la Corte Suprema Argentina, existen autores, como García Belsunce (1984), que plantean lo siguiente:

*Cuál es la racionalidad del 33%, por que ese porcentaje no es del 30% o del 40%, cuál es la razón para que en forma sacramental se elija este coeficiente. (p. 247).*

También, Corti (1997), señala:

*Por lo tanto, criterios formalistas o numérico-genéricos como el de suponer una confiscación cuando se produzca una absorción de más del 33% de la renta, se demuestran vacuos para concretizar en cada caso una situación que vulnere la equidad, pues parece muchísimo más probable que sea confiscatorio un impuesto a los consumos con una alícuota del 17% sobre cada acto recaído en cabeza de una persona de bajos ingresos, y que por el contrario, no lo sea un impuesto a la renta que absorba más de un 33% de la misma recaída sobre un complejo industrial altamente concentrado. (p. 159).*

Y finalmente, Jarach (1980), señala sus críticas:

*...el tope del 33 por ciento, no crea tal vez una desigualdad en el sentido constitucional, pero si un tratamiento desfavorable hacia los pequeños contribuyentes. Para éstos rige en toda su plenitud el criterio progresivo, mientras que para los grandes contribuyentes el impuesto es proporcional, porque alcanzando el tope del 33 por ciento, cualquiera que sea el monto, se sigue aplicando el mismo porcentaje. Es decir, la progresión es drástica y gravosa únicamente para los pequeños contribuyentes. (p. 112).*

### **Criterio de la Variabilidad**

De los anteriores planteamientos se deduce que es muy difícil fijar los límites cuantitativos del tributo con efecto confiscatorio, en este sentido, Corti (1997), señala que: “Los dilemas del derecho tributario pasan por la fijación del límite que separa un efecto legítimo de uno ilegítimo (justamente el confiscatorio)” (p. 158). Asimismo, Valdés Costa (1992), considera que: “...el verdadero problema en cuanto al nivel de la imposición es que ésta se mantenga dentro de límites compatibles con la justa distribución de las cargas fiscales...” (p. 479).

Igualmente, Bielsa (1952), señala:

*En la jurisprudencia de la corte suprema se encuentran algunas fórmulas que si bien se inspiran en principios de equidad, no siempre tienen la precisión y certeza necesaria para servir*

*de base a un límite entre lo que es confiscatorio y lo que no lo es. (p. 58).*

Para ejemplificar lo difícil que es fijar los límites cuantitativos del tributo con efecto confiscatorio, Ferreiro (1997), expone:

*... puede suceder que se grave con un 300% la adquisición de una joya y no sea confiscatorio, pero si es confiscatorio cuando se grava con un 10% la adquisición de un artículo de primera necesidad, cuando supera la capacidad económica de los sujetos pasivos que la adquieran. (p. 60).*

Si bien es cierto que un límite fijo de los tributos con efecto confiscatorio encierra una dificultad, no es menos cierto que ésta puede ser establecida variando esos límites. Así, Luqui (1993), considera que “La confiscatoriedad no puede ser establecida sino como consecuencia de un análisis detenido de las circunstancias de hecho que condicionan su aplicación”. (p. 68).

No obstante, para establecer un límite al tributo confiscatorio se necesita de un texto legal que lo respalde, por consiguiente, Spisso (1993), señala lo siguiente:

*Establecer en la Constitución Nacional el límite cuantitativo de los tributos constituye un imperativo ante tantas demasías fiscales... De esta manera, se aseguraría que el desborde fiscal no conspira en contra de la producción de riqueza,*

*flexibilizándose adecuadamente al mismo tiempo el sistema, para que en situaciones de emergencia y con el consenso de una mayoría sustancial de los representantes del pueblo se pueda elevar el límite máximo. (p. 272-273).*

Por el contrario, otros autores consideran que no se debe establecer un límite fijo en la constitución sino que es preferible el análisis de cada situación que se presenta. En tal sentido, Villegas (1992), señala que “...no es aconsejable que el texto constitucional establezca un límite fijo, y es preferible el análisis de las situaciones concretas que se presentan”. (p. 207). Asimismo, Giuliani Fonrouge (1993), considera:

*...no es prudente establecer un límite fijo en el texto constitucional... resultando preferible el análisis de las situaciones que se presenten aparte de que algunas de ellas son de muy difícil apreciación numérica. (p. 342).*

En la doctrina venezolana, Fraga Pittaluga (2000), se plantea la interrogante si es el legislador o el juez quien deba determinar cuándo un tributo es confiscatorio, inclinándose por éste último, al respecto señala el mencionado autor:

*¿Es el legislador o el juez quien debe determinar cuándo un tributo es confiscatorio?... Pareciera que no es conveniente establecer una regla general e inmutable, por vía legislativa, que fije cuantitativamente el límite a partir del cual un tributo tiene efectos confiscatorios. Sin embargo, ésta es una labor que podría ser llevada a cabo*

*por el juez en cada caso concreto, quien a través de la prueba ofrecida dentro del proceso respectivo estaría en condiciones de apreciar cuándo un tributo excede el gravamen proporcional y racional que corresponde a las manifestaciones de capacidad económica descritas por el legislador como hechos imponibles. (p. 157 y 160-161).*

Finalmente, Villegas (1994), considera que el criterio para la determinación del límite de la confiscatoriedad es variable en el tiempo y en las circunstancias.

### **CAPÍTULO III**

## **LA PROHIBICIÓN DE TRIBUTOS CON EFECTO CONFISCATORIO EN LA CONSTITUCIÓN VENEZOLANA**

### **Constitución de 1961**

La prohibición de tributos con efecto confiscatorio en la Constitución de 1961 deriva de las normas de los artículos 99 y 102. El artículo 99 se refiere al derecho de propiedad, el cual establece:

*Se garantiza el derecho de propiedad. En virtud de su función social la propiedad estará sometida a las contribuciones, restricciones y obligaciones que establezca la ley con fines de utilidad pública o de interés general.*

Y el artículo 102, se refiere a las confiscaciones, el cual señala:

*No se decretaran ni ejecutarán confiscaciones sino en los casos permitidos por el artículo 250. Quedan a salvo, respecto de extranjeros, las medidas aceptadas por el derecho internacional.*

El derecho de propiedad, establecido en el artículo 99, está sometido a las contribuciones que señala la ley, pero si estas tienen efecto confiscatorio traerían consecuencias que según Octavio (1998): “...no pueden válidamente anular el derecho mismo”. (p. 24).

Tal como se ha visto, los artículos 99 y 102, no señalan expresamente una prohibición de los tributos con efecto confiscatorio. Como consecuencia de esto, Brewer-Carías (1994), señala: “La constitución de 1961 no establece directamente una prohibición expresa de las tributaciones confiscatorias”. (p. 7). Igualmente, Romero-Muci (1994), señala que “...nuestra constitución no hace expresa indicación del principio de la no confiscación en materia tributaria, así como acontece en otros ordenamientos constitucionales extranjeros...”. (p. 268).

En igual forma, Ramírez, Baute y Planchart (2000), expresan que el principio de la no confiscatoriedad contenido en la Constitución de 1961 se establecía de una manera implícita más que explícita en los artículos 99 y 102, y requería una interpretación global, racional y concatenada de los principios plasmados en la carta fundamental. De igual manera, Fraga Pittaluga (2000), sostiene que antes de la Constitución de 1999, no existía en nuestro ordenamiento jurídico una norma constitucional expresa que estableciera la interdicción de los efectos confiscatorios de los tributos, pero que sin embargo, la mejor doctrina encontraba reflejada esta prohibición en la interpretación concordada de otras normas, tales como la que reconocía el derecho de propiedad (Art. 99), la que prohibía las

confiscaciones en general (Art. 102) y la que establecía el Principio de Capacidad Contributiva y Justicia Tributaria (Art. 223).

