

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

**LA DELEGACIÓN LEGISLATIVA EN MATERIA TRIBUTARIA
¿UNA VIOLACIÓN AL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA O UN
MECANISMO COMPLEMENTARIO PARA LA APLICACIÓN DEL
TRIBUTO?**

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

Autor: Lenibeth Rivas Córdova
Tutor: Licette Morales Padillas

Caracas, 25 de Junio de 2008

**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 la ciudadana Abogada LENIBETH A. RIVAS CÓRDOVA, para optar al grado de Especialista en Derecho Financiero, cuyo título es: LA DELEGACIÓN LEGISLATIVA EN MATERIA TRIBUTARIA ¿UNA VIOLACIÓN AL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA O UN MECANISMO COMPLEMENTARIO PARA LA APLICACIÓN DEL TRIBUTO?, 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 Puerto Ordaz a los Dieciocho (18) días del mes de Abril de 2008.

**Abog. Licette Morales Padillas
C.I. V.- 10.551.857**

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

**LA DELEGACIÓN LEGISLATIVA EN MATERIA TRIBUTARIA
¿UNA VIOLACIÓN AL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA O UN
MECANISMO COMPLEMENTARIO PARA LA APLICACIÓN DEL
TRIBUTO?**

Por: LENIBETH A. RIVAS CÓRDOVA

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 _____.

DEDICATORIA

A mi madre, Nilda Elena, por estar presente en todos los momentos importantes de mi vida, por ser el ejemplo más grande de superación que conozco, y quien me ha brindado el amor más puro que alguien pueda ofrecer.

A mi padre, Leonel Armando, por haberme enseñado que todo en la vida tiene su momento.

A mis hermanos, Leo y Oriana y a mi esposo, Luis Salazar, por ser parte de lo que me insta a ser cada día mejor.

A mis abuelos, quienes me protegen aquí en la tierra y guían desde el cielo.

AGRADECIMIENTO

A Dios Todopoderoso, por su protección, por su guía, por su amor, porque su Misericordia Infinita colma mi vida de paz y tranquilidad.

A mis Padres, por estar siempre a mi lado.

A mi esposo, por su presencia siempre necesaria.

A la Abog. Licette Morales, por aceptar la Asesoría del presente Trabajo de Investigación, a pesar de sus grandes responsabilidades, demostrando con ello, su amor por el estudio de la materia tributaria, a ella, el mas grande de los agradecimientos.

A mi amiga Emperatriz Mieres, por su gran apoyo y a Gaby por su paciencia.

ÍNDICE GENERAL

APROBACIÓN DEL TUTOR.....	iii
APROBACIÓN DEL JURADO EXAMINADOR.....	iv
DEDICATORIA.....	v
AGRADECIMIENTO.....	vi
ÍNDICE GENERAL.....	vii
RESUMEN.....	viii
INTRODUCCIÓN.....	1
CAPÍTULOS.....	

I. EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA CONCEBIDO EN UN ESTADO DE DERECHO

1.1. Principio de Legalidad y Legalidad Tributaria.....	4
1.2. Alcances y Límites al Principio de Legalidad.....	8
1.3. El Principio de Legalidad y el Estado de Derecho.....	11
2. Elementos que debe contener la Ley Tributaria.....	13
3 Tratamiento Jurisprudencial sobre las Limitaciones al Principio de Legalidad.....	15

II. LA DELEGACIÓN LEGISLATIVA EN EL PODER EJECUTIVO Y EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA

2.1. Concepto de Delegación.....	22
2.2. Alcances y Límites de la Delegación Legislativa en materia Tributaria.....	24

III. DOCTRINA NACIONAL Y EXTRANJERA DE LA DELEGACIÓN LEGISLATIVA EN MATERIA TRIBUTARIA

3.1 La Delegación concebida en Textos de Rango Sublegal.....	31
--	----

3.1.2 La Tasa como Tributo regulado en Textos de Rango Sublegal.....	33
3.2 Posiciones Doctrinarias.....	36

IV. EL REGLAMENTO COMO MANIFESTACIÓN DE LA DELEGACIÓN TRIBUTARIA

4.1. Generalidades.....	43
4.2. Clasificación de los Reglamentos.....	46
4.2.1 Reglamentos Autónomos.....	46
4.2.2 Reglamentos de Ejecución.....	48
4.2.3 Reglamentos Delegados.....	50
4.2.4 Reglamentos de Necesidad y Urgencia.....	52
4.3. Vigencia de los Reglamentos.....	57
4.4. Pérdida de Vigencia de los Reglamentos.....	58
4.5. Alcances y Límites de los Reglamentos en el Sistema Tributario.....	59

V. DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE

5.1. Derechos del Contribuyente como Derecho Humano.....	63
5.2. Derechos del Contribuyente.....	65
5.3. El Control Jurisdiccional.....	66

CONCLUSIONES.....	70
--------------------------	-----------

RECOMENDACIONES.....	73
-----------------------------	-----------

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	74
--	-----------

INTRODUCCIÓN

El Ordenamiento Jurídico Venezolano, atribuye constitucionalmente Poder Tributario al Estado lo cual constituye una expresión de su Poder de Imperio, permitiéndole procurarse recursos para poder cumplir sus fines, los cuales se materializan en la utilización de los recursos para la cobertura de gastos públicos, así como la consecución de ciertos objetivos sociales o económicos, resultado de la aplicación práctica de los tributos, como mecanismo de intervención en pro del Interés Público.

De igual forma, la Potestad Constitucional de crear y exigir tributos que se le atribuye al Estado sobre los particulares está de alguna manera limitada, al punto que puede afirmarse que tales limitaciones se establecen, en tanto que el Estado debe ineludiblemente y por imperativo de la Constitución, cumplir con el principio de Legalidad Tributaria, comúnmente descrito por el aforismo latino “Nullum Tributum Sine Lege”; es decir, no puede haber tributo sin una Ley que lo establezca, tal y como lo prevé el artículo 317 del Texto Fundamental, desarrollado a su vez en el artículo 3 del Código Orgánico Tributario (COT) venezolano.

En efecto, los artículos señalados son del tenor siguiente:

Art.: 317 CRBV:

“No podrá cobrarse impuesto, tasa ni contribución alguna 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....”

Art. 3 COT

Sólo a las leyes corresponde regular con sujeción a las normas generales de este Código las siguientes materias:

1. Crear, modificar o suprimir tributos; definir el hecho imponible; fijar la alícuota del tributo, la base de su cálculo e indicar los sujetos pasivos del mismo.
2. Otorgar exenciones y rebajas de impuesto.
3. Autorizar al Poder Ejecutivo para conceder exoneraciones y otros beneficios o incentivos fiscales.
4. Las demás materias que les sean remitidas por este Código. (...)

