

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

**LA INCIDENCIA DE LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN EL
EJERCICIO DE LA POTESTAD TRIBUTARIA DEL ESTADO VENEZOLANO**

***Trabajo Especial de Grado Para
Optar al Título de Especialista
de Derecho Financiero***

**Autor: Cottin, León Henrique
C.I. 2.940.917**

**Tutor: Canova González, Antonio
C.I. 9.880.302**

Caracas, Septiembre 2005

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 León Henrique Cottin, para optar al Grado de Especialista en Derecho Financiero, cuyo título es: La Incidencia de los Principios Constitucionales en el Ejercicio de la Potestad Tributaria del Estado Venezolano; 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 diez (10) días del mes de Octubre de dos mil cinco (2005).

Antonio Canova González

C.I. N° 9.880.302

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

LA INCIDENCIA DE LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN EL
EJERCICIO DE LA POTESTAD TRIBUTARIA DEL ESTADO VENEZOLANO

Por: León Henrique Cottin

Trabajo Especial de Grado de Especialización en Derecho Financiero,
aprobado en nombre de la Universidad Católica “Andrés Bello”, por el jurado abajo
firmante, en la ciudad de _____, a los _____ días del mes de
de _____

(Firma)
Nombres y Apellidos

(Firma)
Nombres y Apellidos

DEDICATORIA

A José Del Rey Fajardo S. J.
Conciencia, disciplina y método, sus enseñanzas.

ÍNDICE

	pp.
ÍNDICE GENERAL	V
RESUMEN	VII
INTRODUCCIÓN	1
CAPÍTULO	
I CONCEPTO DE POTESTAD TRIBUTARIA EN CONCORDANCIA CON LO ESTIPULADO EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO VENEZOLANO	12
Definición de Potestad Tributaria	13
La Potestad Tributaria en el Ordenamiento Jurídico Venezolano	21
II PRINCIPIOS GENERALES EN MATERIA TRIBUTARIA ASUMIDOS EN LA CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA	31
El Principio de la Legalidad Tributaria o de Reserva Legal (nullum tributum sine lege)	34
Principio de Generalidad	38
Principio de Igualdad	41
Principio de Capacidad Contributiva	44
El Principio de Progresividad	47
Principio de la No Confiscación	48
El Principio Pecuniario de la Obligación Tributaria	50
Principio de Irretroactividad	52
Principio de Tutela Jurisdiccional	54
III ASPECTOS CARACTERÍSTICOS DEL SISTEMA TRIBUTARIO VENEZOLANO EN CONCORDANCIA CON LOS PRINCIPIOS QUE LO SUSTENTAN	56

	pp.
El Sistema Tributario Venezolano	60
El Sistema Tributario Venezolano a la luz de los Principios que lo Sustentan	64
IV EL EJERCICIO DE LA POTESTAD TRIBUTARIA DEL ESTADO VENEZOLANO RESPECTO A LA OBSERVANCIA DE LOS PRINCIPIOS QUE RIGEN LA MATERIA ASUMIDOS EN LA CARTA FUNDAMENTAL VENEZOLANA	69
La Potestad Tributaria y el Principio de Legalidad	71
Los Principios Fundamentales en Materia Tributaria como límites al ejercicio de la Potestad Tributaria en Venezuela	73
V CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	79
Conclusiones	79
Recomendaciones	82
BIBLIOGRAFÍA	85

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

**LA INCIDENCIA DE LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN EL
EJERCICIO DE LA POTESTAD TRIBUTARIA DEL ESTADO VENEZOLANO**

Autor: Cottin, León Henrique

Año: 2005

RESUMEN

El presente trabajo de investigación se inserta en el ámbito del Derecho Tributario. Trata sobre los principios fundamentales contemplados en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999) y la potestad tributaria, que, como es sabido, es la facultad unilateral del Estado de crear tributos. Este poder deriva de la misma Carta Fundamental y se relaciona con el concepto de Soberanía que, como señala la propia Constitución, reside en el pueblo. Los principios tributarios constituyen límites al ejercicio de esa potestad, sin embargo, existen algunas normas jurídicas tributarias en las que no se observan, contextualizadas en un marco jurídico tributario que, para algunos, no se corresponde con un sistema armónico, sino con un régimen sustentado más que en la racionalidad, en elementos coyunturales. Ante esto, la presente investigación tiene como objetivo fundamental determinar la incidencia de los Principios Constitucionales en el Ejercicio de la Potestad Tributaria del Estado Venezolano. Con ese fin, se tratarán diversos aspectos teóricos sobre la potestad tributaria, los principios constitucionales que rigen la materia y el sistema tributario venezolano, contando con lo señalado por autores como Octavio (2002) y Montilla (2002), así como Sainz de Bujanda (1993), Villegas (1999) y otros autores, además de lo contemplado en las leyes. La principal conclusión fue que si bien no se observan del todo, los principios constitucionales en materia tributaria constituyen un elemento fundamental en el ejercicio de la potestad tributaria en Venezuela, dado su carácter limitador de la creación de normas jurídicas tributarias contrarias a los valores que propugnan. La principal recomendación fue que se profundice la fundamentación teórica sobre los aspectos que conforman los principios tributarios estudiados, a los fines de destacar toda su riqueza y ponerla a la disposición de los que detentan la potestad tributaria, con el objetivo de que los tributos se ciñan a los mismos.

INTRODUCCIÓN

Venezuela ha visto a lo largo de su historia una extensa sucesión de constituciones emanadas de las Sociedades Políticas de la época en que nacieron. Desde la separación política con España (1810), Venezuela, formalmente, ha estado regida por veintiséis textos constitucionales. Según Brewer (1980) ese excesivo número de textos constitucionales no significa que en nuestro país haya habido literal y jurídicamente hablando veintiséis constituciones diferentes, en realidad la gran mayoría de dichos textos sólo fueron meras enmiendas o reformas parciales de los precedentes provocadas por hechos circunstanciales del ejercicio del poder y por múltiples rupturas del hilo constitucional que produjeron los llamados “actos constitucionales”. Esas constituciones fueron la máxima expresión de dichos regímenes políticos. Establecieron las pautas fundamentales orgánicas y materiales del Estado, haciendo patente el ejercicio de la Soberanía, tanto en su sentido interno, como externo, el primero haciendo referencia a la supremacía de los órganos que detentan el poder público.

De lo anterior, se desprende que existe un doble sentido en cuanto al alcance de las potestades de los órganos que detentan dicho poder, pues en la Constitución se establecen los límites de éstos frente a los particulares, tanto en

su sentido positivo, es decir, hasta donde actúan; como en su sentido negativo, o sea, sus límites.

Ahora bien, se puede afirmar, con García (1980), que el Estado, en sí mismo, es la máxima expresión de la Sociedad Política y, como ésta, se orienta a la consecución del Bien Común de todos los que lo integran. Por ese motivo, los valores fundamentales asumidos desde los albores de la República de Venezuela en 1811 prevalecen a lo largo de la historia, siendo enriquecidos por las interpretaciones que el pensamiento nacional y universal hacen continuamente sobre ellos; así como por las nuevas percepciones en el marco del crecimiento continuo de la consciencia ética de los hombres.

En ese sentido, se descubre cierta continuidad en las normas jurídicas fundamentales, a pesar de los matices verificados en el devenir del tiempo. Esto responde a la identidad de la comunidad como Nación, que, como indica Bejarano (1996) parafraseando a Hauriu, "... es un grupo de población establecido en el suelo, unido por un lazo espiritual que expresa el pensamiento y la unidad del pueblo" (p.115). Dado que la Nación es la materia prima del Estado, las normas jurídicas que conforman su ordenamiento son inspiradas por los valores asumidos por aquella, de allí que no tengan un carácter estático, sino se adapten a los diversos avatares históricos.

Al respecto, Rondón (2002) expresa que no se puede comprender a la

Constitución como una estatua, o una tumba que recoge símbolos. Más bien es un medio operativo que sirve para regular la compleja dimensión del Estado. Por esto, "...su conformación debe ser correspondiente al régimen orientador del orden jurídico, pero al mismo tiempo, ha de estar dotada de la flexibilidad necesaria que permita su actualización (p. 283)". Ello con el fin de que no constituya un obstáculo al cambio social.

Desde esa perspectiva, una Constitución no es un dique permanente a través del cual la sociedad se anquilosa en costumbres inveteradas desacordes con las nuevas realidades que se presentan en el mundo. Más aún, cuando éstas constituyen un obstáculo para el crecimiento de sus miembros. De allí que atienda a múltiples aspectos importantes para la sana convivencia de todos los ciudadanos.

Esta realidad se evidencia en las diversas materias que son objeto de regulación por parte de una Carta Fundamental, y devela la importancia de la concordancia en el tratamiento que se les otorga. De lo contrario, el mismo Texto Fundamental pudiese ser el origen de confusiones cuyo fruto sean acciones que contravengan los derechos y garantías que propugna.

Entre las diversas materias tratadas en las Constituciones Venezolanas desde los inicios de la República, existen aquellas referidas a la actividad financiera del Estado. Para Fariñas (1980) se trata de la actividad que realiza el

Estado y los entes públicos para proveerse de medios económicos con la finalidad de cubrir los gastos de los servicios públicos y la ejecución de los mismos. El autor indica que esto se conoce como actividad de finanzas públicas. Su fin es coadyuvar a la consecución del Bien Común Público.

En un sentido más amplio, para Ferreiro (1999) la actividad financiera pública se despliega cuando el Estado y los demás entes públicos obtienen y utilizan medios dinerarios para realizar las tareas que la colectividad les encomienda y que, por ende, no constituye un fin en si misma, es una actividad medial o instrumental.

En general, las finanzas públicas son la acción del Estado y de los demás entes públicos con el fin de obtener los ingresos con los cuales sufragar los gastos que sirven al sostenimiento de los servicios públicos en su sentido más amplio (Sainz de Bujanda, 1993).

No obstante, esta definición pone de manifiesto una realidad compleja con respecto al destino de dichos ingresos. Cuando se refiere al sentido amplio de los denominados servicios públicos, se descubre que no se dirige sólo a la satisfacción de necesidades públicas. Tomando en cuenta lo que expresa Jarach (1993), el destino de dichos ingresos puede incluir la satisfacción de gastos de funcionamiento del Estado tanto aquellos que tienen carácter operativo, como otros relacionados con aspectos de tipo político, en concordancia con el proyecto

asumido por un gobierno determinado. Siendo una tentación constante la destinación de recursos para sufragar gastos de este tipo, generando la necesidad cada vez más creciente de obtener más ingresos, muchos de ellos por vía tributaria, convirtiéndose en un círculo vicioso cuya consecuencia sería la desviación de esa actividad hacia el fin por el cual se inició y un descenso en la cultura tributaria de los ciudadanos.

Esto permite entrever la importancia de las normas jurídicas en materia financiera, máxime si se toma en cuenta que al Estado se otorga poder financiero que, como define Villegas (1992) es “El poder de imperio en cuya virtud se ejerce la actividad financiera...”(p.27). Esta potestad se encuentra ligada al concepto de Soberanía, pues cuando los entes estatales creados a tal fin actúan en consecuencia, bien sea con relación al gasto público o a los ingresos públicos, utilizan el poder de mando que los ciudadanos les han conferido. De allí la importancia del cuerpo de normas jurídicas que reglamenta dicha actividad.

Jarach (1993) indica que el poder financiero del Estado se presenta como un cúmulo de relaciones reguladas por las leyes que rigen la materia económica. Por ello, se sustentan en una serie de normas jurídicas que deben concordar con lo establecido en la Constitución.

Por su parte, Sainz de Bujanda (1993) indica que el propósito de la constitucionalización de la materia financiera tiene como fin darle mayor

estabilidad y firmeza. De ese modo, las normas jurídicas de rango no constitucional no podrán alterar ciertos principios configuradores del sistema. De esa forma, se establecen límites al resto de la actividad normativa en materia financiera y al ejercicio del poder que las elabore, no sólo desde una perspectiva orientadora, sino a través de criterios inmediatamente aplicables en caso de que exista una contravención a sus disposiciones.

Esto tiene particular importancia en la materia tributaria, pues, en ella, el poder financiero del Estado se traduce en una potestad tributaria donde se ejecuta la capacidad coactiva del mismo a crear y exigir tributos. Este poder no puede ser omnímodo, llegaría a ser arbitrario, por eso se establecen limitaciones al mismo a través de una serie de principios comúnmente aceptados y consagrados, por lo general, en las cartas fundamentales.

La existencia de algunos principios constitucionales en materia tributaria se descubre a lo largo de la historia constitucional venezolana, con diversos matices fruto de la circunstancia histórica, social y económica en la que fueron consagrados. Especialmente, desde 1811, el principio de legalidad o reserva legal en materia tributaria, de irretroactividad y tutela jurisdiccional de manera general y aplicable al ámbito tributario, que con diversos matices, han estado presentes en todas las Cartas Fundamentales Venezolanas hasta hoy.

En ese mismo orden de ideas, en la Constitución de la República Bolivariana

de Venezuela (1999), en adelante CRBV (1999), se han consagrado algunos de dichos principios en materia tributaria, muchos de los cuales, según Rondón (2002), junto a otros conceptos e instituciones, ya aparecían en la Constitución de 1961.

Sin embargo, existen adiciones novedosas en la Constitución vigente, como el Principio de No Confiscatoriedad del Tributo, que para la autora, constituye un avance en el sistema normativo. Pero, por otra parte, existen ciertas deficiencias, como la débil formulación del Principio de Legalidad Tributaria, pues del modo como se presenta en el texto fundamental, no cubre todos y cada uno de los elementos integradores del tributo y las relaciones que derivan de él, dejando abierta la posibilidad a la contravención el sentido de dicho principio.

Por otra parte, para Brewer (2000), la misma Carta Fundamental es fuente de contradicciones en materia tributaria, pues no presenta claridad en todos sus postulados. Algo compartido por Octavio (2002), para quien esas deficiencias han sido la fuente de la promulgación de instrumentos de rango legal y sub legal con normas violatorias de los principios constitucionales, especialmente el de legalidad. Igualmente, no han servido de limitación a la proliferación de normas tributarias que sufren varias reformas con la imposición de tasas y hasta algunas obligaciones sin los requerimientos de ley.

En ese mismo sentido, Golía (2004) señala que algunos instrumentos

jurídicos han dado competencia potestativa en materia tributaria al Presidente de la República, constituyendo una violación flagrante del principio de legalidad, tal es el caso de lo que se establece en el artículo 15 de la Ley de Registro Público y Notariado en el que se señala:

El Presidente de la República, en Consejo de Ministros, a solicitud del Ministro del Interior y Justicia, fijará los aranceles que cancelarán los usuarios por los servicios registrales y notariales, de conformidad con el estudio de la estructura de costos de producción de cada proceso registral y notarial.