Con respecto a que si la prohibición de tributos con efecto confiscatorio en la Constitución (1961) se refiere a cada tributo o al sistema impositivo en su conjunto o ambas, Octavio (1989), considera:

*La prohibición de tributos con efecto confiscatorios son válidos tanto para un tributo individual, como para el conjunto de tributos de un país, independientemente de si emanan de un mismo nivel de gobierno o de varios niveles, según la organización del Estado. (p. 438).*

Contrariamente a lo que se ha expresado, Brewer-Carías (1994), sostiene que “La prohibición del carácter confiscatorio de los tributos ha sido interpretada, no en relación a los impuestos aislados, sino en relación al sistema impositivo en su conjunto”. (p. 7).

### **Constitución de 1999**

La prohibición de tributos con efecto confiscatorio es una expresa garantía de orden constitucional, ya que el artículo 317 de la Constitución (1999), señala que: “...Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio”. Como puede observarse el constituyente utilizó el categórico adverbio de negación “Ningún”, para expresar el deseo de que no se hagan

distinciones en la norma, es decir, se incluya toda clase de impuestos, tasa y contribuciones. Sin embargo, Spisso (1993), considera:

*En esta materia, resulta lugar común afirmar que no cabe alegar la confiscatoriedad respecto de impuestos indirectos, que por su propia estructura y características son esencialmente trasladables, puesto que si el contribuyente recupera los importes pagados al fisco por vía del precio, su patrimonio no resulta afectado económicamente. (p. 256-257).*

No obstante, el autor de este trabajo se plantea la siguiente interrogante: Si los tributos pueden llegar a tener efectos confiscatorios, sus accesorios y sanciones, ¿Pueden tener efectos confiscatorios?. El anteproyecto de Título Constitucional del Sistema Tributario propuesto por la **Asociación Venezolana de Derecho Tributario** a la Asamblea Nacional Constituyente en su artículo 16, numeral 2, prohibía dar efecto confiscatorio a los tributos, a los accesorios de los tributos y a las sanciones. En consecuencia, establecía la prohibición de tributos con efecto confiscatorio en una forma más amplia que el artículo 317 de la Constitución de 1999. Sin embargo, Blanco-Urbe Quintero (2000), sostiene que el artículo 317 de la Constitución de 1999 incluye a los accesorios de los tributos y a las sanciones, al señalar:

*Si el tributo no puede ser confiscatorio, con mayor razón, en virtud del principio de accesoriedad (el principal determina), sus accesorios como las*

*multas, intereses y recargos, tampoco lo pueden ser. (p. 10).*

Resulta oportuno aclarar que la prohibición de tributos con efecto confiscatorio se señala por primera vez en forma expresa en una constitución venezolana, al respecto, Brewer-Carías (2000), expresa:

*El artículo 317 de la constitución, además establece en forma expresa, lo que constituye una novedad en nuestro ordenamiento constitucional, que es el principio de que “Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio”. Ello lo propusimos repetidamente en los debates, siguiendo la tendencia existente en el derecho comparado. (p. 214).*

La inclusión del principio de que “Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio” tiene como antecedentes; En primer lugar, la ponencia de Octavio (1989), en la XIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, celebradas en el mes de septiembre de 1989 en la ciudad de Buenos Aires, en la cual dentro de sus recomendaciones señalaba lo siguiente:

...  
*Primera: Ratificar la conveniencia de mantener el principio de prohibición de los tributos confiscatorios, con rango constitucional, aplicable tanto a un tributo individual, como al conjunto de tributos, aún cuando ellos provengan de diversos niveles de gobierno...(p. 439).*

En segundo lugar, el anteproyecto de Título Constitucional del Sistema Tributario propuesto por la Asociación Venezolana de Derecho Tributario a la Asamblea Nacional Constituyente (1999) cuyo articulado señala:

*Artículo 3: La carga fiscal que deberán soportar los contribuyentes por causa del pago de los tributos atenderá el disfrute general de los servicios públicos, a la preservación del ingreso mínimo vital, a la preservación de la fuente de riqueza, así como también a la multiplicidad de tributos y al carácter global del Sistema Tributario, con el objeto de no exceder la capacidad contributiva.*

...

*Artículo 16: Se prohíbe:*

...

*2. Dar efectos confiscatorios a los tributos, a los accesorios de los tributos y a las sanciones. (p. 457 y 460-461).*

Y en tercer lugar, la propuesta del Constituyente Brewer-Carías (1999), a la Asamblea Nacional Constituyente, que recoge los artículo 3 y 16 redactados por la Asociación Venezolana de Derecho Tributario.

Un sector de la doctrina como Jarach, Casás, Spisso, Marín Arias, Bulit Goñi, Ferreiro y Corti consideran que el tributo con efecto confiscatorio viola el derecho de propiedad, siendo este derecho protegido en la Constitución de 1999 en el artículo 115:

*Se garantiza el derecho de propiedad. Toda persona tiene derecho al uso, goce, disfrute y disposición de sus bienes. La propiedad estará sometida a las contribuciones, restricciones y*

*obligaciones que establezca la ley con fines de utilidad pública o de interés general. Sólo por causa de utilidad pública o interés social, mediante sentencia firme y pago oportuno de justa indemnización, podrá ser declarada la expropiación de cualquier clase de bienes.*

Por el contrario, otro sector de la doctrina como Ataliba, Pérez de Ayala y González, Kirchhof y Valdés Costa, consideran que el tributo con efecto confiscatorio viola el principio de capacidad contributiva, siendo este principio, establecido en el artículo 316 de la Constitución de 1999, el cual señala que “El sistema tributario procurará la justa distribución de las Cargas Públicas según la capacidad económica del o la contribuyente, atendiendo al principio de progresividad,...”.

De los anteriores planteamientos se deduce que la Constitución de 1999 relaciona directamente la confiscación con la tributación y establece claramente el concepto de prohibición. Esta prohibición debe armonizarse con el principio de igualdad, señalado en el artículo 21, donde se establece que todas las personas son iguales ante la ley, y con los principios de justicia tributaria y capacidad contributiva señalado en el artículo 316, donde se establece que el sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o la contribuyente.

En cuanto a la interrogante, si es el sistema tributario en general o un tributo en particular o ambos inclusive quien pueda tener efecto confiscatorio, resulta oportuno comparar el artículo 223 de la Constitución de 1961 con los artículos 316 y 317 de la Constitución de 1999. El artículo 223 de la Constitución (1961) le asigna al sistema tributario la misión de que procure la “justa distribución de las cargas según la capacidad económica del contribuyente”, y para lograrlo el constituyente exige que se atienda al principio de progresividad. Con referencia a lo anterior, Octavio (1989), señala que si se establecen tributos confiscatorios violarían la Constitución porque no se lograría la justa distribución de las cargas según la capacidad económica del contribuyente. En consecuencia los tributos confiscatorios afectarían en primer lugar el principio de justicia tributaria porque no existiría una justa distribución de las cargas públicas. En segundo lugar afectaría el principio de la capacidad económica o contributiva ya que no se lograría soportar el peso de los tributos ni el cumplimiento del deber de contribuir con los gastos públicos, y en tercer lugar afectaría el principio de progresividad porque no se lograría una verdadera igualdad de sacrificio al no existir una correspondencia progresiva entre la capacidad contributiva y la dimensión de la carga tributaria. Por lo tanto los tributos confiscatorios afectarían las garantías de justicia, capacidad contributiva y progresividad contenidas en el

artículo 223 de la Constitución (1961), y de acuerdo con Montilla (2000), estas garantías son atributos del sistema tributario y no de cada impuesto. De los anteriores planteamientos se deduce que en la Constitución de 1961 existía la posibilidad de que el sistema tributario en general pudiera tener efecto confiscatorio y no un tributo en particular.