Así las cosas, se puede establecer, que existe estricta correlación entre los artículos citados, los cuales constituirán el marco legal para desarrollar el complejo tema del Principio de Legalidad, el cual es aplicado a todas y cada una de las ramas del Derecho y en esta oportunidad, definido estrictamente en el ámbito Tributario, sin olvidar que sobre ello se encuentran otros principios que complementan el Sistema y que hacen florecer el verdadero Estatuto del Contribuyente.

En definitiva, lo que persigue esta investigación es dilucidar las interrogantes respecto a la aplicación de los Reglamentos como instrumento regulador de Tributos, develar su naturaleza y alcance y traer a análisis las distintas posiciones Doctrinarias que hacen mas interesante el estudio del área tributaria, evidenciando que por encima de las barreras geográficas, el respeto a los Principios Constitucionales se mantiene incólume, aún y cuando en algunos países la aplicabilidad de las normas tributarias presenten más rigor que en otros, afortunadamente, existe un basto contenido de información referida al tema a desarrollar.

Es así como en el Capítulo I, se hará referencia al Principio de Legalidad Tributaria en la Doctrina y la Jurisprudencia, haciendo especial énfasis, en el reflejo de este Principio como materialización de un Estado de Derecho.

En el Capítulo II, se abordará el tema de la Delegación Tributaria en el Poder Ejecutivo atendiendo al Principio de Legalidad Tributaria, en este sentido, el estudio estará orientado a determinar los alcances y límites respecto a la figura de la Delegación.

El Capítulo III tratará lo atinente a las Posiciones Doctrinarias referidas a la figura de la Delegación Legislativa en materia Tributaria, y como esta es concebida en la legislación venezolana.

En el Capítulo IV, se hará un análisis del Reglamento como Instrumento Normativo para la regulación de tributos. Finalmente, en el Capítulo V, se estudiarán los Derechos del Contribuyente y su relación con el Principio de Legalidad.

CAPÍTULO I

EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA CONCEBIDO EN UN ESTADO DE DERECHO

1.1. Principio de Legalidad y el Principio de Legalidad Tributaria

El Principio de Legalidad, es un principio fundamental del Derecho Público conforme al cual todo ejercicio de potestades debe sustentarse en normas jurídicas que determinen un órgano competente y un conjunto de materias que caen bajo su jurisdicción.

En Brasil, el Principio de Legalidad se encuentra formulado genéricamente en el artículo 5, II, de la Constitución de 1988, y en relación al mismo, Texeira (2005), aclara que este principio no es exclusivamente tributario. Este dispositivo Constitucional establece que nadie será obligado a hacer o dejar de hacer alguna cosa a no ser que sea en virtud de la Ley.

En base a lo anterior, Texeira afirma que el Principio de Legalidad Tributaria se origina del Principio de Representatividad, ya que la norma creadora del tributo es el resultado de la voluntad colectiva, a través de sus representantes en el Parlamento. Este Principio tiene su fundamento legal en el artículo 150, I de la Constitución Brasileña de 1988 que expresa que sin perjuicio de otras garantías aseguradas al contribuyente, la Unión, los Estados, el Distrito Federal y los Municipios, tienen prohibidos exigir o aumentar tributo sin la Ley que así lo establezca.

En función a lo expuesto, Texeira agrega que, con este dispositivo Constitucional, el contribuyente tiene la garantía de que ningún tributo será instituido o aumentado sin la Ley.

Para Reyes, (Consultado el 20/04/2008 <http://www.offixfiscal.com.mx/colabora/reyes/pl.htm>), el Principio de Legalidad es un elemento significativo dentro de la configuración de un Estado de Derecho, por lo cual, refiere, que este se constituye por la estructura constitucional que existe en un Estado de Derecho, que nace y emana de la Ley, por lo que los textos legales, como tales, deberán apegarse a los parámetros que las mismas marquen y tutelen para los actos que los particulares tengan o sostengan ante las autoridades sean dentro de la misma ley, ya que no podrán estar por encima de las garantías individuales, mucho menos transgredirlas, a lo que por consecuencia se estará apegado al orden jurídico vigente, a ello se vincula el que en el principio de supremacía de la ley se desprenda el deber de abstenerse de actuar en contra de la ley y por otra la obligación de actuar sólo en los términos de la ley⁽³⁾, a lo que entenderemos que la autoridad no podrá ir más allá de lo que sus funciones deberán de ser, y siempre y cuando, sean sus facultades previstas por ley.”

Por su parte, el Principio de Legalidad Tributaria es el Principio según el cual sólo a través de una norma jurídica con carácter de ley se puede definir todos y cada uno de los elementos de la obligación tributaria, esto es, el hecho imponible, los sujetos obligados al pago, el sistema o la base para determinar el hecho imponible, la fecha de pago, las infracciones, sanciones y las exenciones, así como el órgano legalizado para recibir el pago de los tributos.

En referencia al fundamento del Principio de Legalidad, Villegas (2002) sostiene que es un principio fundamental del Derecho Tributario sintetizado en el aforismo “No hay tributo sin ley que lo establezca”, este

requiere que todo Tributo sea sancionado por una Ley, entendida ésta como la disposición que emana del Órgano Constitucional que tiene la potestad legislativa conforme a procedimientos establecidos en la constitución para la sanción de las leyes.

Este Principio, Tiene su fundamento en la necesidad de proteger a los contribuyentes en su derecho de propiedad. Los tributos importan restricciones a este derecho, ya que en su virtud se sustrae a favor del Estado algo del patrimonio de los particulares, de allí que, en el Estado de Derecho esto no sea legítimo, si no se obtiene por los órganos representativos de la Soberanía Popular.

En este mismo orden de ideas, vale la pena traer a colación la posición de García Belsunce (1982,78) para quien el Principio de Legalidad constituye una garantía esencial en el derecho constitucional tributario, en cuya virtud se requiere que todo tributo sea sancionado por una ley, entendida esta como la disposición que emana del órgano constitucional que tiene la potestad legislativa conforme a los procedimientos establecidos por la Constitución para la sanción de las leyes, y que contiene una norma jurídica

En este particular, es indicado exponer que otros autores se refieren al Principio de Legalidad como Reserva de Ley, como por ejemplo, Casás (2002,12) quien muestra su decisión de aludir a la “reserva de ley”, en lugar de legalidad, en el entendido de que solo los órganos depositarios de la voluntad general (en su significación Russeuniana) son los habilitados para instituir tributos, revistiendo, en la esfera de creación del derecho, el carácter de “norma sobre normación”-como, con expresión lograda lo ha descrito Máximo Severo Giannini-, que debe hallarse recogida a nivel constitucional, ya que de serlo en el plano de la

legislación ordinaria constituiría tan solo una modalidad de “preferencia de ley”.

Por su parte Spisso (2002), expone con respecto al Principio de Legalidad, lo siguiente:

I.- El principio de legalidad tributaria opera, según lo señaló el autor italiano Máximo S. Giannini como una norma sobre normación, lo cual acarrea la necesidad de que venga consagrado en el texto constitucional: C.N.: arts. 4,17 y 75 inc. 1 y 2.