Situación que se observa de igual forma en los artículos 82 y 83 de la Ley Orgánica de Aduanas y en el artículo 60 de la Ley del Seguro Social, en cuanto al principio de legalidad.

Por otra parte, el principio de capacidad contributiva es violado con el Impuesto al Débito Bancario, como señala Golía (2004), pues grava a pequeños y grandes ahorristas con los porcentajes establecidos en la Ley que Establece el Impuesto al Débito Bancario (2003). Esta situación problemática, ya era alertada por Meier (2002), para quien “El Impuesto al Débito Bancario grava hechos o situaciones no indicativos de la capacidad económica real, al no recaer sobre manifestaciones ostensibles de riqueza, como bien sería la renta, el patrimonio o el consumo”. (p.75).

Más aún, el autor precitado indica que algunos tributos, como el Impuesto

sobre Tierras Ociosas y las contribuciones parafiscales al sector agrícola, entre otras, podrían "...ser reputadas como violatorias de la prohibición de no confiscación..."(p.110), ya que constituyen cargas desproporcionadas sobre esos y no contribuyen a un desarrollo sostenible.

De igual forma, principios como el de generalidad han resultado relegados por una Administración Tributaria que privilegia algunos tratamientos impositivos subjetivos con base a motivos económicos y de comodidad, como ocurre con los denominados Contribuyentes Especiales; o el de igualdad tributaria, violado con las exoneraciones a determinadas empresas cubanas al pago de Impuesto al Valor Agregado y Aduanas, conforme el decreto N° 1.429 del veintisiete (27) de marzo de 2001.

En todo caso, se observa una tendencia a violar los principios tributarios constitucionales de legalidad, irretroactividad, igualdad, generalidad, capacidad contributiva, no confiscación, y tutela jurisdiccional. Todos constituyen una limitación importante a la potestad coactiva del Estado. De igual forma, concuerdan con la forma del Estado Venezolano, que conforme al artículo 2 de la Carta Fundamental Vigente es un Estado Democrático y Social de Derecho y de Justicia.

Pero más aún, en cuanto al principio de legalidad, resalta cierto relajamiento originado en la proliferación de normas de rango legal o sublegal en las que se

establecen efectos modificatorios del tributo o, más aún, en las que se permite a órganos no facultados para ello por Ley, como en los casos señalados ut supra, contraviniendo así las disposiciones del artículo 3 del Código Orgánico Tributario, en adelante COT (2001).

En consecuencia, el presente trabajo tiene por objeto determinar la incidencia de los principios constitucionales en el ejercicio de la potestad tributaria del Estado Venezolano. Con ese fin se dará respuesta a las siguientes interrogantes:

¿En qué consiste la potestad tributaria en concordancia con lo estipulado en el ordenamiento jurídico venezolano?

¿Cuáles son los principios generales en materia tributaria asumidos en la CRBV, 1999?

¿Cómo son los aspectos característicos del sistema tributario venezolano en concordancia con los principios que lo sustentan?

¿Cómo es el ejercicio de la potestad tributaria del Estado Venezolano respecto a la observancia de los principios que rigen la materia asumidos en la Constitución Venezolana?

Con ese fin, se estudiará lo establecido en las normas constitucionales y en algunos instrumentos jurídicos tributarios y se profundizará sobre diversos aspectos teóricos, a partir de lo indicado por autores como Jarach (1993), Sainz de Bujanda (1993) y Octavio (2002), entre otros expertos en el área tributaria. De

igual forma ciertos contenidos relativos al ámbito constitucional, en concordancia con autores como Brewer (2000) y Rondón (2002), entre otros.

El contexto metodológico en el que se enmarcará el trabajo es propio de una investigación de tipo documental, con diseño bibliográfico y nivel descriptivo. El método aplicado será el analítico deductivo.

CAPÍTULO I

CONCEPTO DE POTESTAD TRIBUTARIA EN CONCORDANCIA CON LO ESTIPULADO EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO VENEZOLANO

El concepto de Potestad Tributaria, como indican González y Lejeune (2000), presenta cierta complejidad terminológica. Ello se debe a la confusión que surge cuando se trata de comprender desde la perspectiva de potestad-posición o de potestad situación subjetiva buscando concretar lo relativo a lo abstracto y concreto que confluyen en el significado del término.

Si bien se pueden utilizar los términos poder y potestad. Los autores prefieren el segundo porque destaca el carácter subjetivo del concepto frente al de poder, que tiene matices objetivos materiales propios del significado potestad-posición. Como consecuencia de ello, se contemplan dos (2) sentidos distintos que parten de la acción del Estado como legislador o administrador. En el primer caso, se trata de la potestad tributaria refiriéndose a la acción del Estado como administrador y, en el segundo, al poder de la Administración Tributaria de aplicar las normas tributarias.

Michelli (s.f), identifica estos dos (2) sentidos denominándolos, por una parte, Potestad Tributaria Normativa, relativa al plano abstracto y, por la otra, Potestad de Imposición, referido al plano concreto. En el contexto del presente apartado, se

desarrolla lo relativo a la Potestad Tributaria Normativa, a la que se denominará en adelante sólo Potestad Tributaria, en concordancia con lo establecido en el Ordenamiento Jurídico Venezolano.

1. Definición de Potestad Tributaria

Para comprender el concepto de Potestad Tributaria en su justa medida, resulta útil profundizar sobre algunas nociones relacionadas con el término, tanto la definición genérica de Estado, como las de comunidad y nación.

Señala Cardozo (2002), que una Comunidad es un grupo de personas a las cuales une un nexo anterior a su conformación. En cambio, la Sociedad como su nombre indica, se origina por asociación de personas en búsqueda de un objetivo común. Ambas se diferencian en que la primera surge de una finalidad anterior a la pertenencia de un individuo al grupo, mientras que la segunda se genera a partir de la búsqueda de un fin concreto.

En relación con el concepto de comunidad surge el de Nación, entendida como un grupo comunitario de personas unidas por ese nexo abstracto anterior a ellas mismas. Sin embargo, no se habla aún de Estado, porque en éste confluyen diversos elementos que no se limitan a la agrupación de personas, tales como el territorio y el poder organizado mediante un ordenamiento jurídico propio.

Se puede definir al Estado, con Bejarano (1976), de la siguiente forma:

Una comunidad organizada mediante un orden jurídico en un territorio definido; está servido por un cuerpo de funcionarios, y su existencia está garantizada por un poder jurídico autónomo y centralizado que tiende a realizar el bien común en el ámbito del grupo humano que conforma esa comunidad. (p. 72).

Partiendo de esta definición, se puede considerar, en primer lugar, que el término Estado se refiere a la organización de una comunidad nacional, que se constituye en Sociedad Política con el fin de alcanzar el Bien Común. Por ese motivo, Cardozo (2002) indica que la Nación es la materia prima del Estado, tal como se ha mencionado anteriormente.

En segundo lugar, se descubre que un elemento fundamental es el territorial. No se trata de una sociedad dispersa, pues está establecida en un determinado espacio geográfico. Esto implica la realización de un proyecto político en el tiempo y en el espacio, con características propias impresas por realidades históricas en el seno de los órganos e instituciones que lo componen. Esto conlleva, a su vez, la necesidad de los recursos financieros, pues no se trata de entes etéreos sino materiales, que necesitan de bienes para su existencia que garanticen el cumplimiento de los fines para los que se conformaron.

De allí se origina un tercer aspecto de gran relevancia: para que se pueda hablar de Estado, debe existir un ordenamiento jurídico sobre el cual se sustente

de un modo orgánico y substancial el mismo. Ello se verifica en la organización y potestades dadas al Poder Público para que procure los fines propuestos y garantice la existencia del mismo en el marco del orden público. Por ello, cuenta con la presencia de un grupo de funcionarios que sirven a esa estructura, todo orientado a alcanzar el Bien Común. Este objetivo es ejecutado por los organismos que conforman los entes estatales en la medida que existan los mecanismos de realización de la justicia y el orden jurídico mediante el ejercicio del poder basado en leyes fundamentadas en una Carta Fundamental, siendo este otro concepto de gran importancia a ser desarrollado.

La Constitución es la máxima expresión del régimen jurídico de un Estado; por medio de ella, se organizan los poderes y las instituciones en las que se encarna el ejercicio de la Soberanía con el fin de que se alcance el Bien Común. De igual modo, el texto constitucional establece las limitaciones del Estado frente a los Derechos individuales como expresión de justicia realizada en el ámbito de la seguridad jurídica en la que se sustenta el orden público (Cardozo, 2002).

A partir del magno texto, se constituye el Poder Público como una manifestación de voluntad individualizada en los organismos que conforman el Estado. Así, el ordenamiento jurídico constitucional le otorga la facultad para obrar a los fines de alcanzar el bien común y, al mismo tiempo, garantiza la existencia del mismo, pues como indica D'Ascoli (1999): "El poder crea y mantiene el orden

jurídico necesario para garantizar la convivencia armónica de la sociedad y de los entes que lo representan...” (p.122). Consecuentemente, siguiendo al mismo autor, cuando el poder se objetiva e institucionaliza nace el Estado, que se convierte en Estado de Derecho al consagrar formalmente en su texto constitucional la distribución, fragmentación y ejercicio de ese poder a los fines de alcanzar su meta de bien común. Este ejercicio se verifica en todos los ámbitos en los que dicho poder tiene la potestad dada por las mismas leyes, entre estas las relativas a la obtención de ingresos mediante los tributos.

Sin profundizar sobre aspectos relativos al Poder Público y el Estado de Derecho, se puede indicar con Rondón (2002), en primer lugar, que tienen “...como punto de partida su separación en las distintas fracciones organizativas en la cuales reside, con base en la diferente naturaleza de las funciones que deben ser desempeñadas...”(p.109) y el sometimiento al imperio de la ley con la obediencia de los órganos del poder público a la Constitución y las leyes, de allí que se respeten los límites establecidos de las competencias de cada uno. Por eso, el ejercicio todo del poder público como manifestación de la Soberanía, se subsume a las regulaciones establecidas en el ordenamiento jurídico.

Por otra parte, Combellas (2003) señala que en el ejercicio del Poder Público se procura no sólo el Bien Común, sino la prestación de un buen servicio al ciudadano, de allí que dicho poder esté íntimamente unido al poder financiero en

la búsqueda de esa finalidad. Los órganos que lo componen ejercen una gama de actividades financieras mediante la gestión de los ingresos y gastos públicos, avalada por los actos legislativos y administrativos que le otorgan facultad para exigir contribuciones que atiendan a la capacidad económica de personas o bienes que se hallan en su jurisdicción. Todo ello orientado a obtener e invertir los recursos que le ayudarán a la consecución de su fin, procurar una justa distribución de las riquezas y elevar el nivel de vida de los ciudadanos. (Art. 316 CRBV 1999).

Desde esa perspectiva, el ejercicio de la actividad financiera del Estado esta sujeta a las normas jurídicas creadas para tal fin, no sólo desde el punto de vista material, sino desde aquella relativa a la creación de leyes que regulan dicho ámbito. Entre estas, las que tienen que ver con el poder de crear tributos, se trata de la potestad tributaria normativa. En el mismo sentido, Neumark (1994) sostiene que al menos en los países democráticos de cuño occidental es normal general que los impuestos sean propuestos por el poder ejecutivo, pero que sean aprobados por el legislativo, lo que equivale a decir que fundamentalmente han de ser aprobados por los representantes de todos los sectores de sujetos pasivos potenciales.

Por consiguiente, las instituciones creadas por el Estado en el ámbito tributario deben estar sometidas a las atribuciones se les otorga en el

ordenamiento jurídico. El ente estatal que ejercita el Poder Público recurre a la tributación en aras de la consecución de los fines establecidos, sin embargo no lo hace arbitrariamente porque las mismas leyes establecen las limitaciones a dicho poder. Por lo que no puede gravar injustamente a los contribuyentes. En tal sentido, esa potestad tiene connotaciones positivas en cuanto al poder que significa, pero al mismo tiempo encuentra sus límites en la misma ley.

Visto lo anterior, se puede definir a la Potestad Tributaria como:

...la facultad que tiene el Estado de crear unilateralmente tributos, cuyo pago será exigido a las personas sometidas a su competencia tributaria espacial...importa el poder coactivo estatal de compeler a las personas para que le entreguen una porción de sus rentas o patrimonios cuyo destino es el de cubrir las erogaciones que implica el cumplimiento de su finalidad de atender las necesidades públicas...es la capacidad potencial de obtener coactivamente prestaciones pecuniarias de los individuos y de requerir el cumplimiento de los deberes instrumentales necesarios para tal obtención (Villegas, 1992, p.186).

Desde esa perspectiva, se observa la supremacía del Estado, y la sujeción de aquellos que están bajo dicha competencia. Pese a ello, no se trata de un deber material, sino una situación mediante la cual la masa de individuos ubicados en un plano inferior se encuentran sometidos a las normas tributarias de dicho Estado que puede crear tributos mediante normas jurídicas, tiene, por tanto, íntima relación con el poder de legislar que emana de la misma Constitución.

En consecuencia, la potestad tributaria consiste es la facultad de dictar

normas jurídicas objetivas que crean y modifican aspectos relativos a los tributos que serán exigidos a los contribuyentes. Es una capacidad potencial, por ello, el sujeto activo tiene un conglomerado de sujetos pasivos desde un plano de supremacía en una relación abstracta, latente, hasta que el primero se convierta en titular de un derecho subjetivo sobre el contribuyente.

Berliri (1964) señala tres categorías de sujetos que participan en las relaciones atinentes a la potestad tributaria:

-En primer lugar, los sujetos activos, titulares de la potestad tributaria, con una posición de supremacía frente a los que están sujetos a esa potestad.

-En segundo lugar, los sujetos pasivos, están sujetos a esa potestad, se encuentran situados en una posición de inferioridad con respecto a los sujetos activos y a sus derechohabientes.

-En tercer lugar, aquellos situados entre los sujetos activos y pasivos, si bien tienen derechos y poderes frente a los sujetos pasivos, están sometidos a obligaciones en virtud de una relación especial con los sujetos activos, se trata de los recaudadores de impuestos indirectos.

Por otra parte, para Moya (2000), la potestad tributaria es abstracta y se debe aplicar en concreto; es permanente, pues no se extingue; es irrenunciable, pues el Estado no puede dejarla del lado o delegarla; es indelegable, pues no se puede renunciar totalmente a ella.