Por otro lado, el artículo 316 de la Constitución de 1999, que de acuerdo con Montilla, *ob.cit.*, viene siendo una réplica del artículo 223 de la Constitución de 1961, y el artículo 317 de la Constitución (1999) que establece la prohibición de tributos con efecto confiscatorio, permiten señalar que en la constitución de 1999 el sistema tributario en general y un tributo en particular pueden tener efecto confiscatorio.

## CAPÍTULO IV

### LA PROHIBICIÓN DE TRIBUTOS CON EFECTO CONFISCATORIO EN LA JURISPRUDENCIA VENEZOLANA

La prohibición de tributos con efecto confiscatorio en la jurisprudencia venezolana ha ido evolucionando de manera lenta, ya que con la extinta Constitución de 1961, específicamente sus artículos 99 y 102 no contenían según, Octavio (1989), precisiones que definieran la presencia del carácter confiscatorio en un tributo, y eso creaba un problema en el poder judicial cuando tenía que pronunciarse en un caso determinado. Adicionalmente, Ramírez y otros (2000), expresan:

*Bajo la vigencia de la Constitución de 1961, la jurisprudencia no fue, salvo algunas importantes excepciones... muy proclive a aceptar la existencia de tributos de naturaleza confiscatoria, fenómeno que se producía con bastante frecuencia en el área de la tributación municipal, y que vulneraba los más esenciales principios de la imposición. (p. 40).*

Igualmente, Fraga Pittaluga (2000), sostiene que bajo la vigencia de la Constitución de 1961, la jurisprudencia no fue tan progresista al respecto como la doctrina venezolana.

Sin embargo, Brewer-Carías (1997), asume una posición optimista, al expresar:

*Es, por tanto, la justicia constitucional la única que puede poner límite a los excesos fiscales, particularmente de los entes locales; sea mediante acciones de amparo; mediante el ejercicio del control difuso de la constitucionalidad, o mediante el ejercicio ante la jurisdicción constitucional, de acciones de nulidad. En este último sentido, sin duda, la Corte Suprema de Justicia tiene el principal rol que cumplir en el futuro. (p. XXVII-XXVIII).*

No obstante, Ruan Santos (1998), señala que en la Jurisprudencia Venezolana, la prohibición de tributos con efecto confiscatorio prácticamente ha sido exigida a través del principio de la libertad económica, ya que en los fallos que han habido en esta materia, ocasionados por exceso de tributo ordenado por el sujeto activo tienen como fundamento principal el que se está coartando la libertad de los ciudadanos para actuar en la economía.

Actualmente, con la Constitución de 1999, Ramírez y otros (2000), consideran que no existe excusa para los órganos jurisdiccionales en cuanto a la recepción de la tesis de la no confiscatoriedad, ya que la misma está contemplada expresamente en esa Constitución.

### **Tribunal Superior en lo Civil, Mercantil y Contencioso Administrativo**

En el Juzgado Superior Primero en lo Civil, Mercantil y Contencioso Administrativo de la Región Capital (1990), se presentó el caso de **Inversiones Confinanzas**, que es una empresa financiera, allí se discutió la fijación inicial del monto de una patente de industria y comercio sin tomar en cuenta los hechos gravables, que supone el reflejo de la potencia económica del sujeto en la jurisdicción del municipio, sino que se toma como base el capital de la compañía en todo el territorio nacional, para cobrar el impuesto en el Distrito Guaicaipuro del Estado Miranda. En este caso, el Tribunal Contencioso Administrativo de la Región Capital, sentenció que se violaba el principio constitucional de la libertad económica porque esa actitud de la municipalidad disminuye la rentabilidad de esa sucursal dentro del área del Distrito Guaicaipuro, debido a que su productividad tiene que ser medida no en función del capital de la entidad en todo el territorio nacional, sino en función del establecimiento que tiene dentro del área del Distrito Guaicaipuro. Como resultado de esta decisión, se obtiene como Doctrina Judicial, que la tasa para la expedición de la patente de industria y comercio que permita ejercer la actividad lucrativa del contribuyente en el municipio, no debe ser

de elevada proporción que no permita el normal desenvolvimiento de otras actividades lucrativas de los contribuyentes.

Con respecto a esta sentencia, Ruan Santos (1998), la considera el precedente prístino en cuanto a que el principio de la no confiscación prácticamente ha sido exigida a través del principio de la libertad económica, porque es anterior a todos los demás y donde realmente se defiende con mucho coraje el principio de la libertad económica. Asimismo Ramírez y otros (2000), ubican a esta sentencia dentro del grupo que acogen favorablemente la tesis de la confiscatoriedad. Además, el autor de este trabajo considera que en esta sentencia se expresa el criterio de intangibilidad del capital, al señalar:

*...la pretensión de cobro de la Administración Municipal constituye una limitación a la libertad de industria y comercio sin fundamento en los supuestos de la norma constitucional a que se ha hecho referencia, la cual, de ejecutarse, impediría el ejercicio por parte de la recurrente de la actividad lucrativa que le es propia pues **provocaría en su patrimonio un desequilibrio tal que impediría la producción de renta alguna a partir de su actividad.** (p. 9).*

### **Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario**

El Tribunal Superior Sexto de lo Contencioso Tributario del Área Metropolitana de Caracas (1997), conoce el caso de **Shell Química de**

**Venezuela, C.A. contra la Aduana Subalterna de Valencia**, dependiente del Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria (SENIAT); Aquí se intentó una acción de amparo fundamentada en los artículos 96 y 99 de la Constitución (1961), debido a que la Sociedad Mercantil Shell Química de Venezuela, C.A. importó un equipo de mezclado y homogeneizado, el cual se encuentra sometido a un régimen de control de importación como es el régimen aduanero y el pago de contribuciones y derechos establecidos en las leyes venezolanas. La accionante cumplió con los requisitos formales establecidos en la Ley Orgánica de Aduanas, pagando los derechos de importación causados. Aún así, la administración aduanera impide retirar la mercancía perteneciente a la sociedad mercantil antes mencionada. En consecuencia se denuncia la violación de un derecho de rango constitucional como es el de la propiedad. El Tribunal sentenció que sí hubo violación al Derecho de Propiedad ya que no existe norma de derecho que autorice a la administración tributaria retener la mercancía que dio origen al tributo liquidado. Asimismo el tribunal decidió que no hubo violación del artículo 102 de la Constitución (1961), referente al principio de no confiscatoriedad, ya que no hubo confiscación de bienes porque no fueron adjudicados al patrimonio de la nación, sino una retención de los bienes

importados. Lo resaltante de esta sentencia es que se diferencia la confiscación de la retención de bienes, y se declara expresamente que no hubo confiscación.