II.-El principio de legalidad tributaria cuando despliega su eficacia normativa sobre las fuentes de derecho recibe el nombre de principio de reserva de ley, ya que reserva un determinado espacio de la realidad social- en nuestro caso la parcela tributaria, al ámbito exclusivo de la ley. (p.254).

En consonancia con lo anteriormente expuesto, el Constituyente venezolano de 1999 acogió estos Principios orientados al respeto y la garantía de nuestras vidas en sociedad, de tal forma que, el Principio Constitucional de Legalidad Tributaria, es el principal límite a la facultad de crear tributos; pero a la vez, representa una garantía del respeto por parte del Estado, a otros derechos de interés para los administrados, vale decir, al Principio de Capacidad Contributiva, Irretroactividad de la Ley, No confiscación y Derecho a la Propiedad, que en su conjunto conforman el bloque de Derechos y Garantías Tributarias de los administrados.

En concordia, Bulit, E. (1997 c. p Morales, 2004) señala:

El análisis de la constitucionalidad de una norma y del conjunto de las normas tributarias no puede agotarse en la faceta particularizada de una determinada garantía, sino que requiere de una confrontación con el plexo total e íntegro de ese cuerpo superior, agregando que todas las garantías o principios constitucionales son relativos y están interrelacionados. (47).

De lo anterior, la importancia de involucrar dentro del contexto del Principio de la Legalidad Tributaria, a los otros Principios que hacen posible que se configure un estado de seguridad para el contribuyente.

En España, el Principio de Legalidad Tributaria o de Reserva de Ley se encuentra previsto en el artículo 31.3 de la Ley Fundamental Española, y el mismo dispone que sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la Ley.

En este sentido, el artículo 133.1, de esa Constitución establece La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante Ley.

1.2. Alcances y Límites del Principio de Legalidad Tributaria

En íntima conexión con el principio de Legalidad la institución de la Reserva de Ley obliga a regular la materia concreta con normas que posean rango de Ley, particularmente aquellas materias que tienen que ver con la intervención del Poder Público en la esfera de Derechos del individuo. Por lo tanto, son materias que no pueden ser reguladas por Reglamento ni normativas emanadas por el Poder Ejecutivo. La Reserva de Ley, resguarda la afectación de Derechos al Poder Legislativo.

En este orden de ideas, Corti (1998), señala que los Principios Constitucionales Tributarios, limitan el Poder Estatal de imposición y que se trata de límites sustanciales que imponen parámetros que deben respetarse al momento de dictarse la legislación, de manera que sólo por Ley resulta legítima la tributación, pero a su vez esa decisión legal se encuentra constreñida de ciertos límites sustanciales y de contenido que en caso de ser trasgredidos, abren la posibilidad de su impugnación por inconstitucionalidad.

Villegas (2002,257) también examina los alcances del Principio de Legalidad Tributaria manifestando que este Principio rige para todos los tributos por igual, es decir, impuestos, tasas y contribuciones especiales. El autor, formula la aclaración por la duda existente en la Doctrina acerca de que la Tasa necesitare Ley previa. Por otro lado, explica que los decretos reglamentados por el Poder Ejecutivo no pueden crear tributos ni alterar sus aspectos estructurantes, ya que ello sería ir más allá del espíritu de la Ley y violar el Principio de Legalidad, señalando de manera enfática, que esto, tampoco puede hacerlo el Órgano Fiscal mediante Resoluciones generales o interpretativas, las que una vez publicadas, toman la fuerza legal de verdadero Reglamento que muchas veces deforman el contenido sustancial de la Ley.

En este contexto, agrega el autor que ni el Poder Ejecutivo mediante Decretos, ni el Órgano Fiscal mediante Resoluciones generales o interpretativas, pueden delinear aspectos estructurantes del Tributo, aun cuando haya Delegación Legal, puesto que la Constitución Nacional Argentina establece expresamente el Principio de Legalidad y no contempla excepciones a él por vía de Delegación. En conclusión, si la Constitución no lo autoriza, la atribución legislativa es teóricamente indelegable.

Esta posición es complementada por Jarach (1999,314) para quien el Principio de Legalidad Tributaria resulta al combinar dos aforismos:

- “Nullum tributum sine lege” y
- “No taxation without representation”

Para Jarach, mientras que el primer principio tiende a establecer la primacía del Poder Legislativo para imponer tributos, el segundo principio busca afirmar la razón política de la Ley como expresión de la voluntad popular.

Paradissi (2004), complementa la posición anterior aludiendo que el Principio de Legalidad, implica que sólo mediante Ley emanada del Poder Legislativo pueden crearse impuestos, tasas y contribuciones, en consecuencia, no pueden crear tributos, el Ejecutivo, la Administración Pública u otra rama del Poder Público, so pena de usurpación de funciones y violación de derechos y garantías constitucionales de los ciudadanos.

Es concurrente la Doctrina que apoya las posiciones anteriores, tal es el caso de Naveira de Casanova (2000) quien además adiciona la tesis de que el Principio de Legalidad junto al de Capacidad Contributiva, hacen la “Columna Vertebral” del Derecho Tributario, además, expresa que ambos principios constituyen el “Estatuto Básico del Contribuyente” que la Constitución Argentina ampara, Naveira, caracteriza este Principio de Legalidad como el límite formal al sistema de producción de la Norma Tributaria; sólo como garantía formal de competencia en cuanto al órgano productor de la norma.

En adición, conviene hacer nuevamente referencia al artículo 317 de la Constitución Nacional, de acuerdo al cual es claro que el Principio de Legalidad desde el punto de vista tributario impone una limitación expresa en relación a la potestad de ejercer la exigencia de pago del Tributo.

En relación al artículo 317 de la Constitución Nacional, Hernández (2004), señala lo siguiente:

Las Potestades Tributarias de la Administración son, entonces, meramente instrumentales, no pudiendo ésta crear ningún tipo de tributo, ni tampoco establecer alguno de los elementos que integran la relación jurídico-tributaria: definición del hecho imponible o de la alícuota, la base de cálculo y los sujetos pasivos de esa relación. Así lo reconoce expresamente el artículo 4 del Código Orgánico Tributario (Subrayado nuestro)

El precitado autor, expresa de manera clara las limitaciones que nacen del Principio de Legalidad Tributaria, puesto que la Administración no puede sobredimensionar las Potestades que igualmente le han sido conferidas por la Ley, en este sentido, la posición de Hernández puede ser complementada por Texeira, el cual concluye, que el Principio de Legalidad Tributaria es, al mismo tiempo, una garantía del contribuyente y un límite al poder de tributar del Estado.

Como es de observarse, el Principio de Legalidad comporta un exhaustivo análisis de contenido, sin embargo, es clara su intención de resguardar los Derechos Fundamentales del Ciudadano los cuales deben ser desarrollados en un verdadero Estado de Derecho.

1.3. El Principio de Legalidad y el Estado de Derecho

El Principio de Legalidad es fundamental para el Derecho Público y en esa medida refleja la consolidación de un Estado de Derecho, representando un límite en cuanto a las imposiciones establecidas en las normas jurídicas.