Asimismo, Tovar (2003) expresa que la potestad tributaria se encuentra fundamentada en la Soberanía o en la potestad de imperio la cual faculta a sus órganos legislativos para sancionar normas jurídicas que impongan coactivamente a los particulares la obligación de pagar tributos, en consecuencia es expresión del poder público.

Moya (2000), clasifica la Potestad Tributaria en originaria, derivada o delegada y residual.

A. La potestad tributaria originaria es aquella que emana de la esencia y naturaleza misma del Estado, y, directa e inmediatamente, de la Constitución.

B. La potestad tributaria derivada o delegada es la facultad que tiene el ente Municipal o Estatal para crear tributos por delegación o por ley, sin que proceda de la Constitución.

C. La potestad tributaria residual es aquella que no es propia del poder nacional, ni de los municipios, sino de los Estados, aunque no se encuentre taxativamente señalada en la Constitución.

La potestad tributaria normativa, vista de esa manera, presenta la peculiaridad de que podría ser muy amplia, de allí la importancia de las normas constitucionales que limitan su ejercicio y permiten estudiarla profundamente.

2. La Potestad Tributaria en el Ordenamiento Jurídico Venezolano

La Carta Fundamental vigente en Venezuela, como se ha mencionado anteriormente, recoge una serie de regulaciones en materia tributaria presentes con diversos matices desde los albores de la República. Ello obedece a la relevancia de la materia para la conservación del orden público en el marco de la seguridad jurídica, pues, la constitucionalización de esta materia es la garantía de determinados derechos ciudadanos en materia económica. Especialmente, cuando se trata de las disposiciones relativas a la potestad tributaria, existen diversos elementos que se han de tener en cuenta.

En el artículo 317 de la CRBV (1999) se señala: “No podrán cobrarse impuestos, tasas, ni contribuciones que no estén establecidos en la ley, ni concederse exenciones y rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por las leyes...”. Esta norma contiene, una doble dimensión respecto al ejercicio de la Potestad Tributaria: en primer lugar, se establece, en una forma positiva, que los tributos sólo pueden ser creados por los órganos con potestad para legislar en la materia; pero al mismo tiempo, se establece una barrera a todos aquellos que no la tienen. En ese sentido, como indica Octavio (2002), la potestad privativa de crear, modificar o suprimir tributos corresponde al órgano facultado para ello, de allí que se contemplen en un texto aprobado por los

representantes de la ciudadanía implicando así su consentimiento público y estable.

Ahora bien, la distribución del Poder Público en Venezuela se encuentra contemplada en el artículo 136 de la Carta Magna vigente, que señala, por una parte, la división de dicho Poder en Municipal, Estatal y Nacional, y, éste último, en Legislativo, Ejecutivo, Judicial, Ciudadano y Electoral.

Consecuentemente, en la CRBV (1999) se reconoce que no hay una única Potestad Tributaria en un sentido unívoco. Están distribuidas, son distintas y autónomas, desde una perspectiva orgánica y material, conforme a la distribución del Poder Público. Como se infiere en el numeral 13 del artículo 156 ejusdem, el cual establece entre las atribuciones, al Poder Público Nacional corresponde:

La legislación para garantizar la coordinación y armonización de las distintas potestades tributarias, definir principios, parámetros y limitaciones, especialmente para la determinación de los tipos impositivos o alícuotas de los tributos estatales y municipales, así como para crear fondos específicos que aseguren la solidaridad interterritorial.

Desde esa perspectiva, los Poderes Municipales, Estatales y Nacional tienen dicha potestad con arreglo a las disposiciones de la Constitución y las Leyes. En tal sentido, en los numerales 12, 14, 15 y 16 del mismo artículo se consagra que el Poder Público Nacional tiene potestad además para:

12. La creación, organización, recaudación, administración y control de

los impuestos sobre la renta, sobre sucesiones, donaciones y demás ramos conexos, el capital, la producción, el valor agregado, los hidrocarburos y minas, de los gravámenes a la importación y exportación de bienes y servicios, los impuestos que recaigan sobre el consumo de licores, alcoholes y demás especies alcohólicas, cigarrillos y demás manufacturas del tabaco, y de los demás impuestos, tasas y rentas no atribuidas a los Estados y Municipios por esta Constitución o por la ley.

14. La creación y organización de impuestos territoriales o sobre predios rurales y sobre transacciones inmobiliarias, cuya recaudación y control corresponda a los Municipios, de conformidad con esta Constitución.

15. El Régimen de Comercio Exterior y la Organización y Régimen de las Aduanas.

16. El Régimen y Administración de las Minas e Hidrocarburos; el Régimen de las Tierras Baldías; y la conservación, fomento y aprovechamiento de los bosques, suelos, aguas y otras riquezas naturales del país.

El Ejecutivo Nacional no podrá otorgar concesiones mineras por tiempo indefinido.

La ley establecerá un sistema de asignaciones económicas especiales en beneficio de los estados en cuyo territorio se encuentren situados los bienes que se mencionan en este numeral, sin perjuicio de que también puedan establecerse asignaciones especiales en beneficio de otros estados.

Como se observa, dicha potestad encuentra sus límites en aquellos tributos cuya creación se atribuye a los Estados y Municipios. En concordancia con ello, en el numeral 4 del artículo 164 de la CRBV (1999) se establece lo relativo al poder tributario de los Estados, que a éstos corresponde “La organización, recaudación, control y administración de los ramos tributarios propios, según las disposiciones de las leyes nacionales y estatales.” Y, además, conforme el numeral 7 del mismo artículo: “La creación, organización, recaudación, control y

administración de los ramos de papel sellado, timbres y estampillas.”

Se ha de notar que con referencia al Distrito Metropolitano, la Ley Especial sobre el Régimen del Distrito Metropolitano de Caracas establece en el ordinal segundo del artículo 24 que al ente territorial corresponde la misma potestad tributaria que la de los Estados.

En cuanto al Poder Municipal, la potestad tributaria, los alcances y limitaciones de su Potestad Tributaria se encuentran establecidos en el artículo 180 de la CRBV (1999) que dice:

La potestad tributaria que corresponde a los Municipios es distinta y autónoma de las potestades reguladoras que esta Constitución o leyes atribuyan al Poder Nacional o Estatal sobre determinadas materias o actividades.

Las inmunidades frente a la potestad impositiva de los Municipios, a favor de los demás entes políticos territoriales, se extiende sólo a las personas jurídicas estatales creadas por ellos, pero no a concesionarios ni a otros contratistas de la Administración Nacional o de los Estados.

Lo señalado en este artículo corresponde con el espíritu de la Carta Fundamental vigente en lo relativo a la autonomía municipal. Pues, como indica Peña (2002), se trata de una de las maneras en que se procura alcanzar el fin material del servicio al ciudadano en concordancia con el espíritu del artículo 178 de la CRBV (1999), en el que se consagra la competencia de los Municipios.

Como nivel primario de la organización nacional y dadas sus responsabilidades locales específicas, la obtención de sus ingresos no podía estar

supeditada en una medida superior a aquellas asignadas por ley desde los órganos del Poder Nacional, de allí que la potestad tributaria municipal corresponda al criterio de autonomía contemplado en el encabezado del artículo 168 de la CRBV (1999), en el cual se establece:

Los Municipios constituyen la unidad política primaria de la organización nacional, gozan de personalidad jurídica y autonomía dentro de los límites de esta Constitución y de la ley. La autonomía municipal comprende:

1. La elección de sus autoridades.
2. La gestión de las materias de su competencia.
3. La creación, recaudación e inversión de sus ingresos...

En relación al numeral tercero precitado, en el artículo 179 ejusdem, se indica, entre otros, que los ingresos de los Municipios relativos a los tributos en los numerales 2 y 3, comprenden:

2. Las tasas por el uso de sus bienes o servicios; las tasas administrativas por licencias o autorizaciones; los impuestos sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios, o de índole similar, con las limitaciones establecidas en esta Constitución; los impuestos sobre inmuebles urbanos, vehículos, espectáculos públicos, juegos y apuestas lícitas, propaganda y publicidad comercial; y la contribución especial sobre plusvalías de las propiedades generadas por cambios de uso o de intensidad de aprovechamiento con que se vean favorecidas por los planes de ordenación urbanística.
3. El impuesto territorial rural o sobre predios rurales, la participación en la contribución por mejoras y otros ramos tributarios nacionales o estatales, conforme a las leyes de creación de dichos tributos.

Sin embargo, se ha de tener en cuenta a los que se mencionan en el numeral

3, pues como se ha observado anteriormente la creación de algunos de éstos corresponde al Poder Nacional, conforme el numeral 14 del artículo 156 de la CRBV, mientras que otros son de índole estatal. Ello no menoscaba la autonomía. Todo lo contrario. Promueve la colaboración entre los diversos órganos del Poder Público, conforme al final del artículo 136 ejusdem.

En otro orden de ideas, la Ley Orgánica de Régimen Municipal (1989) determina, conforme el artículo 111, que los impuestos y tasas forman parte de los ingresos o haberes ordinarios municipales. Asimismo, en el artículo 16 se señala que entre otros entes políticos, el municipio debe tener sus propios ingresos para el ejercicio de sus funciones. Por otra parte, en el 113 se mencionan diversas fuentes que originan el aumento en la renta tributaria municipal, entre éstos algunos tributos que, al no estar contemplados en la Carta Fundamental Vigente, otorgan potestad tributaria derivada a los Municipios. Además, conforme el artículo 120, los municipios pueden celebrar acuerdos en materia de recolección y manejo de la renta tributaria.

No obstante, también en la Carta Fundamental vigente se establecen límites específicos a la Potestad Tributaria Municipal, en tal sentido se consagra en el artículo 183:

Los Estados y los Municipios no podrán:

1. Crear aduanas ni impuestos de importación, de exportación o de tránsito sobre bienes nacionales o extranjeros, o sobre las demás

materias rentísticas de la competencia nacional.

2. Gravar bienes de consumo antes de que entren en circulación dentro de su territorio.

3. Prohibir el consumo de bienes producidos fuera de su territorio, ni gravarlos en forma diferente a los producidos en él.

Los Estados y Municipios sólo podrán gravar la agricultura, la cría, la pesca y la actividad forestal en la oportunidad, forma y medida que lo permita la ley nacional.

De esta forma, se deja sentado positivamente que dichos impuestos, aunque dichas actividades se desarrollen en o a través del territorio municipal, son de injerencia del Poder Nacional, de esa manera se establecen márgenes a la autonomía municipal dejando en claro que no se trata de un gobierno fuera del gobierno, sino que, como unidad primaria, forma parte orgánica de un único Poder Público, del cual es un nivel.

Tomando en cuenta lo señalado respecto a todos los niveles de dicho Poder, se observa que la potestad tributaria, como poder abstracto, se encuentra limitada por las disposiciones de la Carta Fundamental y los instrumentos jurídicos que regulan la materia. No obstante, cuando se indica que la ley es el medio por el que se lleva a cabo, se hace referencia, como indicaba Octavio (2002), a los instrumentos emanados de los representantes que la ciudadanía ha elegido para ello: el Poder Legislativo.

En tal sentido, en el artículo 187 de la CRBV (1999) se señala, entre las atribuciones de la Asamblea Nacional: "...1.Legislar en las materias de la

competencia nacional y sobre el funcionamiento de las distintas ramas del Poder Nacional...6. Discutir y aprobar el presupuesto nacional y todo proyecto de ley concerniente al régimen tributario y al crédito público..”. De igual forma, conforme al artículo 162, la potestad de legislar corresponde a los consejos legislativos de los Estados. Finalmente, conforme al artículo 175 ejusdem la actividad de legislar en los Municipios corresponde a los concejos municipales. En consecuencia, son ellos los que contienen la Potestad Tributaria Normativa originaria.

El artículo 3 del COT (2001) desarrolla esta materia y expresa, en su párrafo segundo, que esta potestad no es delegable en relación a los elementos integradores del tributo, además de aquellas que se refieren a aspectos en materia de reserva legal. No obstante, en el párrafo primero del mismo artículo, establece una limitación a la Potestad Tributaria Normativa del Poder Legislativo, pues como dice el acápite:

Los órganos legislativos nacional, estatales y municipales, al sancionar las leyes que establezcan exenciones, beneficios rebajas y demás incentivos fiscales o autoricen al Poder Ejecutivo para conceder exoneraciones, requerirán la previa opinión de la Administración Tributaria respectiva la cual evaluará el impacto económico y señalará las medidas necesarias para su efectivo control fiscal. Asimismo, los órganos legislativos correspondientes requerirán las opiniones de las oficinas de asesoría, con las que cuenten.

Si bien esto presenta ventajas, corresponde al sentido administrativista del instrumento jurídico orgánico que regula la materia tributaria, en el sentido

indicado por Octavio (2002) y Montilla (2002), para quienes se nutre del anteproyecto de ley presentado por el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), dando énfasis a las atribuciones de la Administración Tributaria y a un endurecimiento de la fiscalización y la coacción, conforme la Disposición Transitoria Quinta de la CRBV (1999).

Sin embargo, no puede dejarse de lado que la misma Carta Fundamental vigente prevé la delegación de la potestad legislativa al Presidente de la República, conforme lo indicado al final del artículo 203 ejudem, en el que se señala:

Son leyes habilitantes las sancionadas por la Asamblea Nacional por las tres quintas partes de sus integrantes, a fin de establecer las directrices, propósitos y marco de las materias que se delegan al Presidente o Presidenta de la República, con rango y valor de ley. Las leyes habilitantes deben fijar el plazo de su ejercicio.

Con atención a ello, en el numeral 8 del artículo 236 de la misma Carta Magna, se consagra, entre otras atribuciones del Presidente de la República la de “Dictar, previa autorización por una ley habilitante, decretos con fuerza de Ley...”. Para Octavio (2002), estos Decretos pueden corresponder a la materia tributaria, pues no se limita una materia específica, a diferencia de la Constitución de 1961, que en el numeral 8 del artículo 190 limitaba sólo a medidas extraordinarias.

En todo caso, para el autor, en concordancia con el artículo 203 de la CRBV

(1999) acerca del objeto de las leyes habilitantes, la delegación en materia tributaria debe ser específica con relación a los tributos que se trate, atendiendo a la oportunidad y los plazos establecidos para ello. No obstante, queda clara la disminución del principio de legalidad.

Se pone de manifiesto que el ejercicio de la Potestad Tributaria se encuentra ligado indefectiblemente a los principios constitucionales tributarios, pues ellos no sólo constituyen una limitación al mismo, sino que sirven de pauta para el ejercicio de la misma.