### **Corte Suprema de Justicia**

#### **Corte en Pleno:**

La Corte Suprema de Justicia, Corte en Pleno (1996), conoce el caso en el cual el **Municipio San Cristóbal** dicta una nueva ordenanza sobre patentes de industria y comercio, donde eleva el monto de la patente en una forma exagerada. La corte en este caso consideró que no puede emitir por vía de amparo un pronunciamiento valorativo sobre la racionalidad o de los incrementos contemplados en la nueva ordenanza, también por las mismas razones rechaza por improcedente la denuncia de los accionantes sobre la violación de la libertad económica y los límites de la tributación. Lo importante de esta sentencia es cuando señala que el municipio al crear impuestos debe siempre guardar adecuación con los fines que deben ser alcanzados, proporcionales con la realidad local, que no sean discriminatorios, entendido este término no en el sentido de igualitarismo y que responda a los intereses técnicos y objetivos, y no a la casualidad y capricho. En este sentido, Ruan Santos (1998), considera que con esta declaración, la corte asume el criterio de la Razonabilidad, que es un

principio sumamente importante para lograr en la materia tributaria la individualización del excesivo impositivo, que es uno de los problemas más severos que tiene la prohibición de tributos con efecto confiscatorio.

Sin embargo, Ramírez y otros (2000), consideran que en esta sentencia, más que por razones de fondo, la confiscación fue desechada porque en esa oportunidad procesal en lugar de decidir el amparo ejercido conjuntamente con la acción de nulidad, la Corte en Pleno consideró que no podía pronunciarse sobre este punto, ya que era un tema que requería mayor análisis, y que debía ser dilucidado en el fallo que resolviera la acción de nulidad. El autor de este trabajo considera que en esta sentencia no se niega el efecto confiscatorio, sin embargo no hay pronunciamiento acerca de la confiscatoriedad.

Por otro lado, la Corte Suprema de Justicia, Corte en Pleno (1997), conoce el caso de **D.O.S.A.**, que interpone un recurso de nulidad por inconstitucionalidad e ilegalidad contra la norma contenida en el artículo 2 de la ordenanza de reforma parcial de patente sobre industria y comercio del Municipio Sucre del Estado Mérida. La empresa D.O.S.A. denuncia la violación del principio constitucional de no confiscación y sostienen los recurrentes que un impuesto es de naturaleza confiscatoria cuando no permite al contribuyente obtener un margen de ganancia justo o razonable, libre o neto de impuesto. La mayoría sentenciadora decide que el Concejo

Municipal al modificar la alícuota a pagar por el ejercicio de la actividad comercial no confisca los bienes que sean propiedad de los contribuyentes, sino que en ejercicio de la potestad tributaria, que le asiste determina la cuantía de la contribución que debe pagar el sujeto pasivo.

Con respecto a este fallo, Ramírez y otros (2000), señalan que el elemento más resaltante es que se produce una declaración expresa de que un tributo no puede producir consecuencias confiscatorias, ya que es la expresión del poder de imposición del Estado, razonamiento que consideran totalmente equivocado y reñido con las más calificadas opiniones de la doctrina, debido a que el poder tributario no es un poder ilimitado sino que tiene sus límites y parámetros fundamentales en la Constitución.

En cuanto al caso de **Distribuidora Regional de Loterías S.A. y Distribuidora de Loterías S.A.**, versus Municipio Girardot del Estado Aragua que conoce la Corte Suprema de Justicia, Corte en Pleno (1997), y el caso **Inversiones Mubla C.A. y Licorería Europa S.A.**, versus Concejo Municipal del Municipio Bolívar del Estado Táchira que conoce la Corte Suprema de Justicia, Corte en Pleno (1998), se observó que en ambas sentencias la Corte en Pleno de la Corte Suprema de Justicia no niegan el efecto confiscatorio, pero no se pronuncian sobre su confiscatoriedad.

En último lugar, la Corte Suprema de Justicia, Corte en Pleno (1999), conoce el caso de la **Declaratoria de Nulidad del artículo 59 del Código Orgánico Tributario**. Aquí se interpuso un recurso de nulidad por inconstitucionalidad contra el artículo 59 del Código Orgánico Tributario, publicado en la Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 4.727, Extraordinario, del 27 de Mayo de 1994. Alegan los accionistas en nulidad que el artículo 59 del C.O.T., está viciado de inconstitucionalidad, porque infringe los artículos 68, 99, 102 y 223 de la Constitución de 1961. La Corte considera, en primer lugar, lo referente a los intereses moratorios, que los recurrentes no fundamentan debidamente la denunciada inconstitucionalidad de la tasa de interés moratorio porque se limitan a calificarlo de desbordante de la esencia y naturaleza de la figura, de carácter enriquecedor más no resarcitorio sin explicar cómo se vinculan tales argumentaciones con los derechos de propiedad y no confiscación cuya infracción se denuncia. La tendencia de la doctrina jurisprudencial de la Corte Suprema de Justicia es que las denuncias de inconstitucionalidad deben estar debidamente fundamentadas, rechazando las genéricas o imprecisas o aquellas en las que no se establece la debida conexión entre las circunstancias fácticas y jurídicas que se invocan. En consecuencia, no se observa en la denuncia planteada la inconstitucionalidad flagrante que conforme a la doctrina jurisprudencial de esta Corte, debe plantearse

para que proceda la inconstitucionalidad de una disposición legal. Como consecuencia de esto, Barnola (2000), señala:

*...la corte en pleno declaró que los intereses de mora no se causan hasta tanto no se dicte una decisión definitivamente firme sobre los recursos interpuestos en contra de los reparos fiscales. Está claro que para que se generen los intereses de mora es necesario que las cantidades sean líquidas y exigibles, lo cual no ocurrirá hasta que la decisión de la administración tributaria contenida en el acto de determinación, quede firme por instancias superiores, si fuese el caso. Sería a partir de ese momento cuando comenzarían a correr los intereses de mora.*

*...la Administración Tributaria no puede liquidar en el mismo acto de determinación de oficio la diferencia del tributo omitida y los intereses de mora, calculados desde el momento en que el contribuyente ha debido presentar la declaración...(p. 64).*

En segundo lugar, en lo referente a los intereses compensatorios, la Corte considera que la inconstitucionalidad estriba en que se trata de un interés de naturaleza moratoria que pretende aplicarse durante el curso de los procedimientos o procesos tramitados para la determinación de la legalidad del repara y durante los cuales, dicho acto carece de eficacia. Por esa circunstancia la Corte anula la regulación que contempla el llamado interés compensatorio, prevista en el párrafo primero del artículo 59 del Código Orgánico Tributario (1994).

En relación al artículo 59 del Código Orgánico Tributario (1994), Ruan Santos (1998), lo considera confiscatorio, al expresar:

*...En esta norma, no solamente se ordena la actualización, sino que se ordena el pago de intereses compensatorios y se ordena además, el pago de intereses moratorios, la acumulación de estos tres conceptos, puede llevar a que una obligación tributaria con cierto valor pueda llegar a triplicar, cuadruplicar o multiplicar indefinidamente su valor... la aplicación de esa norma conlleva realmente una confiscación por exceso en la tributación... (p. 23-24).*

De todo esto se desprende que el interés compensatorio previsto en el párrafo primero del artículo 59 del Código Orgánico Tributario (1994) que es un accesorio del tributo si tiene efecto confiscatorio, porque somete al contribuyente a un doble pago por la misma causa, ya que además de pagar el interés moratorio se pagaba el interés compensatorio que tenía naturaleza moratoria y no retributiva como debió de ser.