En este sentido, Xavier (1975, c. p Kam, 1975), expone lo que para él implica el Estado de Derecho:

(...) a.- En su aspecto material el Estado de Derecho implica la realización de “la justicia, concebida sobre todo con una rigurosa delimitación de libre esfera de los ciudadanos, en orden a prevenir el arbitrio del poder y a dar así la mayor expresión posible a la seguridad jurídica”

b.- En su aspecto formal, el Estado de Derecho implica esencialmente “la idea de que, en la realización de sus fines, el Estado debe exclusivamente utilizar formas jurídicas, de las que sobresale la ley formal.

De igual forma, Xavier (1975) complementa la posición anterior, agregando lo siguiente:

Puede afirmarse que ha sido en el terreno de la tributación que el Estado de Derecho fue a buscar los principales instrumentos técnicos en que se asienta: la propia separación de poderes y el concepto de reserva de ley. Pero, si esto es exacto, no lo es menos que el principio de legalidad, encuadrado en los moldes de aquel Estado, asumió un nuevo relieve y un nuevo significado [...]" (p. 1267)

Lo transcrito, ratifica la estricta relación que existe entre el área Tributaria, y la manera en que esta debe darse para patentar un verdadero Estado de Derecho, elemento, que trasciende los límites geográficos.

La Constitución Mexicana, por ejemplo, encuadra y tutela el Estado de Derecho de las 29 garantías individuales, dentro de los primeros 29 artículos que conforman esa Constitución Política.

Tomando en cuenta la premisa anterior, es importante hacer referencia a lo expuesto por autores mexicanos, es así como, Reyes Corona, (Consultado el 20/04/2008, en <http://www.offixfiscal.com.mx/>) confiere vital importancia al Estado de Derecho en el marco del Principio de Legalidad, expresando:

No podemos adentrarnos a la materia de la legalidad sin siquiera abordar de paso el Estado de Derecho, ya que aunque el mismo ha sido la entera búsqueda de el hombre para el hombre, se vuelve por consecuencia una materia de vista política que no atañe a toda la sociedad en general, sino que en manos de unos cuantos (Cámara De Diputados), reside el proceso legislativo y su puesta en marcha (Cámara De Senadores), por lo que en muchas ocasiones nuestro Estado de Derecho se encontrará supeditado a la reacción de unos cuantos, otras tantas a los intereses de otros, y otras muchas más a la ausencia de otros (...)

Por otro lado, Azuela citado por Reyes (Ibídem.), hace la siguiente reflexión acerca del Estado de Derecho:

(...)se da o lo buscan los hombres, desde sus distintos ángulos de observación y a partir de sus propias vivencias y expectativas se esfuerzan por construir una sociedad en la que se alcance la paz, cimentada en la justicia y fortalecida por la solidaridad. (Subrayado nuestro)

En Perú, Arévalo (2004) emite una interesante opinión relacionada con el Principio de Legalidad y el Estado de Derecho:

(...)el Principio de Legalidad, hoy día, es un elemento esencial del Estado de Derecho, un instrumento puramente jurídico con proyección política desde el mismo instante en el que el estado opta por el mismo para configurar su estructura básica. De esta manera, la fundamentación de la ley parte de su necesidad para el estado en el que nos encontramos, del control que supone para los distintos ámbitos de poder de un estado, de la habilitación que en sí es para los ciudadanos y para los mismos poderes...”

Como se expone, las obligaciones impuestas en el Marco de un Estado de Derecho, están supeditadas al Imperio de la Ley, lo cual representa el punto de partida para dilucidar las interrogantes que surgen de manera progresiva en torno a la aplicación de las normas y en especial a las de tipo tributario.

2. Elementos que debe contener la Ley Tributaria

Partiendo de la sujeción a la Ley para la imposición de los tributos por parte del Estado, se ha discutido sobre los elementos que se consideran reservados a esta, a los efectos de la creación de la carga tributaria.

En relación a ello, para Villegas (2002), la Ley formal tributaria debe tener ciertos requisitos, básicos y estructurantes:

1) configuración del hecho imponible o presupuesto que hace nacer a la obligación tributaria; 2) la atribución del crédito tributario aun sujeto activo determinado; 3) la determinación como sujeto pasivo de aquel a quien se atribuye el acaecimiento del hecho imponible (contribuyente) o la responsabilidad por deuda ajena (responsable); 4) los elementos necesarios para la fijación del "quantum", es decir, base imponible y alícuota; 5) las exenciones neutralizadoras de los efectos del hecho imponible. También debe contemplarse en la ley la configuración de infracciones tributarias, la imposición de sanciones y el procedimiento de determinación.(p.256)

No obstante lo expuesto por Villegas, han surgido posiciones encontradas con respecto a los elementos que debe contener la Ley Tributaria al momento de su creación.

Por un lado, la tesis del sistema estricto o cerrado, la cual, propugna la idea de que el legislador debe incluir ineludiblemente en la Ley creadora del tributo, todos los elementos esenciales del mismo, que a su entender son, no solo el hecho y la base imponible, sino también, las alícuotas, los sujetos, beneficios, etcétera. Posición ésta, que fue defendida incansablemente por Juan Carlos Luqui en Latinoamérica, quien se oponía rotundamente a la posibilidad de delegación del poder tributario.

Por otro lado, la tesis del sistema abierto o flexible, que permite la delegación en el Ejecutivo, para la fijación de algunos de esos elementos esenciales (tarifa o alícuota, por ejemplo) siempre y cuando se haga dentro de parámetros previamente establecidos y determinados en la Ley.

Por esa discusión doctrinal, cada Estado ha regulado el principio de legalidad tributaria o reserva de Ley, atendiendo a una u otra posición. En Argentina, por ejemplo, Villegas es partidario de la posición según la cual, la Ley creadora del tributo, debe contener todos los elementos necesarios para su establecimiento correcto (hecho y base imponible, alícuotas, sujetos, rebajas, exenciones, etcétera) sin que exista la posibilidad de delegación alguna. Mientras que en Colombia, Plazas Vega se permite la posibilidad de delegar la determinación de algunos de esos elementos, pero dentro de los parámetros establecidos en la Ley de manera estricta.

Es así como, no obstante las posiciones comentadas, y aún por encima de lo previsto en las leyes que desarrollan el principio de reserva legal en materia tributaria (según permitan o no esa delegación); hay quienes consideran, que esa delegación viola el principio en comento y constituye, en muchos casos, una deslegalización a la libertad económica, cuando se faculta ampliamente a la Administración para limitar el ejercicio de tal derecho fundamental, sin establecer los principios básicos dentro de los cuales la función normativa de la Administración debe desplegarse.