CAPITULO II

PRINCIPIOS GENERALES EN MATERIA TRIBUTARIA ASUMIDOS EN LA CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA

La Constitución, en el sentido monista de Hans Kelsen, constituye la cúspide de la pirámide que representa a todo un ordenamiento jurídico (García, 1980). Las normas que le son inferiores no deben contravenir sus postulados, pues ella es la Norma Fundamental. En ese mismo sentido, las normas jurídicas venezolanas en materia tributaria no deben contravenir los postulados de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999), especialmente cuando se trata de instrumentos jurídicos creados para regular esa materia.

En relación a ello, aunque en el contexto de las finanzas públicas en general, Sainz de Bujanda (1993) expresa que el marco jurídico financiero se constitucionaliza con el fin de otorgarle más estabilidad y firmeza. En tal sentido señala:

Se aspira que las normas jurídicas de rango no constitucional no puedan alterar ciertos principios a los que se atribuye un carácter configurador del sistema. Su alteración sólo podrá producirse en su caso, por el mismo poder que lo estableció, el poder constituyente, del que emana la norma suprema del ordenamiento situada en el primer rango de la jerarquía. De allí resulta que la constitucionalización de una materia, y, por tanto de la financiera, se traduce técnicamente en el

señalamiento de límites materiales al resto de la normativa jurídica y, consiguientemente, al ejercicio del poder que la elabore (p.100).

Este carácter configurador concuerda, por lo general, con la actividad de los poderes públicos y tiene íntima relación con el proyecto político que rodea la actividad financiera del Estado. Además, tiene relación con los fines que se ha propuesto el mismo, en cuanto que debe ser expresada por un acto normativo de ley que, a su vez, debe acogerse a los principios constitucionales relativos a la materia.

Estos principios, como señala el autor precitado, tienen como objeto primordial plasmar positivamente el ideal de justicia propugnado por la Comunidad Política que se constituye en Estado. Lo que, en el caso del sistema tributario, reviste peculiar importancia dado que, tomando en cuenta la definición de tributo desarrollada por Villegas (1999), son exigidos por el Estado debido a su poder de imperio por medio de una ley. Desde esa perspectiva, dichos preceptos fundamentales constituyen límites a las leyes que disciplinan las situaciones relacionadas con la actividad tributaria, confiriendo poderes a algunos sujetos y obligando a otros. (Michelli s.f).

Todos estos aspectos permiten comprender lo relativo a los principios tributarios contemplados en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999), en cuanto que constituyen límites a la actividad coactiva del

Estado en relación al ejercicio de su Potestad Tributaria. Estos principios, como señala Octavio (2002), se identifican con aquellos reconocidos por la doctrina universal. Además, como señala el autor:

...constituyen los límites dentro de los cuales el Poder Legislativo debe ejercer su potestad de crear tributos, el Poder Ejecutivo exigirlos y el Poder Judicial dirimir las controversias que surjan entre el Estado y los ciudadanos con motivo de las actuaciones de aquellos dos poderes, principalmente destinados a obtener un sistema tributario en el cual estén consagradas la seguridad jurídica y la justicia. (p.7).

Desde esa perspectiva, la consagración de los principios constitucionales tributarios en el contexto de la Carta Magna Vigente en Venezuela, se correlaciona intrínsecamente con los valores asumidos por la misma Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, especialmente aquellos que son propugnados en el artículo 2 ejusdem, cuando establece:

Venezuela se constituye en un estado democrático y social de derecho y de justicia, que propugna como valores superiores de su ordenamiento jurídico y de su actuación, la vida, la libertad, la justicia, la igualdad, la solidaridad, la democracia, la responsabilidad social y, en general, la preeminencia de los derechos humanos, la ética y el pluralismo político.

En consecuencia, la preeminencia de los principios constitucionales tributarios venezolanos en el ordenamiento jurídico tributario no puede ser observada sólo desde la perspectiva de límites al poder del Estado, sino como la

concreción de los valores que el mismo ha asumido como propios de un modo objetivo.

No obstante, se debe señalar, en el sentido indicado por Villegas (1999), que si bien estos principios corresponden al área tributaria, se verifican en otros ámbitos. Eso obedece a que el espíritu que los inunda, es el mismo que impregna esas limitaciones en todo el ordenamiento jurídico. A continuación se presentan los principios constitucionales relativos a la materia tributaria contemplados en la Carta Fundamental Venezolana.

1. El Principio de la Legalidad Tributaria o de Reserva Legal (*nullum tributum sine lege*)

El Principio de Legalidad, llamado también de Reserva Legal, es considerado por la doctrina como la regla fundamental del Derecho Público (Moya 2000). De igual forma, Octavio (2002) lo reconoce como la base fundamental del Derecho Tributario y su origen se remonta a la Carta Magna impuesta al Rey Juan sin Tierra por el Parlamento Inglés en 1215. Casás (1994) describe muy bien cuando el 15 de junio del año 2015, en la Pradera de Runnymede, a orillas del río Támesis, los barones arrancaron –espada en mano- la Carta Magna al Rey Juan Sin Tierra. Redactada en latín, caligráficamente copiada en pergamino, le dio autenticidad el sello del Rey. Allí se estableció el principio *no taxation without*

representation, al prescribir “ningún impuesto o contribución será aplicado en nuestro reino a menos que se fije por deliberación conjunta”

Por su parte, Sainz de Bujanda (1993) señala:

El principio de legalidad o de reserva de ley es un instituto de carácter constitucional que constituye el eje de las relaciones entre el poder legislativo y el ejecutivo en lo referente a la producción de normas, que persigue precisamente excluir para ciertas materias la posibilidad de formación por vía distinta de la legislativa (p. 102).

De lo expresado por el autor precitado, se desprende que es un principio no limitativo del área tributaria, sino que puede estar presente en aquellas materias que el constituyente considere pertinentes. De allí que, como indica Octavio (2002), se exprese el aforismo *nullum tributum sine lege*, similar al que se utiliza en el Derecho Penal para expresar la tipificación del delito y de la pena.

El principio de legalidad tributaria, para Villegas (1999), significa que es por medio de las leyes que se deben establecer los tributos. Por tanto, dimanar del órgano del Poder Público con potestad de legislar. Pero, además, se deben cumplir todos los requerimientos contemplados en la Constitución y las leyes para que éstas sean tales.

Octavio (2002), por su parte indica que por medio del principio de legalidad tributaria:

...se atribuye al Poder Legislativo la potestad privativa de crear, modificar o suprimir tributos... sólo mediante su vigencia se excluye la arbitrariedad en las exacciones fiscales, al estar ellas necesariamente incluidas en un texto aprobado por los representantes de la ciudadanía, que implica su cumplimiento y, además, de naturaleza pública y estable...(p. 10).

Desde esa perspectiva, se descubre la importancia de este principio. Él se sustenta en la necesidad de proteger a los contribuyentes en su derecho de propiedad el cual se encuentra consagrado en el artículo 115 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, que indica: “Se garantiza el derecho de propiedad...”. Los tributos importan restricciones a ese derecho, ya que en su virtud se sustrae algo del patrimonio de los particulares a favor del Estado (Villegas, 1999).

Esta norma sobre la normación, como la identifican González y Lejeune (2000) citando a Giannini, se encuentra consagrada en el artículo 317 de la Carta Fundamental Venezolana que consagra: “No podrá cobrarse impuestos, tasas, ni contribuciones que no estén establecidos en la ley, ni concederse exenciones y rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por las leyes.”

Comentando el encabezamiento de este artículo, Garay (2001) indica que se trata de subordinar el impuesto a la ley, por ello el Ejecutivo no puede implantar exacciones tributarias, a menos que una ley habilitante de la Asamblea Nacional lo

autorice. Es el mismo criterio expuesto por Octavio (2002), para quien lo establecido en los artículos 203 y 236 de la Carta Fundamental con respecto a las leyes habilitantes no está limitado a ninguna materia, por lo tanto, siempre que la delegación sea específica con relación a los tributos de que se trate, el Ejecutivo podría crearlos, modificarlos o suprimirlos.

De igual forma, como expresa el mismo autor, el principio de legalidad debe tener vigencia también en los tratados internacionales que en materia tributaria la República celebre, siempre que se cumplan los presupuestos contemplados en los artículos 154 y 236 de la Carta Fundamental Venezolana.

Finalmente, en la misma tónica expresada por el autor precitado, la vigencia de este principio no puede limitarse al enunciado general, como se consagra en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, pues ley tributaria debe contener los elementos estructurales del tributo, tal como se verifica en el artículo 3 del Código Orgánico Tributario (2001).

En fin, como indica Octavio (2002), el Principio de Legalidad Tributaria o de Reserva Legal constituye un principio rector de la legislación tributaria venezolana y es de vital importancia de cara a la consecución de los fines que propugna el Ordenamiento Jurídico Venezolano, tal cual se consagra en el artículo 2 de la Carta Fundamental Venezolana. De allí que varios autores, como se ha observado lo ensalcen y apunten a su importancia para que el sistema tributario corresponda

a los criterios de la Carta Fundamental.

2. Principio de Generalidad

El Principio de Generalidad debe ser comprendido a la luz de los postulados de la misma Carta Fundamental Venezolana, especialmente en referencia a los valores que propugna el Ordenamiento Jurídico del Estado Venezolano identificado como Social y Democrático de Derecho y de Justicia. Desde esa perspectiva, para que los fines que se ha propuesto la Sociedad Política puedan ser alcanzados, se implanta el deber de colaboración por parte de todos los ciudadanos.

En ese sentido, entre otros deberes atinentes a todos, en el artículo 133 se positiviza esta norma jurídica en relación con la materia tributaria. Se establece en el artículo: “Toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley.”

Pudiera inferirse que se refiere a la obligación taxativa de pago del impuesto por parte de todos los ciudadanos, sin excepción. Sin embargo, diversos autores, como Villegas (1999), Tovar (2003), Sainz de Bujanda (1993) y Garay (2001), señalan que no se trata de ello, Pues se trata más bien del hecho que nadie puede ser eximido de su pago por algún privilegio especial.

Tomando en cuenta lo expresado, resulta útil señalar con Villegas (1999) que este principio:

...alude al carácter extensivo de la tributación y significa que cuando una persona física o ideal se halla en las condiciones que marcan, según la ley la aparición del deber de contribuir, este deber debe ser cumplido, cualquiera que sea el carácter del sujeto, categoría social, sexo, nacionalidad, edad o estructura (p.200).

Del texto precitado, se colige lo que apuntaban los autores mencionados ut supra, en cuanto al verdadero carácter de este principio. Por ello, como indica Garay (2001), lo establecido en el artículo 133 de la Carta Magna Venezolana no se dirige en contra de los ciudadanos y empresas que disfruten de exoneraciones de impuestos por causas justificadas conforme la ley.

Este principio se relaciona con el de capacidad contributiva, como señala Sainz de Bujanda (1993), que señala respecto al principio de generalidad:

El principio de generalidad significa que todos los ciudadanos han de concurrir al levantamiento de las cargas públicas. Esto no supone que todos deban efectivamente pagar tributos, sino que deben hacerlo todos los que, a la luz de los principios constitucionales y de las leyes que los desarrollan, tengan la necesaria capacidad contributiva, puesta de manifiesto en la realización de los hechos imposables tipificados por la ley. Es decir, que no se puede eximir a nadie de contribuir por razones que no sean la carencia de la capacidad contributiva. (p.104).

Partiendo de lo expresado por el autor precitado, se infiere que cualquier beneficio que no corresponda con esa carencia de capacidad contributiva, debería ser considerado como violatorio del Principio de Generalidad.

Desde esa perspectiva, este principio apunta, básicamente, a la prohibición de la existencia de privilegios fiscales. Aunque, en un sentido muy amplio, puede quebrarse ese principio debido a mecanismos técnico-jurídicos, como indica el mismo autor. Esta vulneración se verifica en el caso en que la ley deja fuera datos reveladores cuando califica hechos imposables de un modo análogo a los gravados. En ese caso, la carga impositiva no quedaría generalmente repartida entre todos los contribuyentes. Por otra parte, siguiendo al mismo autor, en un sentido técnico estricto, la temática respecto a este principio se refiere a las directrices seguidas por el legislador en la selección de los hechos imposables, pues si no se atiende a la capacidad contributiva al realizar la selección, se incurre en la vulneración de este Principio.

No obstante, como indica Moya (2000): “La Generalidad está constituida por exenciones y exoneraciones con carácter excepcional”. En tal sentido, Sainz de Bujanda (1993) expresa que es con dicho mecanismo que se quiebra, con más frecuencia, el principio de generalidad, aunque las exenciones no siempre constituyen la ruptura del mismo, pues muchas veces se fundamentan en un riguroso criterio de justicia. En consecuencia, tal como señala el autor precitado, es necesario hacer la distinción entre aquellas exoneraciones que respetan el Principio de Generalidad y aquellas que lo infringen. Y, para ello, como señala el autor, se ha de recurrir al criterio sustancial constituido por el fundamento de la

exención de modo que el mismo pueda servir efectivamente a su fin.

3. Principio de Igualdad

El principio de igualdad, como indica Jarach (1993), es un límite al Poder Legislativo, por cuanto los legisladores se ven compelidos a dar un trato igual a los contribuyentes. Si bien no se trata de un principio exclusivo del ámbito tributario, tiene peculiares caracteres, como señala Valdes (1996), para quien se trata de igualdad en la ley, pues ella no puede establecer desigualdades, lo que se concretiza en el marco tributario en la igualdad de las cargas públicas; se trata de igualdad por la ley, en cuanto ésta se convierte en herramienta para lograr la igualdad en la corrección de las desigualdades económicas; igualdad ante la ley, por cuanto la norma se debe aplicar con criterio estricto de igualdad; e, igualdad de las partes, que corresponde con la naturaleza de la relación jurídica tributaria de crédito y débito y no como una relación de poder.

Sainz de Bujanda (1993), por su parte, considera que dicho principio se concatena con la idea de igualdad, la cual es la expresión lógica del valor de justicia, por tanto:

...el principio de igualdad es el criterio central en materia de distribución de la carga tributaria y de él se pueden deducir todos los demás. Supone, obviamente, este principio que el reparto de los tributos se

haga tratando por igual a los contribuyentes. Pero, naturalmente, esta igualdad no puede ser igualdad puramente aritmética. La verdadera igualdad exige tratamiento desigual en situaciones desiguales...(p.106).