#### **Sala Político Administrativa:**

La Corte Suprema de Justicia, en Sala Político Administrativa (1995), conoce el caso **Lux de Venezuela**, que es una empresa comercial en la cual se pretende gravarla por el capital social de la empresa a nivel nacional, y no por los hechos gravables ocurridos en el Municipio San Cristóbal del Estado Táchira, es decir, la fórmula escogida con el fin de

calcular la patente de industria y comercio representa una carga tributaria desproporcionada en relación con la labor que desempeña el contribuyente en la jurisdicción del municipio. En este caso la Corte dijo que se viola el principio constitucional de libertad económica porque el municipio al imponer un tributo en tal proporción, hace perder al contribuyente toda rentabilidad por su operación en jurisdicción del municipio.

En relación a esta sentencia, Ramírez y otros (2000), expresan que a pesar de que la decisión fue adoptada en base al artículo 96 de la Constitución de 1961 (Principio de Libertad Económica), y no en base al artículo 99 y 102 (Principio de no Confiscación) eiusdem, esa circunstancia no impide ver en ella un reconocimiento a la figura de la confiscatoriedad. Asimismo, el autor de este trabajo, considera que en esta sentencia se expresa el criterio de intangibilidad del capital, al señalar:

*...la fórmula escogida con el fin de calcular el impuesto municipal indicado constituye una violación del derecho a la libertad económica, por cuanto representa una **carga tributaria desproporcionada en relación con la labor que desempeña la accionante en la jurisdicción del indicado municipio...** (p. 8).*

Por el contrario, la Corte Suprema de Justicia, Sala Político Administrativa (1997), conoce el caso de **Distribuidora Polar del Sur C.A.** (DIPOSURCA), que posee una sucursal en las inmediaciones de el Tigre, Municipio Simón Rodríguez del Estado Anzoátegui. El referido municipio crea una nueva ordenanza de impuestos sobre la patente de industria y comercio, en la cual aumentó de una manera exagerada las alícuotas aplicables a los efectos de la determinación del tributo. Por esta razón, la empresa DIPOSURCA introduce una acción de amparo constitucional fundamentado en la presunta violación de los derechos de libertad económica y propiedad, en virtud de que la carga tributaria establecida en la nueva ordenanza sobre patente de industria y comercio resulta excesiva, causa irrentabilidad e implica una tributación confiscatoria. La mayoría sentenciadora considera que es delicado determinar si un impuesto resulta demasiado oneroso para una empresa, tal que implique una afectación excesiva de su derecho a la libertad económica. Con esta declaración la corte no niega el efecto confiscatorio, pero tampoco se pronuncia acerca de la confiscatoriedad del tributo.

En el caso de **Elías Izaguirre** versus Municipio Girardot del Estado Aragua que conoce la Corte Suprema de Justicia, en Sala Político Administrativa (1998) y el caso de Consulta del **Juzgado Superior Sexto de**

**lo Contencioso Tributario** sobre decisión de fecha 03-11-1998 (**Ducharme de Venezuela C.A.** contra la Ordenanza sobre Patente de Industria y Comercio del Municipio Simón Rodríguez del Estado Anzoátegui) que conoce la Corte Suprema de Justicia, en Sala Político Administrativa (1999), Se observó que en ambas sentencias se alegó el principio de no confiscación, pero la Sala Político Administrativa de la Corte Suprema de Justicia se declara incompetente para conocer el Recurso de Nulidad ejercido conjuntamente con acción de amparo constitucional, ya que es la Corte Suprema de Justicia en Pleno la competente para conocer el recurso de nulidad conjuntamente con amparo constitucional.

El estudio de estas sentencias (Anexo A), relacionadas con la confiscatoriedad, permitió agruparlas de la siguiente manera:

1. Sentencias que niegan expresamente el efecto confiscatorio de un tributo:
  - Shell Química de Venezuela C.A. Vs. Aduana Subalterna de Valencia, dependiente del SENIAT.
  - Dosa S.A. Vs. Alcaldía del Municipio Sucre del Estado Mérida.
2. Sentencias que no niegan el efecto confiscatorio, pero no se pronuncian sobre su confiscatoriedad:
  - Distribuidora Regional de Loterías S.A. y Distribuidora de Lotería S.A. Vs. Municipio Girardot del Estado Aragua.

- Inversiones Mubla C.A. y Licorería Europa C.A. Vs. Concejo Municipal del Municipio Bolívar del Estado Táchira.
  - Cámara de Comercio e Industria del Estado Táchira Vs. Ordenanza Sobre Patente a Impuesto de Industria, Comercio y Servicios de índole similar del Municipio San Cristóbal del Estado Táchira.
  - Distribuidora Polar del Sur, C.A. Vs. Municipio Simón Rodríguez del Estado Anzoátegui.
3. Sentencia en que los recurrentes no fundamentan debidamente el Recurso de Nulidad por inconstitucionalidad en cuanto a la confiscatoriedad de los accesorios de los tributos (intereses moratorios):
- Declaratoria de Nulidad parcial del artículo 59 del Código Orgánico Tributario (1994).
4. Sentencias donde los recurrentes alegan el Principio de No Confiscación pero la Sala Político Administrativa de la Corte Suprema de Justicia se declara incompetente para conocer el Recurso de Nulidad ejercido conjuntamente con acción de amparo constitucional:
- Elías Izaguirre Vs. Municipio Girardot del Estado Aragua.
  - Ducharme de Venezuela C.A. Vs. Municipio Simón Rodríguez del Estado Anzoátegui.

5. Sentencias en la cual el Principio de no Confiscatoriedad es exigida a través del principio de la libertad económica:

- Inversiones Confinanzas, C.A. Vs. Concejo Municipal del Distrito Guaicaipuro del Estado Miranda.
- Cámara de Comercio e Industria del Estado Táchira Vs. Ordenanza Sobre Patente a Impuesto de Industria, Comercio y Servicios de índole similar del Municipio San Cristóbal del Estado Táchira.
- Lux de Venezuela, C.A. Vs. Municipalidad del Municipio San Cristóbal del Estado Táchira.
- Distribuidora Polar del Sur, C.A. Vs. Municipio Simón Rodríguez del Estado Anzoátegui.
- Ducharme de Venezuela, C.A. Vs. Municipio Simón Rodríguez del Estado Anzoátegui.

6. Sentencias que acogen favorablemente la tesis de la confiscatoriedad:

- Inversiones Confinanzas, C.A. Vs. Concejo Municipal del Distrito Guaicaipuro del Estado Miranda.
- Lux de Venezuela, C.A. Vs. Municipalidad del Municipio San Cristóbal del Estado Táchira.

## CONCLUSIONES

El tributo confiscatorio afecta tanto la capacidad contributiva como el derecho de propiedad del contribuyente; Afecta la capacidad contributiva de dos maneras. La primera que es de orden cualitativo, mediante el uso de ficciones y presunciones en las leyes tributarias que conducen a que la imposición grave hechos que no son la verdadera manifestación de capacidad contributiva según el supuesto de hecho de la norma tributaria, es decir, el seleccionado por el legislador como hecho imponible, y la segunda manera que es de orden cuantitativo, cuando el Estado exige tributos irrazonables que desborda la capacidad económica del contribuyente. Igualmente el tributo confiscatorio afecta el derecho de propiedad cuando el sujeto pasivo liquida y dispone parte de su patrimonio para poder pagar el monto del tributo, y de esa manera el Estado toma por esa vía una parte del patrimonio del contribuyente sin recibir éste compensación alguna.