3. Tratamiento Jurisprudencial sobre las Limitaciones al Principio de Legalidad.

A los fines de complementar lo expuesto resulta indicado traer a colación extracto de la Sentencia de Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, de fecha 18 de julio del 2006, **Caso Cerámica Carabobo** contra el acto administrativo contenido en la Providencia Administrativa N° SNAT/2002/1455 de fecha 29 de noviembre de 2002, publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 37.585 de fecha 05 de diciembre de 2002, emanada del **SERVICIO NACIONAL INTEGRADO DE ADMINISTRACIÓN ADUANERA Y TRIBUTARIA (SENIAT)**, mediante la cual se designan a los

Contribuyentes Especiales como agentes de retención del impuesto al valor agregado (I.V.A.).

La referida sentencia establece lo siguiente:

(...)Ahora bien, respecto del principio de legalidad tributaria, la doctrina y jurisprudencia coinciden al indicar que sus implicaciones básicas van desde el postulado fundamental, conforme al cual la Administración sólo puede obrar cuando haya sido legalmente facultada, hasta la reserva de ley, concebida como un medio de protección o garantía para la preservación de la propiedad privada y la libertad de disposición de los derechos patrimoniales ante las restricciones impuestas y derivadas de los tributos, en virtud de la cual pueden cobrarse determinados tributos cuando éstos hayan sido previstos en la ley. En este sentido, el señalado principio es visto como una de las características propias del moderno Estado de Derecho, que comporta la subordinación del obrar de la Administración Tributaria a la Constitución y las leyes; resultando éste, objeto de estudios doctrinarios, que coinciden al calificarlo como “una norma sobre normación”, que comporta el establecimiento de las relaciones entre el ordenamiento jurídico en general y el acto u actos emanados de la Administración.

Por tales motivos, surge evidente a esta Sala que dicho principio, tal como ha sido concebido por nuestro Constituyente, se erige como un estatuto obligatorio para las distintas ramas del poder, es decir, como un mandamiento dirigido propiamente al Estado para establecer los límites del ejercicio de las potestades conferidas a éste en el ámbito de la tributación; en consecuencia, considera esta Sala que tal precepto de vinculación con la legalidad no configura *per se* la consagración de un verdadero derecho subjetivo constitucional que sea susceptible de tutela judicial directa, y que como tal pueda invocarse autónomamente. **Así se declara.** (Consultado el 30/03/2008 en <http://www.tsj.gov.ve>) (Subrayado nuestro)

Como es de observarse, la Jurisprudencia Patria, ratifica las limitaciones a las cuales se somete la administración al momento de regular materias tributarias.

De igual forma, en Decisión del Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario, de fecha 16 de enero de 2007, caso **GALERIAS ÁVILA CENTER, C.A.**, Recurso Contencioso Tributario, contra la denegatoria tácita del Ministerio de Interior y Justicia de restituir las cantidades indebidamente pagadas por la recurrente por concepto de Derechos de Registro, se hace mención al Principio de Legalidad en los siguientes términos:

Como bien lo afirma GARCÍA BELSUNCE, el principio de legalidad constituye una garantía esencial en el derecho constitucional tributario, en cuya virtud se requiere que todo tributo sea sancionado por una ley, entendida ésta como la disposición que emana del órgano constitucional que tiene la potestad legislativa conforme a los procedimientos establecidos por la Constitución para la sanción de las leyes, y que contiene una norma jurídica. (Cfr. GARCÍA BELSUNCE, H., Temas de Derecho Tributario, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1982, p. 78) En efecto, el comentado principio de legalidad tributaria, representa el axioma fundamental en la rama del derecho tributario y sobre el cual se inspira toda relación jurídico tributaria, el cual por su carácter estricto conduce a una pura relación de derecho entre la Administración y el ciudadano contribuyente, por cuanto todo poder o deber tributario debe estar preestablecido en la Ley y a ello deben someterse tanto la Administración como el contribuyente. Por lo tanto, no debe la Administración exigir y el administrado obligado a pagar tributos (ya se impuestos, tasas o contribuciones), que no estén establecidos en la Ley. (Consultado el 30/03/2008 en <http://www.tsj.gov.ve>)(subrayado nuestro)

Lo anterior, también se refleja en decisión de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia de fecha 27 de abril de 2007(Caso Asociación de Trabajadores del Banco de Venezuela) en donde se dictaminó en palabras de J. Hernández, lo siguiente:

“Asimismo, se sostuvo que la mencionada Resolución había fijado la base de cálculo de un tributo, materia que, también, se encuentra reservada al legislador” (Subrayado nuestro)

Se hace referencia a otra Decisión emanada de la Sala Constitucional del Máximo Tribunal del Salvador, de N° 21-2004 de fecha 29 de abril de 2005, que prescribe el Principio de Legalidad la cual es resumida por Molina de la forma siguiente:

(...)declaró inconstitucional algunos subrubros y un artículo de la Ordenanza Reguladora de las Tasas por Servicios Municipales de la ciudad de San Salvador, referente –entre otros aspectos- al mantenimiento y reconstrucción de parques y financiamiento de los festejos del municipio de San Salvador (...). En el caso de mantenimiento y reconstrucción de parques y financiamiento de los festejos del Municipio de San Salvador no existía esta última característica que la Sala ha señalado, sino se trataba de un impuesto disfrazado de tasa, invadiéndose con ello la competencia reservada exclusivamente a la Asamblea Legislativa quien es el único competente para establecer impuestos. Esta se ha convertido en una práctica reiterada de los ayuntamientos, quienes por ignorancia o con conocimiento de causa, irrespetan constantemente la Constitución. (Subrayado nuestro)(Consultado el 15/04/2008, <http://www.csj.gob.sv>)

En México, el alcance del Principio de Legalidad Tributaria ha sido definido por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de esa Nación:

(...)IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE TRIBUTOS, CONSAGRA LA CONSTITUCION FEDERAL. El principio de legalidad se encuentra claramente establecido por el artículo 31 constitucional, al expresar, en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes y está, además, minuciosamente reglamentado en su aspecto formal, por diversos preceptos que se refieren a la expedición de la Ley General de Ingresos, en la que se

determinan los impuestos que se causarán y recaudarán durante el período que la misma abarca. Por otra parte, examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan solo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución del Estado, está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente que **los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante.** (...).(Subrayado nuestro) (Consultado 22/04/2008 en [http:// www.offixfiscal.com.mx](http://www.offixfiscal.com.mx))

Lo antepuesto, es consecuencia del Principio general de Legalidad, conforme al cual ningún Órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por las Normas Constitucionales, por lo tanto, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro soporte legal, deben considerarse absolutamente excluidos en cualquier Régimen Constitucional.

Quiere decir entonces, que los elementos esenciales de los Tributos, como lo son el objeto, sujeto, base, tarifa y época de pago, deben estar señalados pormenorizadamente en la ley tributaria, ya que de lo contrario se dejaría en estado de incertidumbre jurídica a los contribuyentes, pues

se encontrarían sujetos al arbitrio de las autoridades fiscales al momento de la determinación de las cargas tributaria.