Lo expresado por el autor precitado, conlleva a la consideración del principio de igualdad y su relación con el de capacidad contributiva, tema que será tratado posteriormente. Sin embargo, deja entrever la definición de este principio que, como señala Tovar (2003), se recoge en el artículo 21 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela donde se señala:

Todas las personas son iguales ante la ley; en consecuencia:

1. No se permitirán discriminaciones fundadas en la raza, el sexo, el credo, la condición social o aquellas que, en general, tengan por objeto o por resultado anular o menoscabar el reconocimiento, goce o ejercicio en condiciones de igualdad, de los derechos y libertades de toda persona.
2. La ley garantizará las condiciones jurídicas y administrativas para que la igualdad ante la ley sea real y efectiva; adoptará medidas positivas a favor de personas o grupos que puedan ser discriminados, marginados o vulnerables; protegerá especialmente a aquellas personas que por alguna de las condiciones antes especificadas, se encuentren en circunstancia de debilidad manifiesta y sancionará los abusos o maltratos que contra ellas se cometan.
3. Sólo se dará el trato oficial de ciudadano o ciudadana; salvo las fórmulas diplomáticas.

Para Garay (2001) la norma fundamental precitada se orienta, principalmente, a la defensa de los derechos humanos a través de la prohibición de todo tipo de discriminación. No obstante, en materia tributaria, como indica Moya (2000), se trata del cuidado de los legisladores en el tratamiento igualitario

de los contribuyentes. Lo que, en sí mismo, constituye la trascendencia de un criterio realista de la uniformidad, pues esta puede pugnar contra el verdadero trato igualitario.

Desde esa perspectiva, como indica Valdés (1996), este principio tiene connotaciones políticas, ya que se refiere a la redistribución de la riqueza por medio de los tributos, algo que debe ser resuelto en concordancia con los postulados de justicia social que ha asumido el Estado.

Por otra parte, como indica Octavio (2002), se trata de igualdad ante la ley, en referencia a que la misma debe ser aplicada a todos por igual, lo que, para el autor, se relaciona con el mismo trato que se otorgue en las actuaciones de la Administración Tributaria, pues, en el sentido establecido en las normas jurídicas, no deberá otorgar privilegios o tratos que beneficien a unos o afecten a otros, sin un criterio jurídico sustentado en la Constitución y las Leyes.

Finalmente, en relación al principio de igualdad, cuando se trata de igualdad de las partes, según Octavio (2002) se trata del hecho del agotamiento de la potestad tributaria una vez promulgada la ley creadora del tributo. En tal sentido, la relación jurídica resultante no es de poder, sino de derecho. Por consiguiente, no puede apelarse a la ley para abogar por discrecionalidad en las actuaciones de la Administración Tributaria.

Como se observa de lo señalado, el Principio de Igualdad es el depositario

de valores fundamentales consustanciales al régimen liberal y democrático, como lo señala el autor precitado, de allí su importancia para la concreción positiva del Estado Venezolano en cuanto su definición contemplada en el artículo 2 de la Carta Fundamental.

Por otra parte, este principio rector tiene íntima relación con el principio de capacidad contributiva, que será desarrollado a continuación.

4. Principio de Capacidad Contributiva

La capacidad contributiva, como indican González y Lejeune (2000), se relaciona con la capacidad económica, en cuanto a que se identifica con la aptitud para concurrir al sostenimiento de los gastos públicos. Este principio se relaciona intrínsecamente con el de igualdad, más aún, como señala Sainz de Bujanda (1993): “El principio de igualdad en materia tributaria se reduce prácticamente al principio de capacidad contributiva.”(p.106). De igual forma, como señala Moya (2000), se relaciona con el principio de progresividad, identificado también con el de proporcionalidad, pues se trata de la exigencia de la fijación de los tributos en proporción con sus ingresos o con las manifestaciones de su capacidad contributiva.

Este principio se encuentra consagrado en el artículo 316 de la Constitución

de la República Bolivariana de Venezuela, así:

El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o la contribuyente, atendiendo al principio de progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población; para ello se sustentará en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos.

Uno de los aspectos que se dimanan del texto jurídico fundamental, como indica Octavio (2002), es el carácter programático de esta norma, por cuanto expresa que el sistema tributario procurará la justa distribución en concordancia con la progresividad, a través de un sistema de recaudación eficiente. Sin embargo, se refiere esta norma a los impuestos ya que son estos tributos los que pueden revelar la capacidad económica debido a su naturaleza económica.

Por otra parte, sobre la capacidad contributiva, Sainz de Bujanda (1996) apunta a la formulación de la doctrina en cuanto a la existencia de una capacidad contributiva absoluta, y una relativa. En el primer término, se trata de la aptitud abstracta para recurrir a las cargas públicas. Ésta se tiene presente en el momento de la delimitación de los supuestos de un hecho imponible. Y, en el segundo término, corresponde al criterio que orienta la determinación concreta de la carga tributaria, que se tiene presente en el momento de la fijación de los elementos de cuantificación de la deuda tributaria.

Se deriva que existe relación entre capacidad contributiva y hecho imponible, pues, como indican González y Lejeune (2000), el hecho de que no se pueda, constitucionalmente, exigir tributos a quien carece de la aptitud para concurrir a sufragar los gastos públicos, se concreta en una serie de presupuestos generadores de las obligaciones tributarias, por cuanto sólo pueden recoger aquellos hechos que exterioricen esa capacidad.

Sainz de Bujanda (1993) apunta la reacción de algunos juristas con respecto a este principio. Para algunos se trata de un criterio vacío y vago, que no constituye un límite eficaz; por tanto se trata de un precepto extrajurídico. Para el autor, estas consideraciones, a veces, tienen un matiz político, ya que la intención es permitir al legislador desembarazarse de este mandato para perseguir libremente objetivos de cualquier clase, bien sean políticos, económicos y sociales, entre otros.

Sin embargo, la solución a ello es planteada por el mismo autor. Es la conciliación a través de los caminos técnicos que se consideren eficaces para cada oportunidad. De ese modo, a su juicio, se concatenará el justo reparto de las cargas tributarias con las doctrinas e ideas de cada comunidad en un momento histórico dado. En todo caso, se trata de un principio de vital importancia para la realización de la justicia, que junto a la seguridad jurídica y el bien común, constituye un fin esencial en el Derecho. (García, 1980).

5. El Principio de Progresividad

Este principio se encuentra contemplado en el artículo 316 de la Carta Fundamental Venezolana, citado ut supra, en cuanto que la justa distribución de las cargas debe atender al principio de progresividad. Para Garay (2001) se basa en que constituye un sacrificio menos, para aquél que cuenta con gran capacidad económica, entregar parte de su renta, que aquellos que no poseen tanta capacidad, aunque cuenten con ella. Por otra parte, González y Lejeune (2000) señalan que

...se trata de un modo de tributación en que este es más que proporcional. Es decir, los tipos de gravamen aplicables (ya que a través de ellos es como fundamental pero no exclusivamente opera la progresividad) varían aumentando progresivamente a medida que varían, aumentando también, las magnitudes de la renta, patrimonio y eventualmente gasto utilizadas como base para cuantificar el tributo (p.160).

La aplicación de la progresividad, constituye una forma específica de conseguir la igualdad tributaria, en el sentido señalado anteriormente. Pues, como han señalado los autores precitados, se trata de que la carga tributaria sea repartida de manera más que proporcional, atendiendo a la capacidad de los contribuyentes.

La progresividad tributaria puede ser explicada desde la teoría del sacrificio igual, como indican los mismos autores. Pues si la carga tributaria comporta un sacrificio igual para todos no puede ser uniforme, pues resultaría desigual siendo más onerosa para unos que para otros.

De igual forma, la progresividad también puede ser entendida desde la base de su sentido teleológico de cara a la consecución de los objetivos constitucionales, por cuanto además de la recaudación de los impuestos, implica la igualdad relativa de los contribuyentes y, consecuentemente, la justa retribución de la renta y la riqueza.

Sin embargo, como manifiesta Sainz de Bujanda (1993), la progresividad no es ilimitada, de lo contrario sería contraria al espíritu de las normas constitucionales que le dieron origen, por ello, existen ciertos límites a la misma. Estos se encuentran contemplados en los postulados constitucionales relativos al principio de la no confiscación.

Desde esa perspectiva, la progresividad deberá ajustarse a los demás principios contemplados en la Constitución.

6. Principio de la No Confiscación

Uno de los aspectos relevantes que se coligen de lo expuesto acerca de los

principios constitucionales en materia tributaria, es su adecuación al espíritu que anima la Carta Fundamental. Desde esa perspectiva, su correlación con los valores asumidos por el constituyente, plasmados en el Magno Instrumento Jurídico, se evidencia en cada uno de dichos postulados en materia tributaria.

En el caso concreto de la no confiscatoriedad del tributo, se limita la progresividad, pues de lo contrario, como señala Villegas (1999) citando a Manuel Androzzi, el tributo se convertiría en un despojo, algo que no sólo sería inconstitucional, sino que demerita el que la imposición sea una verdadera manifestación de la soberanía, que en el caso venezolano, conforme el artículo 5 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, reside en el pueblo. Además, sería atentatorio contra el derecho a la propiedad, reconocido en la mayoría de los Estados de Derecho.

El principio de no confiscación se establece en el final del encabezado del artículo 317 referido a la legalidad del tributo, concretamente establece que “Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio.” Texto que, para Octavio (2002), se encuentra inmerso en el sentido de las normas constitucionales que prohíben la confiscación de bienes, salvo las excepciones de ley, concretamente con el artículo 115 de la Constitución Nacional que consagra el derecho a la propiedad privada, asegura su inviolabilidad, su uso, goce y disposición. Además, en lo dispuesto en el artículo 116 de la Carta Fundamental se establece que

...no se decretarán ni ejecutarán confiscaciones de bienes sino en los casos permitidos por la misma constitución. Por vía de excepción podrán ser objeto de confiscación, mediante sentencia firme, los bienes de personas naturales o jurídicas, nacionales o extranjeras, responsables de delitos cometidos contra el patrimonio público, los bienes de quienes se haya enriquecido ilegalmente al amparo del Poder Público y los bienes provenientes de las actividades comerciales, financieras o cualesquiera otras vinculadas al tráfico ilícito de sustancias psicotrópicas y estupefacientes...

Tomando en cuenta lo expresado, puede señalarse con Villegas (1999) que el principio de la no confiscación protege al derecho a la propiedad privada, como garantía fundamental de todo estado democrático. Asimismo, corresponde con el régimen de libertades en estos sistemas. En ese sentido, cuando una disposición tributaria llega a extremos insostenibles, dado que cuantitativamente se trata de montos demasiado onerosos y, en este contexto, se vulnera la capacidad contributiva de la persona se vulnera la propiedad privada indirectamente.

En consecuencia, se limita el ejercicio de la Potestad Tributaria dado el deber de no crear tributos que representen una violación al principio de la No Confiscación.

7. El Principio Pecuniario de la Obligación Tributaria

Los tributos, como expresa Villegas (2003) citando a Sainz de Bujanda, son

prestaciones habitualmente pecuniarias. Por ello, se compaginan con la economía monetaria vigente, siendo exigidos en dinero. Ello no implica que existan legislaciones tributarias en las cuales, se pueda contribuir en especie. Sin embargo, lo que siempre se verifica es que estos bienes sean cuantificables pecuniariamente para que sea considerada tributo. Sin embargo, el autor reconoce el peligro del tributo en especie, tanto para la actividad económica del Estado, como para las personas y empresas que pudieran ser victimizadas con valuaciones arbitrarias de los bienes. De hecho, en Venezuela se evidenciaba en la derogada Ley de Hidrocarburos de 1967 esta situación, pues ciertos tributos podrían ser pagados en especies, como, por ejemplo, los relacionados con la explotación de petróleo y gas natural. Siempre valuables en dinero.

Sin embargo, aunque pudiera ser valuado, el trabajo humano queda excluido taxativamente de las formas en que pueden pagarse los tributos, conforme se consagra en el artículo 317 de la Carta Fundamental Venezolana Vigente, que señala: "...no podrán establecer obligaciones tributarias pagaderas en servicios personales." Queda así excluida cualquier forma de trabajo humano como forma de contraprestación tributaria.

Ese mismo sentido es reconocido por Valdés (1996), pues el pago en especies cuantificables en dinero no pueden ser comparadas con el pago de tributos por servicios que impliquen trabajo humano u otro tipo de

contraprestaciones, de ese modo no se vulnera la naturaleza jurídica de la relación jurídica tributaria.

De igual forma, este principio concuerda con la prohibición constitucional de esclavitud o servidumbre, conforme al artículo 56 de la Carta Magna, de igual manera con el artículo 46 ejusdem que consagra al respecto a la integridad física, psíquica y moral de toda persona como un presupuesto fundamental, de allí que los servicios personales, que en cierta forma pueden ser considerados como servidumbre, no puedan constituir un medio para honrar los compromisos tributarios. En fin, se relaciona con la defensa de los derechos humanos propugnada intensamente en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.

8. Principio de Irretroactividad

Este principio, como expresa García (1980) citando a Du Pasquier, constituye una regla de moral legislativa, aunque su alcance varía dependiendo de la rama del derecho. El mismo se refiere al hecho que ninguna disposición legislativa tiene efecto retroactivo. Ello, para Octavio (2002), concuerda con lo que constituye el principio de legalidad, por cuanto la aplicación de la ley para actos anteriores a su vigencia es violatorio de la reserva legal.

Si bien este principio no se encuentra explícitamente consagrado en materia tributaria en la Carta Fundamental, es aplicable a ese campo, como indica el autor precitado. La norma constitucional que lo consagra corresponde con el artículo 24 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, que establece:

Ninguna disposición legislativa tendrá efecto retroactivo, excepto cuando imponga menor pena. Las leyes de procedimientos se aplicarán desde el momento mismo de entrar en vigencia aun en los procesos que se hallaren en curso; pero en los procesos penales, las pruebas ya evacuadas se estimarán en cuanto beneficien al reo o rea, conforme a la ley vigente para la fecha en que se promovieron.

En el ámbito tributario, este principio se contempla en el artículo 8 del Código Orgánico Tributario en donde se establece que las leyes tributarias indicarán su lapso de entrada en vigencia, si ello no ha sido realizado, se aplicarán vencidos los sesenta (60) días después de su publicación; las normas relativas a procedimientos tributarios se deberán aplicar con la entrada en vigencia de la ley, aún en aquellos procesos iniciados con la vigencia de la ley anterior; las normas tributarias tienen carácter irretroactivo, excepto cuando se suprima o establezcan sanciones que favorezcan al infractor y, finalmente, se resuelven algunos problemas relativos a la entrada en vigencia de los tributos para evitar que una nueva disposición recaiga sobre actos económicos ocurridos con anterioridad a su vigencia.

Desde esa perspectiva, se observa que la norma constitucional relativa a la irretroactividad de la ley es desarrollada por el Código Orgánico Tributario. De esa forma se especifica el límite preciso con relación a la aplicación de las normas tributarias, tanto en el campo del derecho sustantivo como el del adjetivo.