El límite a partir del cual el tributo adquiere el efecto confiscatorio se ha precisado desde un punto de vista cualitativo y cuantitativo. El límite cualitativo abarca los criterios de Razonabilidad, Intangibilidad del Capital, Variabilidad y el uso de Ficciones y Presunciones en las leyes tributarias. El criterio de Razonabilidad es una medida de la confiscatoriedad de los

tributos que se ajusta a la Constitución en cuanto a su letra y espíritu, mediante el cual el tributo grava de la riqueza una pequeña porción que depende de factores tales como tiempo, lugar, país, naturaleza de la riqueza y la función que el Estado le atribuye al tributo. El tributo deja de ser razonable cuando grava una parte sustancial del capital, es decir, cuando comienza a destruir la riqueza, por consiguiente, se pasa del nivel de Razonabilidad al nivel de Intangibilidad del Capital, el cual consiste en que el tributo debe gravar la renta y no el capital, pero esto no significa una opinión contraria a la existencia de tributos al capital, sino que los gravámenes al capital que lo toman como hecho imponible deben ser pagados con la renta que los capitales producen. Si bien es cierto que un límite fijo de los tributos con efecto confiscatorio encierra una dificultad, no es menos cierto que ésta puede ser establecida variando esos límites, es decir, a través de un análisis detenido de las circunstancias de hecho que condicionan su aplicación, siendo esta labor realizada por el juez en cada caso que se le presenten, este criterio se conoce con el nombre de Variabilidad. El uso excesivo de ficciones y presunciones en las leyes tributarias conduce a que la imposición grave hechos que no son manifestaciones de la capacidad contributiva según el supuesto de hecho escogido por el legislador como hecho imponible, en consecuencia, el tributo adquiere el efecto confiscatorio. Así, erradicando el uso de

ficciones y presunciones en las leyes tributarias, se fijaría cualitativamente el límite a partir del cual un tributo tenga efectos confiscatorios. En cuanto al límite cuantitativo, éste se refiere al criterio Numérico-Genérico en el cual el tope de treinta y tres por ciento (33%) fijado por la Corte Suprema Argentina, que es aplicable a todos los tributos, es el límite máximo que se debe aplicar a un tributo para que no tenga efecto confiscatorio. El autor de este trabajo difiere del criterio Numérico-Genérico del treinta y tres por ciento (33%) proveniente de la Jurisprudencia Argentina ya que se vulnera el principio de igualdad y progresividad al no existir una verdadera similitud de sacrificio entre el pequeño y el poderoso contribuyente.

La prohibición del tributo con efecto confiscatorio se establece en la Constitución de 1961 de una manera implícita o virtual ya que se requiere de una interpretación global, racional y concatenada de otras normas constitucionales, como la que reconocía el derecho de propiedad (Art. 99), la que prohibía las confiscaciones en general (Art. 102), y la que establecía el principio de Capacidad Contributiva y Justicia Tributaria (Art. 223). Por sobre todo, el artículo 223 de la Constitución (1961), que le asignaba al sistema tributario la misión de que procurara la “justa distribución de las cargas según la capacidad económica del contribuyente”, y para lograrlo

el constituyente exigía que se atendiera al principio de progresividad, no obstante, si se lograba establecer tributos con efecto confiscatorio se violaba la Constitución de 1961 porque no se realizaría la justa distribución de las cargas según la capacidad económica del contribuyente, y en consecuencia los tributos con efecto confiscatorio afectaban en primer lugar al principio de justicia tributaria porque no existía una justa distribución de las cargas públicas, en segundo lugar, afectaba el principio de la capacidad económica o contributiva ya que no se lograba soportar el peso de los tributos ni el cumplimiento del deber de contribuir con los gastos públicos, y por último afectaba al principio de progresividad porque no se lograba una verdadera igualdad de sacrificio al no existir una correspondencia progresiva entre la capacidad contributiva y la dimensión de la carga tributaria. Por todo lo dicho y en suma de que las garantías de justicia, capacidad contributiva y progresividad son atributos del sistema tributario y no de cada impuesto, se deduce que en la Constitución de 1961 existía la posibilidad de que el sistema tributario en general pudiera tener efecto confiscatorio y no un tributo en particular. Por otro lado, el artículo 316 de la Constitución de 1999, que viene siendo una réplica del artículo 223 de la Constitución de 1961, y el artículo 317 de la Constitución de 1999, que establece la prohibición de tributos con efecto confiscatorio permiten señalar que en la

Constitución de 1999 el Sistema Tributario en general y un tributo en particular pueden tener efecto confiscatorio.

El criterio de Razonabilidad se expresa en la Jurisprudencia Venezolana, específicamente en la Sentencia Cámara de Comercio e Industria del Estado Táchira Vs. Ordenanza sobre Patente a Impuesto de Industria, Comercio y Servicios de índole similar del Municipio San Cristóbal del Estado Táchira, al señalar que el establecimiento de impuestos debe guardar adecuación con los fines a ser alcanzados, proporcionales con la realidad económica local, de ninguna forma discriminatoria y responder a intereses técnicos y objetivos, no producto de la simple casualidad o capricho; Con esta expresión se da a entender que el poder tributario se debe ejercer de buena fe y que los tributos deben establecerse con arreglo a un sistema de imparcialidad y uniformidad, en condiciones razonables y en forma tal que no llegue a constituir un efecto confiscatorio. En cambio el Criterio de Intangibilidad del Capital se expresa en la jurisprudencia patria en las Sentencias Inversiones Confinanzas, C.A. Vs. Concejo Municipal del Distrito Guaicaipuro del Estado Miranda y en la Sentencia Lux de Venezuela, C.A. Vs. Municipalidad del Municipio San Cristóbal del Estado Táchira. En la Sentencia Inversiones Confinanzas, C.A., se afirma que la

pretensión de cobro por parte de la Administración Municipal para la expedición de la patente provocaría en su patrimonio un desequilibrio que impediría la producción de renta, y en la sentencia Lux de Venezuela C.A., se afirma que la fórmula escogida con el fin de calcular el impuesto municipal representa una carga tributaria desproporcionada en relación con la labor que desempeña en el Municipio. En ambas expresiones se recoge el Criterio de Intangibilidad del Capital debido a que el tributo que pretende cobrar el Municipio destruye el capital que produce la renta. Asimismo estas dos sentencias acogen favorablemente la tesis de la confiscatoriedad al adoptar el criterio de la intangibilidad del capital, pero con la salvedad de que el principio de no confiscación es exigido a través del principio de la libertad económica. Sin embargo, ambas sentencias, no se pronuncian acerca de la naturaleza confiscatoria del tributo, es decir, no utilizan el criterio Numérico-Genérico y el criterio de la Variabilidad.

## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Alonso, L. (1993). **Jurisprudencia Constitucional Tributaria**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons.
- Andreozzi, M. (1951). **Derecho Tributario Argentino**. (Vol. 2). Buenos Aires: TEA.
- Asociación Venezolana de Derecho Tributario. (1999). **Exposición de Motivos y Articulado del Anteproyecto de Título Constitucional del Sistema Tributario Propuesto por la Asociación Venezolana de Derecho Tributario a la Asamblea Nacional Constituyente**. Caracas: Autor.
- Ataliba, G. (1989, septiembre). **Las Garantías Constitucionales ante la Presión del Conjunto de Tributos que Recaen Sobre el Sujeto Contribuyente**. Ponencia Presentada en la XIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Buenos Aires.
- Barnola, J. (2000). **Comentario Sobre la Nulidad del Parágrafo Único del Artículo 59 del Código Orgánico Tributario**. (Doctrina del caso Justo Oswaldo Páez-Pumar et al). Revista de Derecho Tributario (87), 57-69.
- Bidart Campos, G. (1980). **Manual de Derecho Constitucional Argentino**. Buenos Aires: Ediar.
- Bielsa, R. (1952). **Derecho Fiscal**. Buenos Aires: Depalma.
- Blanco-Urbe Quintero, A. (2000, octubre). **Los Derechos del Contribuyente en la Constitución de 1999**. Ponencia presentada en las V Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario Sobre Aspectos Tributarios en la Constitución de 1999. Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Caracas.