Es importante destacar que la decisión que antecede, trajo como consecuencia que numerosos contribuyentes buscaran el amparo y protección de la Justicia Federal Mexicana, por lo cual el Poder Judicial de la Federación, emitió la siguiente decisión:

El segundo párrafo del artículo 20 del Código Fiscal de la Federación, referido a el **“ÍNDICE NACIONAL DE PRECIOS AL CONSUMIDOR es inconstitucional por violar la garantía de legalidad Tributaria:** (según texto vigente en el año de mil novecientos ochenta y siete), al disponer que deberá aplicarse el Índice Nacional de Precios al Consumidor calculado por el Banco de México para determinar las contribuciones y sus accesorios, en los casos en que las leyes fiscales así lo establezcan, viola la garantía de legalidad tributaria consagrada en el artículo 31, fracción IV, constitucional, **porque no precisa los componentes, bases, criterios o reglas que deberán considerarse para formular el citado índice, sino que deja en manos del Banco de México la determinación de uno de los elementos que los contribuyentes deben considerar para calcular la base gravable, con lo cual se quebranta la garantía ya citada que busca salvaguardar a los particulares de la actuación caprichosa de autoridades u órganos distintos del legislador,** sin que obste a esta conclusión que el índice de que se trata puede ser un instrumento de medición económica confiable, por cuanto su elaboración se halla encomendada a un organismo capacitado técnicamente para detectar las variaciones inflacionarias, pues lo cierto es que la Constitución exige que sea precisamente el legislador y no otro órgano u organismo diverso, quien precise todos los elementos de la contribución (Subrayado nuestro)

De las decisiones anteriormente citadas, se puede evidenciar la concurrencia de las Posiciones Doctrinarias referidas a los alcances y límites del Principio de Legalidad en Materia Tributaria, pues todas, y

cada una de ellas buscan evitar de manera fehaciente las arbitrariedades que pudieran configurarse al momento de imponer obligaciones de esta naturaleza.

En efecto, la Jurisprudencia trasunta, demuestra la manera en que algunos Estados aparte del Venezolano, asumen el cumplimiento del Principio de Legalidad Tributaria, dándole una marcada relevancia a los elementos esenciales del Tributo y su sometimiento al Imperio de la Ley.

CAPÍTULO II

LA DELEGACIÓN LEGISLATIVA EN EL PODER EJECUTIVO Y EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA.

2.1. Concepto de Delegación

A los efectos de cumplir con los objetivos de este estudio una vez expuestos los principales criterios referidos al Principio de Legalidad, resulta imprescindible hacer referencia a la Delegación del Poder Tributario.

En este sentido, es necesario, comenzar por definir la Delegación:

En la Sentencia N° 112 de Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, Expediente N° 00-2897 de fecha 06/02/2001 se establece el Concepto de delegación en los siguientes términos:

(...) la delegación es una técnica organizativa mediante la cual un órgano con un ámbito competencial determinado, desvía algunas de sus atribuciones, ya sea a un órgano de inferior jerarquía o bien al funcionario que ostente la titularidad de dicho órgano; en este segundo supuesto, como es de suponer, la cesación en el cargo aparejaría el fin de la autorización. Esta técnica responde principalmente a criterios de eficiencia y especialización en la gestión de las potestades públicas, lo que la ha hecho de frecuente utilización por la administración pública venezolana. Particularmente la encontramos en los actos mediante los cuales son designados los funcionarios de mayor jerarquía de los entes públicos, en los cuales se incluyen, por esta vía, una larga lista de atribuciones, las que, en caso de sustitución del titular del cargo, vuelven a repetirse en el nuevo nombramiento sin cambio alguno(...)

(Consultado el 02 de marzo de 2007 en <http://www.tsj.gov.ve>)

Para García Belsunce (1994,1), “(...) delegar, es la acción de dar una persona a otra la jurisdicción que tiene por su dignidad u oficio, para que haga sus veces o conferirle su representación(...)”

Apoyándose en Bielsa, García Belsunce alude que “(...)hay delegación cuando a una persona o a un órgano se remite una atribución, misión o encargo, para hacer lo que el delegante debería hacer, pero que por razones de conveniencia o necesidad no lo hace(...)”

Por su parte, Peña Solís (2007) señala lo siguiente:

(...) Sin embargo, pese a la referida imperfección que acompaña al precepto venezolano, debe interpretarse que ese carácter expreso de la delegación se infiere del precepto que obliga a la Asamblea Nacional a establecer “las directrices, propósitos y marco de las materias que se delegan al Presidente de la República con rango y valor de ley. (Subrayado nuestro) (p.160)

Las posiciones señaladas, propugnan la tesis según la cual dentro de la Delegación no se está permitida la ejecución arbitraria de funciones, de allí la necesidad de establecer los parámetros sobre los cuales se ejercerá la misma.

Así las cosas, el Estado amparado en la necesidad de hacer más efectivos las obligaciones que le son inherentes, no puede relajar las disposiciones legales, pues lejos de solucionar un problema lo agravaría, por tanto, la Delegación no se puede aplicar de manera indiscriminada, tiene que responder a circunstancias fundamentadas.

2.2. Alcances y Límites de la Delegación Legislativa en Materia Tributaria.

En referencia a la Delegación, García Belsunce remite a autores que se pronuncian con respecto a la admisión de la delegación de facultades, entre ellos, Luqui, quien admite la delegación de las facultades para concretar el ejercicio de atribuciones de naturaleza administrativa, siendo enfático al pronunciarse por la aceptación de la Delegación siempre y cuando no se comprometa alguna Garantía Constitucional.

El autor, luego de referir a Luqui, expresa su negativa a aceptar la Delegación de las facultades tributarias, en razón de que lógicamente, las facultades tributarias no son de índole administrativa.

En Argentina, Colautti, (Consultado el 10/04/2008, en <http://www.scielo.cl/scielo.php>), señala que el tema de los límites de la delegación de facultades legislativas constituye en ese país, desde aproximadamente medio siglo, uno de los dilemas del derecho constitucional y vuelve a reaparecer en coincidencia con la crisis económica del país.

Al respecto, Colautti expone que Inmediatamente después de la designación del nuevo Ministro de Economía Argentino el Congreso concedió al Poder Ejecutivo los bien denominados superpoderes que constituyen una amplísima y heterogénea delegación de facultades (ley 25.414).

El autor concluye acerca de las razones que motivaron las delegaciones otorgadas en ese país, argumentando lo siguiente:

(...) este tipo de normas, tanto en nuestro país como en el sistema de E.E.U.U. nació de la creciente complejidad que

adquirieron las funciones del Estado, fenómeno que se perfiló con claridad en la segunda década de este siglo y se acentuó con la crisis del 30. Esto implicó la necesidad de articular una transferencia de competencias legislativas en el poder administrador.