9. Principio de Tutela Jurisdiccional

Gracias a la tutela jurisdiccional, en el campo tributario, se salvaguarda la vigencia del Estado de Derecho, según Octavio (2002). Este principio se colige del artículo 26 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela que señala:

Toda persona tiene derecho de acceso a los órganos de administración de justicia para hacer valer sus derechos e intereses, incluso los colectivos o difusos, a la tutela efectiva de los mismos y a obtener con prontitud la decisión correspondiente.

El Estado garantizará una justicia gratuita, accesible, imparcial, idónea, transparente, autónoma, independiente, responsable, equitativa y expedita, sin dilaciones indebidas, sin formalismos o reposiciones inútiles.

Ello, como indica el autor precitado, es aplicable al ámbito tributario, aunque se verifica de modo más específico en el artículo 259 ejusdem en lo relativo a la jurisdicción contencioso administrativa, en todo caso, es en el Código Orgánico

Tributario donde se establecen los órganos y los procedimientos tendentes a realizar la tutela jurisdiccional, señalando diversos procedimientos con que se ejerce. Todos de gran importancia de cara a la realización de los valores asumidos en la Carta Magna Venezolana.

CAPITULO III

ASPECTOS CARACTERÍSTICOS DEL SISTEMA TRIBUTARIO VENEZOLANO EN CONCORDANCIA CON LOS PRINCIPIOS QUE LO SUSTENTAN

Un sistema, como señala Rotundo (1985), es un conjunto de partes interactuantes e interdependientes que se relacionan formando un todo unitario y complejo, sin que se refiera tanto a un campo físico, sino al funcional. Por su parte, Candelario (2000) define al sistema como un conjunto de elementos organizados que se estructuran para alcanzar un fin determinado, o a realizar determinada función. Sin embargo, el mismo autor también señala que el sistema también alude al conjunto de principios o reglas sobre un asunto determinado, conteniendo los elementos definatorios del sistema señalados anteriormente.

Esta disquisición resulta de gran utilidad para comprender, en sí, lo que se denomina como sistema tributario. Pues, para algunos, como Garantón (1999), cabría la duda sobre la propiedad al hablar de un verdadero Sistema Tributario en Venezuela, así concuerda con Casado (1987) quien señalaba:

La comparación de las normas constitucionales vigentes desde 1947 permite sostener que no hemos tenido un verdadero sistema tributario racional, sino más bien un entreveramiento de gravámenes, que no pocas veces llegan en la práctica a quebrantarse mutuamente en sus

efectos y no se complementan en el sentido del texto constitucional que nos rige... (p.396).

Aunque esta afirmación se inserta en el momento específico propio de la vigencia de la derogada Carta Fundamental de 1961, muestra lo que, a juicio del autor precitado, sustenta la duda razonable de la inexistencia de un sistema tributario racionalmente constituido en el contexto de ese ordenamiento jurídico. Sin embargo, también pone de manifiesto la preponderancia de la Constitución y los presupuestos fundamentales que contiene para cotejar al propio sistema tributario, o al conjunto de normas jurídicas que rijan dicho ámbito.

En un sentido amplio, Candelario (2000) señala que “Un primer acercamiento a la noción nos llevaría a entender al sistema tributario como el conjunto de gravámenes que tienen vigencia en un determinado país.” (p.1). De la misma forma, Villegas (1999) señala que el sistema tributario se comprende desde una visión unitaria, temporal y espacial. Unitaria porque, al ser un sistema, se entiende como un objeto unitario del pensamiento. Temporal, porque se trata de los tributos vigentes en una determinada época. Espacial, ya que se estudian en un país concreto. No obstante, estas aseveraciones no contemplan otros aspectos determinantes, deben existir elementos concatenadores sobre los que se sustenta la organización del sistema, concomitantemente, hablar de sólo del conjunto de gravámenes no comporta toda la realidad que contiene.

Por ese motivo, autores como Schomölders y Wagner citados por Villegas (1999), afirmaron que no siempre la presencia de diversos tributos vigentes en un país correspondían a un sistema razonable, en algunos casos, más que un sistema se trataba de un verdadero caos tributario. Con base en ello, el autor señaló, citando a Tarantino:

...sólo puede llamarse 'sistema' a un conjunto racional y armónico de partes que forman un todo reunidas científicamente por unidad de fin. En cambio –dice Tarantino -, cuando las reglas se imponen o se siguen en forma inorgánica, sin orden y sin investigación de causas con el sólo propósito de lograr más fondos, se está en presencia de un régimen, y no de un sistema tributario...(p.515).

A partir de observaciones como éstas, autores como Sainz de Bujanda, citado por Villegas (1992), señalan que la noción del sistema tributario se encuentra influenciada por criterios ideales, que, por lo general, se encuentran confrontados con las realidades de cada país en particular. Esto llevó al autor precitado a indicar que al sistema tributario se le tiene más como una meta, como una aspiración, más que a la explicación de algo existente.

Por otra parte, siguiendo a Schömolders, el mismo autor señala que puede existir un sistema tributario racional, cuando es creado por el legislador racionalmente, en armonía con objetivos que persigue y los medios empleados; y un sistema tributario histórico, cuando la armonía surge por sí sola, por espontaneidad de la evolución histórica. Aunque, según Villegas (1999), Sainz de

Bujanda apunta a que la existencia de cierta armonía a pesar de las distancias entre lo ideal o la realidad legislativa que den origen al conjunto de tributos.

En todo caso, la estructuración de un sistema tributario debe observar determinados elementos que, para Villegas (1999) son de tipo fiscal, ya que deben ser productivos y originar un rendimiento suficiente; económico, pues deben tener tal flexibilidad que conviertan la fiscalidad en una herramienta económica; social, pues deben ocasionar un sacrificio mínimo al contribuyente y distribuirse equitativamente entre los ciudadanos, y administrativo, pues debe ser lo más simple posible para que produzca certeza en el contribuyente con la precisión debida.

Para el autor del presente trabajo de investigación, las consideraciones respecto al sistema tributario en general, apuntan a aspectos básicos que orientan a la comprensión de otros aspectos relativos al mismo Estado desde una perspectiva fenomenológica, más allá de las connotaciones formales que le caracterizan. Por ello, el que escribe concuerda con Sainz de Bujanda en cuanto que los presupuestos ideales que sirven de base a la conformación del sistema, deben ser confrontados con la realidad de cada país, pues se colige de todo lo señalado que el sistema tributario es un portal para la comprensión de la esencia misma del Estado y de la forma en que evolucionan sus instituciones.

1. El Sistema Tributario Venezolano

La observación de Casado (1987), citada ut supra, acusa al conjunto de tributos en la Venezuela previa a la Carta Magna Vigente más que de sistema tributario, de un caos con caracteres de régimen tributario. Por ello, como indicó Moreno en 1999, el proceso de modernización del Estado, que tuvo entre sus propuestas al proyecto de reingeniería que incluyó la transformación de la Administración Tributaria, apuntó al paso de la rigidez jerárquica a una estructura plana y participativa. Esto implicaba un criterio racional al establecer tributos con apego a los principios rectores en materia tributaria.

No obstante, en la actualidad, autores como Candelario (2000), se preguntan si en realidad Venezuela cuenta con un sistema tributario. Además, si el mismo responde a necesidades coyunturales, propios del sistema histórico o surge de una planificación racional en el sentido señalado Schmolders.

Para el autor, la sistematización tributaria en Venezuela se inició con la promulgación del COT (1982); sin embargo, a su juicio:

...un primer análisis del conjunto de nuestros gravámenes nos lleva a afirmar la carencia en nuestra estructura fiscal de criterios y elementos armonizadores. No se advierte que el agregado de tributos vigentes en nuestro país responde a una meditada política económica, financiera y fiscal, que tome en cuenta la estructura económica del país y las características de nuestra economía y que en conjunto propendan a la

consecución de los fines establecidos en la Constitución (p.2).

En determinados aspectos, el conjunto de tributos en Venezuela se asemejan a la caracterización de régimen mencionada por Tarantino. Aunque no se trata de una afirmación definitiva, pues como señala el mismo autor, partiendo del artículo 316 de la CRBV (1999), se descubre que el establecimiento de un sistema tributario es un mandato constitucional, que el legislador debe tener presente, ya que no se trata de una norma programática sino imperativa.

Consecuentemente, no ordena la norma constitucional el establecimiento de gravámenes por separado, sino de un sistema tributario que procure la justa distribución de las cargas, atendiendo a la capacidad económica del contribuyente; que atienda al principio de progresividad y la protección de la economía nacional, así como a la elevación de vida de la población sustentado en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos (artículo 316, CRBV).

Se trata, según Candelario (2000), de una norma imperativa, no programática, en la que se impone al legislador que estructure dicho sistema. Es decir, por mandato constitucional se debe conformar un sistema que responda a los principios racionales que establezca la propia Carta Fundamental Vigente. No obstante, no puede afirmarse taxativamente la inexistencia de un sistema tributario, pues dada la conformación jurídica del Estado Venezolano, en que las normas constitucionales constituyen la Norma Fundamental en la que se sustenta

el Ordenamiento Jurídico, los instrumentos legales que regulan la materia tributaria no pueden contravenir los postulados constitucionales, desde esa perspectiva, la creación de leyes tributarias desarrolladas bajo el contexto de la Constitución vigente debería estar concatenada sobre la base de ese sistema.

Sin embargo, existen algunos autores, como Quintero (2004), para quien muchas de las contravenciones de la Carta Fundamental parten su propia tendencia hacia el totalitarismo. Para comprender mejor lo señalado, se puede citar al autor:

El análisis de los presupuestos ideológicos y de los principios más fundamentales que inspiran la parte orgánica y funcional de la Constitución venezolana de 1999, permite sostener que sus instituciones políticas básicas presentan una marcada impronta autoritaria, de tal modo arraigada y profunda que determina su estructura misma. La inspiración totalitaria del texto constitucional, producto del autoritarismo y de la tendencia a la centralización del poder, sin embargo, ha podido pasar casi inadvertida porque gracias a las particularidades del proceso político que condujo a su sanción, su autoritarismo aparece un tanto escamoteado bajo la espesa capa de retóricas declaraciones de derechos fundamentales a las cuales somos tan proclives, derechos que la dogmática de la Constitución pretendidamente reconoce y garantiza, con notable amplitud y exhuberancia.

En efecto, a nuestro modo de ver, el carácter propiamente autoritario de la Constitución y el marcado centralismo que resulta de la concentración del poder en la Presidencia de la República, así como las particularidades del sistema de provisión de los cargos y atribución de las potestades a las diversas instituciones del Estado, puede convertir y de hecho han convertido en letra muerta en la praxis política la mayor parte de esas declaraciones de derechos... (p.1)

Lo que expresa el autor, se ha hecho manifiesto en determinados campos, como en el tributario. De allí que, si bien se establece que el legislador debe constituir un sistema tributario con las características señaladas, también se insista en aspectos coactivos, como en la Disposición Transitoria Quinta; de lo que se haya derivado el que se haya dado mayor preponderancia a la Administración Tributaria, tanta que, "...parece orientada a dar a las sanciones pecuniarias una finalidad recaudatoria, especialmente si se toma en cuenta el elevado monto de muchas de ellas." (Octavio, 2002), p.4).

Para otros autores, entre ellos Montilla (2002), este tipo de disposiciones causan desarmonía en el sistema tributario. Esta misma idea se desprende de afirmaciones como las que expresa Carmona (2005), cuando en su disquisición sobre el Impuesto a las Tierras Ociosas señala que, en la actualidad, en el sistema tributario venezolano se ha asumido la tendencia a:

...la llamada 'Doctrina Dirigista de la Tributación', con acuerdo a los cuales la creación de tributos más allá de los fines de cobertura de los gastos públicos pueden perseguir objetivos extrafiscales de muy diversa naturaleza, entre otros, desestímulo de determinado tipo de actividades económicas (alto impacto ambiental) o del consumo de ciertos bienes considerados perjudiciales (cigarrillos y licores) (p.3).

La naturaleza de esos objetivos depende, en gran medida, de las apreciaciones de quienes los establecen. Desde esa perspectiva, para el autor del

presente trabajo de investigación, existe un sistema tributario venezolano que se caracteriza por responder a determinadas tendencias que obedecen a elementos coyunturales, tiene una base racional, a partir de la misma CRBV. A juicio de quien escribe, incluso aquellos tributos que surjan de criterios dirigistas, deben ser sopesados en una balanza donde el contrapeso sean los principios fundamentales tributarios consagrados en el magno instrumento.

Sin embargo, partiendo de lo que señala Jarach (1993), el sistema tributario de un país responde a diversos factores, entre estos la orientación política que le caracteriza, por ello apuntar hacia un sistema ideal que parta de los presupuestos fundamentales que le dan el sentido, es necesario para que elementos coyunturales den pie a la negación de la esencia misma del Estado, tendiendo a la contravención de los mismos principios que deban sustentar el sistema tributario, convirtiéndolo más en un régimen en que no haya concierto.

2. El Sistema Tributario Venezolano a la luz de los Principios que lo Sustentan

Desde una perspectiva formal, los principios fundamentales tributarios se constituyen en el principal soporte del sistema tributario venezolano. Sin embargo, tomando en cuenta lo que indica Golía (2004), hace falta una dirección clara de las

políticas financieras del Estado, pues:

... la manera como se han adoptado e implementado las reformas tributarias impuestas por el Ejecutivo Nacional y sometidas a la consideración de la Asamblea Nacional en los últimos tres años... evidencia el abandono de un conjunto de conocidas políticas públicas (prioridad de la recaudación, simplificación tributaria, neutralidad, profesionalización, tecnificación, etcétera) planteadas desde hace más de una década en Venezuela, que pone de manifiesto el propósito desesperado de utilizar los tributos para apagar el fuego provocado por los efectos nocivos de la política económica, y a la alta incidencia que en el presupuesto de los agentes económicos aquellas medidas han tenido...(p.1).

Ello sin plantear otras tendencias, como la de utilizar los tributos como una herramienta de coacción en sí misma, ponen de manifiesto cierta desarmonización en la estructura que conforman el cuadro tributario, de allí que si bien existan suficientes elementos jurídicos para conformar un verdadero sistema tributario, existan otras razones para que ello no se verifique en su totalidad.

El principio de legalidad tributaria, base fundamental en el sistema tributario, ha encontrado en instrumentos jurídicos, como la Ley de Registro Público y Notariado, la Ley de Terras y Desarrollo Rural, La Ley del Seguro Social, entre otras, regulaciones que constituyen un agente distorsionador del sistema tributario venezolano, porque dan facultades, objeto de reserva legal, al Ejecutivo.