Brewer- Carías, A. (1994). **Las Protecciones Constitucionales y Legales Contra las Tribuciones Confiscatorias**. Revista de Derecho Público, 57-58, 5-24.

Brewer- Carías, A. (1997). **Prólogo al Libro Jurisprudencia Tributaria Municipal y la Autonomía Local de Romero-Muci, H.** Caracas.

Brewer- Carías, A. (1999). **Debate Constituyente. Aportes a la Asamblea Nacional Constituyente**. (Vol. 2 y 3). Caracas: Jurídica Venezolana.

Brewer- Carías, A. (2000). **La Constitución de 1999**. Caracas: Arte.

Bulit Goñi, E. (1994). **El Programa Constitucional como Directiva para el Legislador y como Límite para el Ejercicio del Poder Tributario**. En H. García Belsunce (Comp.). Estudios de Derecho Constitucional Tributario. (Pp. 41-75). Buenos Aires: Depalma.

Casás, J. (1992). **Presión Fiscal e Inconstitucionalidad**. Buenos Aires: Depalma.

Constitución. (1961). **Gaceta Oficial de la República de Venezuela**, 662 (Extraordinario), enero 23, 1961.

Constitución. (1999). **Gaceta Oficial de la República de Venezuela**, 36.860, diciembre 30, 1999.

**Corte Suprema de Justicia, Sala Político Administrativa**. (1995), octubre 11 de 1995.

**Corte Suprema de Justicia, Corte en Pleno**. (1996), 0774, julio 16 de 1996.

**Corte Suprema de Justicia, Corte en Pleno**. (1997), 0673, mayo 29 de 1997.

**Corte Suprema de Justicia, Sala Político Administrativa.** (1997), 12701, junio 26 de 1997.

**Corte Suprema de Justicia, Corte en Pleno.** (1997), 0864, diciembre 10 de 1997.

**Corte Suprema de Justicia, Sala Político Administrativa.** (1998), 12.969, febrero 10 de 1998.

**Corte Suprema de Justicia, Corte en Pleno.** (1998), 0781, julio 08 de 1998.

**Corte Suprema de Justicia, Sala Político Administrativa.** (1999), 15.279, octubre 07 de 1999.

**Corte Suprema de Justicia, Corte en Pleno.** (1999), 1046, diciembre 14 de 1999.

Corti, H. (1997). **Derecho Financiero.** Buenos Aires: Abeledo Perrot.

Ferreiro, J. (1997). **Curso de Derecho Financiero Español.** (19<sup>a</sup>. ed.). Madrid: Marcial Pons.

Fraga Pittaluga, L. (2000, octubre). **Breves Reflexiones Sobre la Interdicción de los Efectos Confiscatorios de los Tributos en la Constitución de 1999.** Ponencia Presentada en las V Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario Sobre Aspectos Tributarios en la Constitución de 1999. Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Caracas.

García Belsunce, H. (1984). **Garantías Constitucionales.** Buenos Aires: Depalma.

Giuliani Fonrouge, C. (1993). **Derecho Financiero.** (Actualizadores S. Navarrine, y R. Asorey). (5<sup>a</sup>. ed., Vol 1). Buenos Aires: Depalma.

Hernández Berenguel, L. y Vidal Henderson, E. (1989, septiembre). **Las Garantías Constitucionales ante la Presión del Conjunto de Tributos que Recaen Sobre el Sujeto Contribuyente.** Ponencia Presentada en la XIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Buenos Aires.

Jarach, D. (1980). **Curso de Derecho Tributario.** (3ª ed.). Buenos Aires: Cima.

Jiménez de Aréchaga, J. (1946). **La Constitución Nacional.** (Vol. 3). Montevideo: Medina.

**Juzgado Superior Primero en lo Civil, Mercantil y Contencioso Administrativo de la Región Capital.** (1990), 1322, enero 24 de 1990.

Kirchhof, P. (1998). **La Influencia de la Constitución Alemana en su Legislación Tributaria.** En P. Yebra (comp.). *Garantías Constitucionales del Contribuyente.* (Pp. 25-49). Valencia, España: Tirant lo Billanch.

Linares Quintana, S. (1951). **El Poder Impositivo y la Libertad Individual.** Buenos Aires: Alfa.

Luqui, J. (1993). **Derecho Constitucional Tributario.** Buenos Aires: Depalma.

Marín Arias, M. (1989, septiembre). **Las Garantías Constitucionales ante la Presión del Conjunto de Tributos que Recaen Sobre el Sujeto Contribuyente.** Ponencia Presentada en la XIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Buenos Aires.

Martin, J., Lozano, C., Casado, G. y Tejerizo, J. (1996). **Curso de Derecho Financiero y Tributario.** (7ª. ed.). Madrid: Tecnos.

- Montilla, A. (2000, octubre). **La Capacidad Contributiva en la Constitución de 1961 y la de 1999**. Ponencia Presentada en las V Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario Sobre Aspectos Tributarios en la Constitución de 1999. Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Caracas.
- Naveira de Casanova, G. (1996). **El Principio de no Confiscatoriedad. Estudio en España y en Argentina**. Madrid: McGraw – Hill.
- Octavio, J. (1989, septiembre). **Las Garantías Constitucionales ante la Presión del Conjunto de Tributos que Recae Sobre el Sujeto Contribuyente**. Ponencia presentada en la XIV Jornadas latinoamericanas de Derecho Tributario. Buenos Aires.
- Octavio, J. (1998). **Comentarios Analítico al Código Orgánico Tributario**. Caracas: Jurídica Venezolana.
- Pérez de Ayala, J., y González, E. (1991). **Curso de Derecho Tributario**. (6<sup>a</sup> ed., Vol. 1). Madrid: Derecho Reunidas.
- Ramírez, A., Baute, P. y Planchart, A. (2000). **Análisis del Régimen Tributario en la Nueva Constitución**. Caracas: Torres, Plaz & Araujo.
- Rodríguez Bereijo, A. (1998). **Jurisprudencia Constitucional y Principios de la Imposición**. En P. Yebra (Comp.). Garantías Constitucionales del Contribuyente. (Pp 127-180). Valencia, España: Tirant lo Billanch.
- Romero-Muci, H. (1994). **Aspectos Tributarios en la Ley Orgánica de Descentralización, Delimitación y Transferencia de Competencias del Poder Público**. En colección textos legislativos. (11) (Ed.), Leyes y Reglamentos para la Descentralización Política de la Federación. (179-268). Caracas: Jurídica Venezolana.

Ruan Santos, G. (1998, marzo). **Nueva Dimensión del Derecho Tributario por Aplicación Directa de la Constitución. Aspectos Sustantivos y Adjetivos.** Ponencia Presentada en el Seminario Sobre la Administración Tributaria y los Derechos de los Contribuyentes. Caracas.

Sainz, F. (1993). **Lecciones de Derecho Financiero.** (10ª. ed.). Madrid: Universidad Complutense.

Spisso, R. (1993). **Derecho Constitucional Tributario.** Buenos Aires: Depalma.