Colautti, explica que la materia delegatoria ha sido estudiada en la Argentina de manera bastante extensa, pero que sin embargo existen casos emblemáticos que no pueden dejar de mencionarse, como por ejemplo, el caso A.M. Delfino y Cía s/apelación de multa (Fallos 148-430 - 1927) el cual tuvo como antecedente la ley 3445 de 1896 que había puesto la policía de los mares, ríos, canales y puertos sometidos a la jurisdicción nacional a cargo exclusivo de la prefectura nacional de puertos y esta institución dictó en 1908 el Reglamento de Puertos, que en su artículo 43 estableció la prohibición de que los buques arrojaran objetos al agua o a tierra en el interior de los puertos. Se castigaba esta infracción con multa. La Prefectura impuso al agente del buque la multa prevista y éste interpuso recurso extraordinario ante la Corte Suprema de Justicia contra la decisión sosteniendo que el Decreto lesionaba el Principio de Legalidad que establecen los artículos 18, 67, 11 y 12 y el artículo. 28 de la Norma Fundamental Argentina.

En el caso precedente, la Corte determinó la constitucionalidad de la sanción aplicada, definiendo como principio que el Congreso no puede delegar en el Poder Ejecutivo o en otro departamento de la administración ninguna de las atribuciones o poderes que le han sido expresamente conferidos.

El autor explica, que existe una distinción fundamental entre la Delegación de Poder para hacer la Ley y la de conferir cierta autoridad al Poder Ejecutivo o a un cuerpo administrativo a fin de reglar los pormenores y detalles necesarios para la ejecución de esta, agregando, que en el caso que precede, el Poder Legislativo lejos de apurar la reglamentación se ha limitado a señalar de un modo general la voluntad legislativa dejando

claro que, en este supuesto, el Poder Ejecutivo no podría ir más allá de donde llega la intención de la Ley, ni crearla o modificarla.

En virtud de lo anterior, luego de analizar exhaustivamente la figura de la Delegación Legislativa Colautti concluye textualmente lo siguiente:

La institucionalización de la delegación legislativa, los decretos de necesidad y urgencia y la promulgación parcial de las leyes han traído como consecuencia un marcado debilitamiento del principio de división de poderes y una formidable ampliación de las facultades legislativas del Poder Ejecutivo. De esta forma se ha desvirtuado el sistema presidencialista.(Subrayado nuestro)

La posición que antecede, complementa lo defendido por Linares Quintana (cp. García Belsunce, 1994,7), quien niega la constitucionalidad de la Delegación Legislativa manifestando que de aceptarse la posibilidad de que el Órgano Legislativo transfiera válidamente al Órgano Ejecutivo facultades que le son específicamente inherentes, se está admitiendo simultánea y forzosamente la desaparición del fundamento principal de la división de los poderes, que sigue siendo reputado como la columna vertebral del Gobierno Constitucional que reconoce como finalidad suprema y última la garantía de la libertad y la dignidad del hombre.

Linares expresa, que quienes se esfuerzan en exponer argumentos y razones que a su juicio justifican la Delegación de las funciones legislativas, se equivocan en el planteamiento, pues lo que en realidad deberían hacer es sostener la inconveniencia o la superación por la realidad política de la división y control recíproco de los poderes gubernativos.

Finalmente, el autor expone lo siguiente:

Seguros estamos de quienes aún creen en la separación de poderes – al menos si su fe es sincera- no pueden lógica y congruentemente sostener la procedencia de la

delegación del poder legislativo, que en el hecho comporta, su mas concreta negación, abriendo la puerta a la destrucción de la libertad humana de la cual el famoso sistema expuesto por Montesquieu es el mas fuerte baluarte y ciudadela (Subrayado nuestro)

Como se señala, la Delegación en el Poder Ejecutivo, es considerada por parte de la Doctrina como una trasgresión al Principio de la División de los Poderes, trayendo consigo una consistente dualidad para quienes apoyan la figura siempre y cuando se restrinja a lo permitido por la Ley.

Así pues, Bielsa (cp. García Belsunce, 1994,7) señala exclusiones y limitaciones a la delegación, aludiendo que cuando a través de la delegación no se transfiere un poder, sino la autoridad de dictar normas que persiguen la actividad legislativa dentro de una materia y de límites determinados, el Legislativo puede ignorar las normas delegadas en cualquier momento. Bielsa expresa, que no hay que olvidar que no pueden delegarse atribuciones impositivas (Leyes penales o fiscales) pues estas deben ser precisas, no admiten figuras o categorías nuevas por interpretación analógica.

No obstante, el Autor señala que, la Delegación es admisible cuando:

(...) por el acto de la delegación no se renuncia al ejercicio del deber de contralor que la Constitución ha atribuido a un poder sobre los actos de otro, como el aprobar o rechazar la cuenta de inversión que tiene el Congreso

Bianchi (cp. García Belsunce, 1994,8) es quien ha estudiado más exhaustivamente el tema de la Delegación, y quien defiende la Tesis según la cual la Delegación en si misma no es inconstitucional y tampoco contraría la división de los poderes como la prohibición de conceder facultades extraordinarias que contiene el artículo 29 de la Constitución Argentina. Para este autor, lo que es realmente importante en este

aspecto, son los límites que se impongan a la Delegación, los cuales deben venir de dos vertientes distintas:

- a.- Los alcances o extensión de la Delegación, es decir la mayor o menor amplitud de esta y,
- b.- Las materias delegadas.

Textualmente, señalaremos las tres reglas fundamentales que según Bianchi deben ser observadas para que la Delegación no se torne inconstitucional:

1. Que la política legislativa haya sido delineada en forma clara por el Congreso, para evitar la producción de decisiones libradas enteramente a la discrecionalidad de los órganos administrativos. Concepto, éste que remarco con todo énfasis y que ha sido recogido por la jurisprudencia de nuestros tribunales (...)
2. Que la delegación no debe ser tomada en forma igualitaria para todas las materias, sino que debe existir una gravitación en su intensidad, según el tipo de facultad delegada. (...) igual ocurre en materia impositiva, ya que el poder tributario ha sido confiado, muy especialmente, al Congreso. Otras materias, en cambio, permiten mayor amplitud; así por ejemplo, las referidas a las regulaciones económicas o bien las atinentes a la educación, justicia, etc.
3. Finalmente, se debe tener presente que la delegación, pese a su difusión, no debe dejar de ser un instituto de excepción y, por tanto, de interpretación restrictiva; entonces, frente a una duda acerca de si es pertinente o no, debe estarse a la solución negativa. (Subrayado nuestro)

Para el autor, es el Congreso (Asamblea Nacional) sobre el cual reposa la máxima responsabilidad de limitar la arbitrariedad de los Órganos Administrativos del Estado, y la particularización que revisten los casos en que pueda presentarse.