Otro aspecto señalado por Golía (2004) es que si bien en el artículo 314 de la CRBV (1999) se establece que el Sistema Tributario se sustentará en la eficiencia

de la recaudación para que toda persona contribuya de manera general y justa a la subvención de los gastos públicos, la creación asistemática de impuestos y contribuciones, o los mecanismos para hacer de estas herramientas coactivas, suelen contravenir los principios de capacidad económica. A ello se suma la incapacidad de la Administración Tributaria para asimilar las precipitadas reformas sin haber digerido todavía las anteriores, tales como la del Impuesto Sobre la Renta de 1999 y la del Código Orgánico Tributario del 2001. 2. El artículo 316 de la Constitución postula que el sistema tributario se sustentará en la eficiencia de la recaudación, como vía principal para lograr que toda persona contribuya a los gastos del Estado, en forma general, igual y justa. Lo anterior se traduce en la frase: "no se requieren nuevos impuestos, sino recaudar eficazmente los que existen", para que todos paguemos la porción de tributos que nos corresponde, según nuestra capacidad económica. En sentido contrario a este sano objetivo, la tributación ha sido desviada abruptamente hacia la creación asistemática de nuevos impuestos y contribuciones para afrontar desesperadamente el déficit fiscal, sin que se haya cumplido el propósito de mejorar los mecanismos de recaudación.

Para corroborar lo señalado, el mismo autor señala:

En un período de tres años se han dictado alrededor de 20 instrumentos legales o con fuerza de tal, reguladores de la materia tributaria, muchos de los cuales han registrado hasta tres reformas.

Esta situación pone en evidencia la ausencia de una política tributaria bien definida por parte del Gobierno, que se ha traducido en la configuración de un escenario signado por la inestabilidad jurídica, factores que aunados a la poca eficiencia de nuestra administración tributaria y de justicia, desestimulan la inversión y constituyen un obstáculo para el crecimiento económico (p.3)

Un sistema que se basa, más que en aspectos racionales, en elementos coyunturales, violentando los principios fundamentales en materia tributaria, es el caso del Impuesto al Débito Bancario, que resulta contrario a los postulados constitucionales de capacidad contributiva pues no grava las manifestaciones de riqueza, o el Impuesto a Tierras Ociosas, que obedece a la doctrina dirigista de la tributación.

Si bien estos son algunos aspectos que resultan negativos, permiten contraponer la realidad vivida a la potencialidad que encierran los postulados fundamentales contemplados en la Carta Magna. Con base en los principios fundamentales en materia tributaria se puede entamar una estructura idónea, un sistema tributario acorde y moderno, que sea una herramienta de crecimiento económico obedeciendo a los fines fundamentales del ordenamiento jurídico que, como indica Cardozo (2002), son la experiencia vivida de la justicia, en el contexto de un orden público sustentado en el bien común y la seguridad jurídica de los ciudadanos.

En todo caso, se observa que el sistema tributario venezolano, como indica Gólia (2004), debe responder a criterios racionales, sustentados en una doctrina

clara, que no se limite a tendencias dirigistas, autoritarias o administrativistas, sino que con el aval de los adelantos científicos, constituya un instrumento idóneo para el crecimiento económico y el avance en el crecimiento político del país.

En ese orden de ideas, se hace necesario rescatar el sentido de las instituciones tributarias, las cuales, como señala Cuenca (1999), con respecto a la misión del SENIAT, deban contribuir activamente a la formulación de una política fiscal-tributaria que promueva la modernización y administración eficiente de los tributos y que propicien el crecimiento de la cultura tributaria en los contribuyentes, con apego a los principios de legalidad, equidad, honestidad, respeto al contribuyente, para coadyuvar al incremento de la calidad de vida de los ciudadanos.

CAPITULO IV

EL EJERCICIO DE LA POTESTAD TRIBUTARIA DEL ESTADO VENEZOLANO RESPECTO A LA OBSERVANCIA DE LOS PRINCIPIOS QUE RIGEN LA MATERIA ASUMIDOS EN LA CARTA FUNDAMENTAL VENEZOLANA

El concepto de potestad tributaria, en el marco del Ordenamiento Jurídico Venezolano, no puede escindirse del marco constitucional. De hecho, el Magno Texto es quien la establece a partir del deber que tienen todos los venezolanos a contribuir con los gastos públicos en su artículo 133, que reza: “Toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley”.

El poder tributario, como se ha señalado anteriormente siguiendo a Villegas (1999), es la facultad que tiene el Estado de crear unilateralmente tributos, es una capacidad potencial que se individualiza cuando se materializa en un deber tributario concreto. Esta potestad no puede ser omnímoda, sobre todo cuando se va comprendiendo que la relación tributaria comporta también la comprensión del contribuyente como un cliente, alguien a quien se debe servir, como bien se establece en el artículo 141 de la Carta Fundamental Venezolana vigente, donde se establece que la Administración Pública se encuentra al servicio del ciudadano, concomitantemente, más allá de las atribuciones y facultades de la Administración

Tributaria, al contribuyente, más que como a un súbdito se le ha de tener como a un cliente, alguien a quien se debe servir.

Todas estas consideraciones no demeritan la realidad que comprende a quien detenta la potestad tributaria, desde un punto de vista abstracto, desde la perspectiva de la superioridad, alguien a quienes están sujetos todos los contribuyentes, hasta que se hace realidad determinada obligación tributaria. Sin embargo, como se ha indicado, ello tiene sus límites impuestos en la misma CRBV (1999), se trata de la serie de principios fundamentales tributarios objeto del presente trabajo.

Por otra parte, cuando se trató el tema relativo al sistema tributario, se observó que en Venezuela existen diversos elementos discordantes, que no permiten afirmar taxativamente la existencia de un sistema tributario racional, dado que la creación de normas relativas a los tributos obedece, en algunos casos, a situaciones coyunturales con efectos negativos como la inobservancia de los principios fundamentales en materia tributaria.

Esa temática se relaciona con la del presente apartado, por cuanto la creación de esas normativas obedece al ejercicio de la potestad tributaria, originaria o derivada, dejando entrever que dichos principios limitadores no son, en algunos, casos respetados.

Se trata de una materia que apunta a hondas implicaciones que trascienden

el ámbito tributario, ya que se relaciona con el proyecto político sobre el que se ha sustentado el Estado y que es la temática que se abordará en el presente apartado.

1. La Potestad Tributaria y el Principio de Legalidad

El ejercicio de la Potestad Tributaria se encuentra íntimamente ligado al de la Soberanía, que como señala Cardozo (2002) es el poder que identifica al Estado. Sin embargo, en el contexto jurídico venezolano, el ejercicio del poder soberano reside en el Pueblo, conforme el artículo 3 de la CRBV (1999) que reza:

La soberanía reside intransferiblemente en el pueblo, quien la ejerce directamente en la forma prevista en esta Constitución y en la ley, e indirectamente, mediante el sufragio, por los órganos que ejercen el Poder Público.

Los órganos del Estado emanan de la soberanía popular y a ella están sometidos.

Consecuentemente, es del mismo pueblo de quien dimana la potestad tributaria, no como una concesión graciosa para quienes detentan el Poder Público, sino para que por su medio se alcancen aquellos fines por los que se configura. Y es que la Soberanía también apunta a la actividad financiera, como señala Sainz de Bujanda (1993), siguiendo procedimientos determinados, en ese orden de ideas, señala el autor:

...los avances del Estado de Derecho han determinado que la actuación del poder tenga que discurrir por unos determinados cauces y con arreglo a ciertos procedimientos mediante la emisión de normas jurídicas. Esta normativización del poder ha convertido el poder tributario, como señala Rodríguez Bereijo, en el 'poder normativo en materia tributaria'. (p.76).

En ese orden de ideas, como define Berliri (1964), se trata del poder de establecer impuestos o prohibiciones de naturaleza fiscal; lo que es igual, el poder de dictar normas jurídicas de las que nacen o pueden nacer la obligación de pagar impuestos o de respetar límites tributarios, a cargo de determinados sujetos o de determinadas categorías de sujetos.

En Venezuela, como señala Tovar (2003), ese poder no nace, en consecuencia, del acuerdo de los Estados que conforman la Federación, sino de las normativas constitucionales que determinan la potestad tributaria originaria, y, siempre bajo la égida de aquella, la potestad derivada. Por tanto, la potestad tributaria se encuentra íntimamente ligada al principio de legalidad, que en el marco constitucional vigente se ha discutido la potestad del Presidente de la República conforme el artículo 203 de la Carta Constitucional respecto al alcance tributario de los Decretos con Fuerza de Ley que surjan en el marco de las leyes habilitantes, algo que, aunque no muy de acuerdo, reconoce Octavio (2002), siempre y cuando la ley habilitante especifique la facultad para crear, modificar o suprimir tributos.

Ese tema de la delegación de la potestad tributaria al Poder Ejecutivo es

especialmente sensible y ha sido objeto de encendidas polémicas. Así García Belsunce (1994) sostienen que el principio de la legalidad debe mantenerse incólume y que los tributos de cualquier naturaleza y especie sólo pueden ser creados en todos los elementos que integran la obligación tributaria así como en lo referente a su extinción, a las excepciones, a las infracciones, y sus correspondientes penas, en virtud de ley material y formal. No hay duda, que en Venezuela, está permitida la delegación en la Constitución y que debe ser en la forma señalada por Octavio.

En todo caso, la Carta Fundamental, como señala Tovar (2003), es la fuente de la que dimana la potestad tributaria del Poder Público Nacional, Estatal y Municipal. Sin embargo, dada la tendencia de los últimos años, se han de tener presentes las formas en que se ejerce dicha potestad, que, como se ha observado y señalaba Carmona (2005), apunta a la creación de impuestos extrafiscales, en tal sentido, el principio de legalidad es un límite fundamental para el ejercicio de la potestad tributaria en Venezuela.

2. Los Principios Fundamentales en Materia Tributaria como límites al ejercicio de la Potestad Tributaria en Venezuela

Diversos autores, como Octavio (2002), Montilla (2002) y Golía (2004), ponen

de manifiesto diversas deficiencias del sistema tributario venezolano y cómo, en algunos casos, se hace caso omiso de los principios en estudio. El origen de ello, surge de discordancias en los instrumentos jurídicos, proclive a interpretaciones diversas, como de intenciones de tipo político sustentadas en un proyecto específico de gobierno.

En ese sentido, Golía (2004) expone las recomendaciones de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario ante la forma en que el Ejecutivo Nacional ha propuesto la reforma en materia tributaria, asumida así por la Asamblea Nacional, quien ejerce, por mandato popular, la potestad tributaria. Estas consideraciones, se nutren de los principios constitucionales en materia tributaria, de allí lo ilustrativas que resultan esas consideraciones.

Uno de los aspectos tratados es que, en vez de ejercer dicha potestad para crear un sistema tributario racional, se ha hecho hincapié en la conformación de mecanismos que den paso al incremento de la presión tributaria real sobre los venezolanos, se merma en determinados casos el principio de capacidad contributiva y de no confiscatoriedad, por cuanto, como señala el autor del presente trabajo, se han gravado con impuestos, como el del Valor Agregado, rubros tales como los de productos básicos, como por ejemplo la carne, como señala Golía (2004):

Así, el aumento de los impuestos, tasas, contribuciones y precios públicos se ha visto acompañado por el alza inflacionaria; la debacle de

los servicios públicos ya menguados desde hace años, que impide su disfrute por parte de los contribuyentes, quienes se ven obligados a duplicar el gasto para satisfacer sus necesidades; el traslado de las cargas de dichos servicios desde los usuarios que no pagan a los usuarios que pagan; la proliferación de las fuentes de corrupción, que encarecen todas las actividades económicas y plagan de incertidumbre su desarrollo, y la competencia voraz entre el ámbito nacional de gobierno y los ámbitos locales por falta de una adecuada coordinación tributaria, arrojan un peso insoportable sobre los hombros de la población, al punto de configurar una expoliación, más que un sacrificio. (p.1)

El ejercicio de la Potestad Tributaria, de esa forma, ha devenido en la violación de Principios rectores del sistema tributario, por cuanto no se tienen presentes cuestiones generales relacionadas al tributo, como señala Octavio (2002). De igual manera, a juicio de quien escribe, situaciones como esta contravienen el principio de igualdad, entendida esta por la ley, dado que contribuye al incremento de las desigualdades sociales.

Otro aspecto que señala Golía (2004) es que, a lo anterior, se debe sumar la falta de seguridad jurídica y de incentivos económicos a la inversión, más como un hecho político que afecta la recaudación por cuanto si no se genere riqueza, no se generan tributos, más aún, el Estado se vería compelido a obtener los ingresos de otros medios, a veces contrarios a los principios en estudio.

En el mismo sentido señalado por Golía (2004), otro aspecto que debe ser superado es la creación excesiva y asistemática de tributos, en vez de mejorar los sistemas de recaudación. Este ejercicio desmedido contraviene la norma

constitucional contemplada en el artículo 316, algo que, a juicio de Golía (2004), se suma a la incapacidad de la Administración Tributaria en asimilar las reformas que tilda de precipitadas, incluso la del COT (2001).

La fragilidad con la que se ha respetado al principio de legalidad, se evidencia en gran cantidad de instrumentos dictados por el Ejecutivo, de los cuales se han evidenciado hasta tres reformas en tres (3) años. Se trata de un escenario de inseguridad jurídica que pone en duda el ejercicio de la tutela jurisdiccional y, concomitantemente, a la certeza de la vivencia del orden público. En ese mismo sentido, el autor precitado apunta a la descoordinación de las medidas y a la excesiva superposición de contribuciones parafiscales y extrafiscales, por ello señala:

...la ineficiencia que caracteriza su implementación y recaudación en violación a lo dispuesto en el artículo 316 de la Carta Magna; los vacíos, contradicciones y violaciones al Texto Fundamental contenidos en los instrumentos legales que las contemplan, profundizan la inseguridad jurídica en materia tan delicada y sensible. (p.2)

Partiendo de ello, se observa que el respeto a los límites establecidos en la Carta Fundamental en materia tributaria tiene importancia capital, siendo necesaria la superación de los aspectos discordantes. Entre ellos, los excesivos gravámenes al sector agrícola y pecuario, algunos de los cuales, como se observó, no obedecen a razones de orden fiscal sino extrafiscal, es el caso, para

el mismo autor, de la incertidumbre provocada por la Ley de Tierras, pues desnaturaliza el derecho de propiedad, permitiendo vislumbrar un considerable incremento en los costos de producción, una disminución del producto agropecuario y, por ende, del consumo alimentario en perjuicio de las clases más desposeídas.