**Tribunal Superior Sexto de lo Contencioso Tributario.** (1997), 1042, enero 09 de 1997.

Troya Jaramillo, J. (1984). **Estudios de Derecho Tributario.** Quito: Nacional.

Valdés Costa, R. (1992). **Instituciones de Derecho Tributario.** Buenos Aires: Depalma.

Valdés Costa, R. (1996). **Curso de Derecho Tributario.** (2ª. ed.). Santa Fe de Bogotá: Temis/Depalma/Marcial Pons.

Valdés, N., y Villanustre, H. (1989, septiembre). **Las Garantías Constitucionales ante la Presión del Conjunto de Tributos que Recaen Sobre el Sujeto Contribuyente.** Ponencia Presentada en la XIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Buenos Aires.

Villegas, H. (1992). **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario.** (5ª. ed.). Buenos Aires: Depalma.

Villegas, H. (1994). **El Principio Constitucional de no Confiscatoriedad en Materia Tributaria.** En H. García Belsunce (comp.). Estudios de Derecho Constitucional Tributario. (Pp. 217-269). Buenos Aires: Depalma.

***ANEXO***

## ANEXO "A"

### PROHIBICIÓN DE TRIBUTOS CON EFECTO CONFISCATORIO EN LA JURISPRUDENCIA VENEZOLANA

| Partes  | Órganos Jurisdiccionales  | Principio Constitucional Alegado  | Acción   | Decisión   |
|---|---|---|--|--|
| Inversiones Confinanzas, C.A. Vs. Concejo Municipal del Distrito Guaicaipuro del Estado Miranda.  | Tribunal Superior Primero en lo Civil, Mercantil y Contencioso Administrativo de la Región Capital (24-01-1990) | Libertad Económica  | Amparo Constitucional.   | Se viola el principio constitucional de la libertad económica.   |
| Shell Química de Venezuela C.A. Vs. Aduana Subalterna de Valencia, dependiente del SENIAT.  | Tribunal Superior Sexto de lo Contencioso Tributario (09-01-1997)   | Derecho de Propiedad, No Confiscación.  | Amparo Constitucional.   | Se viola el Derecho de Propiedad. No hubo violación del artículo 102 de la Constitución (1961) referente al principio de no confiscación.  |
| Cámara de Comercio e Industria del Estado Táchira Vs. Ordenanza sobre Patente a Impuesto de Industria, Comercio y Servicios de índole Similar del Municipio San Cristóbal del Estado Táchira. | Corte Suprema de Justicia, Corte en Pleno (16-07-1996)  | Libertad Económica  | Amparo Constitucional ejercido conjuntamente con la Acción de Inconstitucionalidad.              | Se declaró improcedente la acción de amparo ejercida conjuntamente con la acción de inconstitucionalidad. La Corte no puede emitir por vía de amparo un pronunciamiento valorativo sobre la racionalidad o de los incrementos contemplados en la nueva ordenanza.  |
| DOSA S.A. Vs. Alcaldía del Municipio Sucre del Estado Mérida.   | Corte Suprema de Justicia, Corte en Pleno (25-05-1997)  | No Confiscación   | Recurso de Nulidad por Inconstitucionalidad e ilegalidad.  | El Concejo Municipal al modificar la alícuota a pagar por el ejercicio de la actividad comercial no confisca los bienes que sean propiedad de los contribuyentes, sino que en ejercicio de la potestad tributaria, que le asiste determina la cuantía de la contribución que debe pagar el sujeto pasivo.  |
| Distribuidora Regional de Loterías S.A. y Distribuidora de Lotería S.A. Vs. Municipio Girardot del Estado Aragua.   | Corte Suprema de Justicia, Corte en Pleno (10-12-1997)  | No Confiscación, Derecho de Propiedad   | Recurso Contencioso Administrativo de Nulidad conjuntamente con Acción de Amparo Constitucional. | Admite la acción de amparo ejercida conjuntamente con el recurso contencioso de anulación.   |
| Inversiones Mubla C.A. y Licorería Europa C.A., Vs. Concejo Municipal del Municipio Bolívar del Estado Táchira.   | Corte Suprema de Justicia, Corte en Pleno (08-07-1998)  | No Confiscación, Igualdad Tributaria y Libertad de Circulación en el Territorio Nacional. | Amparo Constitucional  | Admite la acción de amparo constitucional, y ordena la desaplicación de la ordenanza por grave presunción de inconstitucionalidad.   |
| Declaratoria de Nulidad Parcial del artículo 59 del Código Orgánico Tributario (1994)   | Corte Suprema de Justicia, Corte en Pleno (14-12-1999)  | Derecho de Propiedad, No Confiscación y Capacidad Contributiva.                           | Recurso de Nulidad por Inconstitucionalidad.   | Los recurrentes no fundamentan debidamente la denunciada inconstitucionalidad de la tasa de interés moratoria porque se limitan a calificarla de desbordante de la esencia y naturaleza de la figura, de carácter enriquecedor más no resarcitorio, sin explicar cómo se vinculan tales argumentaciones con los derechos de propiedad y principio de no confiscación cuya infracción se denuncia. La actualización monetaria contenida en el artículo 59 del C.O.T. viola el principio de capacidad contributiva porque los elementos y cálculos aritméticos no toman en cuenta la capacidad contributiva del sujeto pasivo de la obligación tributaria, sino el efecto inflacionario de la economía del país. |

| <b>Partes</b>  | <b>Órganos Jurisdiccionales</b>                                       | <b>Principio Constitucional Alegado</b>   | <b>Acción</b>  | <b>Decisión</b>   |
|--|---|---|--|---|
| Consulta contra la decisión del Juzgado Superior Segundo de lo contencioso tributario (Lux de Venezuela, C.A. Vs. Municipalidad del Municipio San Cristóbal del Estado Táchira). | Corte Suprema de Justicia, Sala Político Administrativa. (11-10-1995) | Libertad Económica e Igualdad.  | Amparo Constitucional  | Se viola el principio constitucional de libertad económica y principio de igualdad.   |
| Distribuidora Polar del Sur, C.A. Vs. Municipio Simón Rodríguez del Estado Anzoátegui.   | Corte Suprema de Justicia, Sala Político Administrativa. (26-06-1997) | Libertad Económica y Derecho de Propiedad.  | Amparo Constitucional  | Es delicado determinar si un impuesto resulta demasiado oneroso para una empresa, tal que implique una afectación excesiva de su derecho a la libertad económica.   |
| Elías Izaguirre Vs. Municipio Girardot del Estado Aragua.  | Corte Suprema de Justicia, Sala Político Administrativa. (10-02-1998) | Derecho de Propiedad y Principio de No Confiscación.  | Amparo Constitucional conjuntamente con un Recurso de Nulidad. | La Sala Político Administrativa se declara incompetente para conocer el recurso de anulación, ejercido conjuntamente con acción de amparo constitucional, ya que es la Corte Suprema de Justicia en Pleno la competente para conocer el recurso de anulación. |
| Consulta del Juzgado Superior Sexto Contencioso Tributario (Ducharme de Venezuela C.A. Vs. Municipio Simón Rodríguez del Estado Anzoátegui.)                                     | Corte Suprema de Justicia, Sala Político Administrativa (07-10-1999)  | Libertad Económica, No Confiscación, Derecho de Propiedad, Progresividad y Justicia Tributaria. | Recurso de Nulidad conjuntamente con Amparo Constitucional     | La Sala Plena de la Corte Suprema de Justicia es la competente para conocer el recurso de nulidad conjuntamente con Amparo Constitucional.  |