De igual manera, el Impuesto al Débito Bancario resulta contrario a los postulados constitucionales de la capacidad contributiva, pues no grava las verdaderas manifestaciones de riqueza, encierra un efecto recesivo que se potencia por la multiplicidad de veces con que puede llegar a incidir a una misma transacción.

Éstas son algunas de las contravenciones que Golía (2004), pone de manifiesto, algunas de ellas corroboran aspectos señalados a lo largo del presente trabajo. Sin embargo, no se puede demeritar en su totalidad lo que significa la presencia, en el marco constitucional vigente, de estos principios en el Magno Texto, por cuanto son siempre una referencia obligada tanto para aquellos que tienen entre sus manos el sagrado deber de crear normas jurídicas concordantes con los postulados de la Carta Fundamental, como para aquellos que se dedican al estudio de las mismas a los fines de hacer las propuestas para trascender cada vez más hacia la perfección.

En todo caso, como señalan González y Lejeune (2000), el conjunto de

normas jurídicas que componen el sistema tributario son siempre perfectibles. Lo importante es estar siempre dispuestos a realizar los mejores esfuerzos para acercarse siempre al ideal propuesto en la Constitución.

CAPÍTULO V

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

1. Conclusiones

La Carta Fundamental Venezolana es la Norma Suprema en la que se debe sustentar todo el Ordenamiento Jurídico Venezolano. Ella es la máxima expresión del régimen jurídico del Estado Venezolano, estableciendo límites entre las potestades otorgadas a los órganos que ejercen el poder en nombre del pueblo, y los ciudadanos. Entre las diversas materias que se tratan en su texto se encuentran aquellas relativas a las finanzas públicas, siendo esta la forma en que el Estado adquiere ingresos y ordena sus gastos. En este ámbito se encuentran las regulaciones de tipo tributario, de gran preponderancia y gravedad, por cuanto afectan directamente tanto los intereses del Estado y los ciudadanos.

Entre los diversos atributos que se otorga en la Carta Fundamental a los órganos del Poder Público, se encuentra la Potestad Tributaria, es decir, la facultad que tiene el Estado de establecer unilateralmente tributos. Se trata de un poder de coacción que, en un plano abstracto, lo coloca en supremacía sobre los ciudadanos, y se concretiza materialmente en diversos gravámenes dando origen a una relación jurídica tributaria que, en el contexto actual, no se observa sólo

desde la perspectiva de la coacción que el Estado puede ejercer sobre el ciudadano, sino como un cliente del mismo, a quien se debe prestar servicio, en ese sentido, se trata de una relación de reciprocidad, aunque entre las características del impuesto se encuentre el que no represente una contraprestación inmediata por parte del Estado.

El ejercicio de la potestad tributaria encuentra sus límites en la misma Constitución a través de una serie de principios fundamentales que rigen la materia tributaria. En el ámbito concreto del Ordenamiento Jurídico Venezolano, los mismos son el de legalidad o reserva legal, generalidad, igualdad, pecuniario de la obligación tributaria, capacidad contributiva, no confiscación y tutela jurisdiccional. Si bien, se encuentran contemplados en la Carta Magna, su materialización depende, en gran parte, de la manera en que el Estado y sus órganos ejercen el Poder que le otorga la Constitución y las leyes.

En tal sentido, el presente trabajo ha tenido por objeto determinar la incidencia de los principios constitucionales en el ejercicio de la potestad tributaria del Estado Venezolano. Ello ha implicado, en primer lugar, desarrollar la temática en torno a la potestad tributaria, comprendiendo tanto aspectos generales como su configuración en el Ordenamiento Jurídico Venezolano. De allí se observó que dicha potestad puede ser originaria como delegada y que en la Carta Magna se establece la que corresponde a cada uno de los niveles del Poder Público.

De igual manera, se estudió la problemática en torno a las leyes habilitantes que, en el marco constitucional vigente, pueden otorgar dicha potestad al Ejecutivo, algo que por lo general es materia de reserva legal. Las posiciones al respecto son discordantes, aunque la realidad es que esa potestad ha sido ejercida en determinados momentos.

Posteriormente al estudio de la potestad tributaria, se procedió a profundizar sobre los principios generales en materia tributaria asumidos en la Carta Fundamental Vigente. Se señaló que el principio de legalidad significa que sólo por medio de leyes se pueden establecer tributos; que el de igualdad implica un trato igual para todos los contribuyentes; que el de capacidad contributiva se relaciona con la justa distribución de las cargas atendiendo, a su vez al principio de progresividad que implica una repartición equitativa de la carga tributaria; el principio pecuniario de la obligación tributaria por el cual se indica que el tributo debe ser cuantificable pecuniariamente; la no confiscatoriedad del tributo, en respeto de la propiedad privada y la tutela jurisdiccional, que es una regla de moral legislativa no aplicable sólo al ámbito tributario.

Todos estos principios, contemplados en la Carta Fundamental, no deberían ser contravenidos por ninguna de las normas que conforman el sistema tributario, siendo éstos el mejor indicador para comprender la presencia de éste. No obstante, se observó que en Venezuela, si bien no se puede negar la existencia

de un sistema tributario, éste tiene más caracteres de régimen, dada la desarmonía entre las normas tributarias que de ceñirse a los principios en estudio tenderían a la armonización.

Esta realidad se relaciona de la misma manera con la forma en que se ejerce la potestad tributaria, muchas veces a espaldas de lo que significan esos principios.

Tomando en cuenta lo expuesto, se puede concluir que si bien no se observan del todo, los principios constitucionales en materia tributaria constituyen un elemento fundamental en el ejercicio de la potestad tributaria en Venezuela, dado su carácter limitador de la creación de normas jurídicas tributarias contrarias a los valores que propugnan.

Para el autor del presente trabajo, el que sean consagrados en la CRBV (1999), constituye, por sí sola, una garantía de que el ejercicio de la potestad tributaria encontrará los justos cauces, tendiendo paulatinamente al perfeccionamiento del sistema tributario, sin que ello implique un divorcio absoluto del mismo con el proyecto político del Estado.

2. Recomendaciones

A partir de lo desarrollado a lo largo del presente trabajo de investigación,

surge una serie de recomendaciones que serán expuestas a continuación:

1. Se recomienda la profundización teórica sobre los aspectos que conforman los principios tributarios estudiados, a los fines de recabar toda su riqueza y ponerla a la disposición de los que detentan la potestad tributaria, a los fines de que los tributos se ciñan a los mismos.

2. En ese orden de ideas, se sugiere la realización de diversos eventos tales como conferencias, foros, seminarios, entre otros, donde se traten esos principios. Dada la riqueza que encierran se sugiere que estos encuentros se enfoquen en uno a la vez, de modo que no queden elementos sin ser tratados. En dichos eventos, sería loable la participación de diversos factores de la vida nacional, especialmente aquellos que se desenvuelven en el ámbito tributario como legisladores, funcionarios del SENIAT, asesores gubernamentales, además de los profesionales del derecho especializados en el ámbito.

3. Dada la importancia de la temática, se recomienda de igual manera que en el ámbito académico se realicen actividades donde se estudien estos principios. En las facultades de Derecho estos eventos permitirán a los estudiantes conocer la materia, y prepararse para aplicar esos conocimientos en la vida profesional, sin contar que de esos encuentros surgen sugerencias interesantes que pueden ser tenidas en cuenta.

4. Finalmente, se recomienda poner a la disposición del público en general al

tanto del tema, pues el conocimiento de los derechos y garantías con los que le Constitución les defiende les permite avanzar en la lucha por su defensa. Para ello se pueden utilizar no sólo los medios de comunicación, sino la invitación abierta a algunos de los eventos señalados ut supra.

BIBLIOGRAFÍA

- Bejarano, A. (1996) "Para repensar las relaciones estado, sociedad civil y régimen político. Una nueva mirada conceptual." **Revista de Economía y Ciencias Sociales** 2-3. Abril-Septiembre, 1996. Caracas: Facultad de Ciencias Económicas y Sociales. UCV
- Berliri, A. (1964). **Principios de Derecho Tributario**. Madrid: Editorial de Derecho Tributario.
- Brewer A. (2000) **Constitución de 1999**. Caracas: Editorial Arte.
- Candelario, J. (2000). ¿Tiene Venezuela un Sistema Tributario?. Disponible en: [www. http://comunidad.derecho.org/juancandelario/Exac/opin/sistem.htm](http://comunidad.derecho.org/juancandelario/Exac/opin/sistem.htm). [Consulta Julio 16, 2005]
- Cardozo, H. (2002). **Tesis de Derecho Constitucional**. Caracas: Universidad Central de Venezuela.
- Carmona, J. (2005). **El Impuesto a las Tierras Ociosas** Disponible en: [www. www.acienpol.com](http://www.acienpol.com). [Consulta: Septiembre 3, 2005]
- Casado, L. (1987). **Temas de Hacienda Pública**. Caracas: Ediciones de la Contraloría.
- Casás, J. (1994). **En Estudios de Derecho Constitucional Tributario, en homenaje al Profesor Juan Carlos Luqui**. Buenos Aires. Depalma.
- Código Orgánico Tributario (2001). **Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela** N° 37305. Octubre 17, 2001.
- Combellas, R. (2003). **Derecho Constitucional**. Caracas: McGrawHill.
- Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. (1999). **Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela**, N° 2635. (Extraordinario), Diciembre 30, 1999.
- Constitución de la República de Venezuela (1961) **Gaceta Oficial de la República de Venezuela**. N° 662 (Extraordinario), Enero 23 de 1961.

- Cuenca, N. (1999). Palabras de Presentación. ***El Sistema Tributario Venezolano. XXI Jornadas J.M Domínguez Escobar.*** Barquisimeto: Instituto de Estudios Jurídicos del Estado Lara.
- D'Ascoli, H. (1999). ***Poder, Libertad Individual e Interés General.*** Caracas: Ediciones de la Biblioteca Universidad Central.
- Decreto N° 1554 con Fuerza de Ley de Registro Público y Notariado ***Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela.*** N° 5556. Noviembre 13, 2001.
- Fariñas, G. (1980). ***Temas de Finanzas Públicas, Derecho Tributario e Impuesto Sobre la Renta (Ley 1978).*** (2ª. Ed.). Madrid: Edime.
- Ferreiro Lapatza, J. (1999). ***Curso de Derecho Financiero Español.*** (21 Ed.). Madrid: Marcial Pons.
- Garantón, J. (1999). La Tributación Directa. ***El Sistema Tributario Venezolano. XXI Jornadas J.M Domínguez Escobar.*** Barquisimeto: Instituto de Estudios Jurídicos del Estado Lara.
- Garay, J. (2001). ***La Constitución.*** Caracas: Ediciones Juan Garay.
- García, E. (1980). ***Introducción al Estudio del Derecho.*** (24ª. Ed). Buenos Aires: Editorial Porrúa.
- García Belsunce, H. (1994). ***En Estudios de Derecho Constitucional Tributario,*** homenaje al profesor Juan Carlos Luqui. *Buenos Aires: Depalma*
- Golía, J. (2003). ***La Tributación como Herramienta Fiscal del Gobierno.*** Disponible en:<http://www.Dinero.com>. [Consulta: Julio 05, 2004].
- González, E. Y Lejeune, E. (2000). ***Derecho Tributario I.*** (2ª. Ed.). Salamanca: Plaza Universitaria Ediciones.
- Hernández, F. (2002). "Clasificación de los ilícitos y sanciones en el Código Orgánico Tributario 2001." ***Estudios Sobre el Código Orgánico Tributario de 2001.*** pp.513-554. Caracas: Livrosca.
- Jarach, D. (1993). ***Finanzas Públicas y Derecho Tributario.*** Buenos Aires: Editorial Cangallo.

- Ley Especial Sobre el Régimen del Distrito Metropolitano de Caracas (2000). **Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela** N° 36.906 Marzo 8, 2000.
- Ley Orgánica de Régimen Municipal (1989). **Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela** N° 4.109 Junio 15, 1989.
- Meier, E. (2002). Reflexiones sobre el Sistema Tributario y el Principio de Legalidad Tributaria en la Constitución de 1999. **Revista de Derecho Corporativo**. Vol. II. N°1,73-124.
- Michelli, G. (s.f) **Curso de Derecho Tributario**. Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas. Material Fotocopiado.
- Montilla, V. (2002, marzo). "Anotaciones sobre los antecedentes del nuevo Código Orgánico Tributario." **Revista de Derecho Tributario**. 94,7-42.
- Moreno, J. (1999). El Seniat como Proyecto de Reingeniería del Sector Público. **El Sistema Tributario Venezolano. XXI Jornadas J.M Domínguez Escobar**. Barquisimeto: Instituto de Estudios Jurídicos del Estado Lara.
- Moya, E. (2000). **Elementos de Finanzas Públicas y Derecho Tributario**. Caracas: Mobil-Libros.
- Neumark, F. (1994) **Principios de la Imposición** (2 Ed). Madrid: Ministerio de Economía y Hacienda. Instituto de Estudios Fiscales.
- Octavio (2002, diciembre). "Principios de derecho tributario venezolano. Trabajo de incorporación a la Academia de Ciencias Políticas y Sociales." **Revista de Derecho Tributario**. 97,7-48.
- Octavio, J. (2002 b). "Origen y Orientación del Código Orgánico Tributario de 2001". **Estudios Sobre el Código Orgánico Tributario de 2001**. pp.1-21. Caracas: Livrosca.
- Peña, J.(2002). **Manual de Derecho Administrativo**. Caracas: Tribunal Supremo de Justicia.
- Quintero, J. (2004). **Ideología e Instituciones Jurídicas Autoritarias en la**

Constitucion Venezolana de 1999. Disponible en: www.badellgrau.com.
[Consulta: Septiembre 10, 2005]

Rondón, H. (2002). **Análisis de la Constitución Venezolana de 1999. Parte Orgánica y Sistemas**. Caracas: Editorial Ex Libris.

Rotundo, J. (1985). **Teoría de los Sistemas**. Caracas: UCV.

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

Tovar, M. (2003) **Memoria sobre la Administración y Sistema Tributario Venezolano**. Caracas: Instituto de Estudios Fiscales.

Villegas, H. (1999). **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario**. (7ª. Ed.). Buenos Aires: De Palma Editores.

Valdés, R. (1996) **Curso de Derecho Tributario** (2ª. Ed) Buenos Aires: De Palma Editores.

Villegas, H. (2003 Septiembre). **El Derecho Tributario y los Tributos**. *Revista de Derecho Tributario*. Edición Especial 1007,9-49.