Bianchi, resume entonces con respecto a la Delegación, lo que sigue:

“(...) es la cuota de discrecionalidad que se le concede al órgano administrativo para que pueda ejecutar la ley, según las pautas que para ello se le han dado, pero también según la apreciación práctica que las circunstancias exijan”

Con respecto al tema de la Delegación, García Belsunce (1994, 37 y s.s.) por su parte, realiza interesantes reflexiones, la primera de ellas es que se mantiene como principio incólume que los tributos de cualquier naturaleza y especie solo 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, Por lo tanto, se consideraría que es inconstitucional, la Delegación en el Poder Ejecutivo de la facultad de crear o tipificar o determinar todos esos elementos por ley material no formal,

Por otro lado, alude que al aceptarse el principio de que no cabe eximirse ante la rigidez de los preceptos constitucionales en la materia, sin embargo, se pueden admitir la delegación o las excepciones al principio de legalidad en los supuestos de fijación de la base o valor aritmético de la materia imponible, siempre y cuando la ley establezca los métodos, sistemas, criterios o pautas para establecerla y cuando se delega en el Poder Ejecutivo, la facultad de suspender la aplicación del Tributo con carácter transitorio en determinadas circunstancias establecidas en la Ley, o en los casos de aumento o reducción de las alícuotas o topes determinados por la Ley.

El autor, no comparte la opinión de la Jurisprudencia referida al caso **“Laboratorios Anodia S.A, vs. Gobierno de la Nación Argentina”** que justifica la Delegación en el Poder Administrativo de la facultad de crear tributos aduaneros aún cuando esta Delegación se opere dentro de cierta “Política Legislativa” de la que habla la Corte en el fallo antes comentado, que condiciona con precisión y claridad, los límites, objetivos supuestos, hipótesis que determinan la Delegación, porque las razones de Política Tributaria que pueden esgrimirse no son suficientes para alterar la rigidez de los Principios Constitucionales vigentes en la materia a los que hemos hecho referencia.

Finalmente, señala García B. (Ibídem):

(...) para evitar distorsiones, es que no debe confundirse la facultad reglamentaria propia del Poder Ejecutivo que la debe ejercer sin alterar ley con excepciones con la pretensión de que por vía reglamentaria se altere el principio de legalidad tributaria, haya o no delegación legislativa. Lo primero es legítimo con el límite señalado. Lo segundo es inconstitucional en principio (Subrayado nuestro)

Resulta importante destacar, que aún cuando el precitado autor muestra con especial rigidez la inconstitucionalidad materializada en la Delegación en el Poder Ejecutivo para crear o tipificar los tributos, considera acertado la flexibilización de este Postulado cuando es la misma Ley la que establece los criterios para establecer el Tributo, por lo cual, se puede denotar en esta oportunidad el respaldo a la tesis del Sistema Abierto o Flexible analizado ut supra.

CAPÍTULO III

DOCTRINA NACIONAL Y EXTRANJERA DE LA DELEGACIÓN LEGISLATIVA EN MATERIA TRIBUTARIA

3.1. La Delegación concebida en textos de Rango Sublegal

En la Doctrina Venezolana el tema de la Delegación Tributaria en el Poder Ejecutivo a través de normas de Rango Sublegal, enmarca dos vertientes, por un lado quienes afirman que esa Delegación representa deslegalización tributaria y por el otro, quienes por el contrario no consideran que la misma se materialice en este caso.

En adición, es propio indicar, que tal y como mencionamos con anterioridad, el Reglamento es una norma jurídica de Rango Sublegal y de carácter general dictada por el Poder Ejecutivo, sin embargo, los ordenamiento jurídicos actuales reconocen Potestad Reglamentaria a otros órganos del Estado, de allí la cantidad de Reglamentos encontrados en el ámbito Jurídico venezolano.

Lo anterior, se expone, a los fines de desarrollar los elementos que forjan las bases de las teorías discordantes, con respecto a la figura de la Delegación de la materia Tributaria en el Poder Ejecutivo a través de Los Reglamentos y de cómo estas posiciones guardan o no consonancia con los criterios generalmente aceptados en el Derecho Continental, dentro del cual se incluye indefectiblemente el Derecho Venezolano.

En Venezuela, podemos tomar como ejemplo, entre otros instrumentos legales, la Ley Orgánica de Telecomunicaciones publicada en Gaceta Oficial N ° 36.970 del 12 de Junio de 2000.

En esta Ley, se resaltan particularmente los siguientes artículos:

Artículo 144 LOT.- La Comisión Nacional de Telecomunicaciones fijará el monto de las tasas aplicables en el proceso de obtención de la homologación, con la finalidad de absorber los costos de las pruebas que deben realizarse en las tareas de verificación.”

Artículo 149 LOT.- Quienes exploten o hagan uso del espectro radioeléctrico, deberán pagar anualmente a la Comisión Nacional de Telecomunicaciones una tasa por concepto de administración y control del mismo, que no excederá del medio por ciento (0,5%) de sus ingresos brutos. En el caso de servicios de radiodifusión sonora y de televisión abierta, este porcentaje no excederá de un cero coma dos por ciento (0,2%) de sus ingresos brutos, derivados de la explotación de tales servicios.

Esta tasa se liquidará y pagará anualmente, dentro de los primeros cuarenta y cinco días continuos del año calendario

El Reglamento de esta Ley definirá el modelo para el cálculo de dicha tasa, en función de los siguientes criterios: frecuencias y ancho de banda asignados, extensión del área geográfica cubierta y población existente en la misma, tiempo por el cual se haya otorgado la concesión y modalidad de uso. La Comisión Nacional de Telecomunicaciones enterará al Fisco Nacional el cincuenta por ciento (50%) del monto resultante por este concepto y el resto formará parte de los ingresos propios de la Comisión. (Subrayado nuestro)

Artículo 153 LOT.- Los trámites previstos en esta Ley relativos a solicitudes en materia de otorgamiento, renovación, incorporación de atributos, sustitución, modificación o traspaso de habilitaciones administrativas o concesiones, de autorizaciones, de homologación de equipos, de inspecciones técnicas obligatorias y números geográficos o no geográficos, causará el pago de tasas por un monto que no podrá ser superior a cuatro mil Unidades Tributarias (4.000 U.T.) ni inferior a cien Unidades Tributarias (100 U.T.). El reglamento de esta Ley discriminará el monto de las tasas aplicables por cada uno de los aspectos enunciados, dentro de los límites establecidos en este artículo. (Subrayado nuestro)

Tomando en cuenta los artículos transcritos, se puede observar que la Ley confiere al Reglamento la facultad de definir el modelo para el cálculo de la tasa en el artículo 149 y en el artículo 153 *ejusdem*, la discriminación del monto de las tasas.

Lo antepuesto, hace recurrir inmediatamente al texto del artículo 3 numeral 1 del Código Orgánico Tributario que expresa lo siguiente:

Art. 3: Sólo a las leyes corresponde regular con sujeción a las normas generales de este Código las siguientes materias:

1. Crear, modificar o suprimir tributos; definir el hecho imponible; fijar la alícuota del tributo, la base de su cálculo e indicar los sujetos pasivos (...). (Subrayado nuestro)

Como se indica, se faculta a las leyes especiales tributarias para llevar a cabo todas las acciones que encuadra el numeral anterior, pero condicionándolas a los parámetros establecidos en el Código Orgánico Tributario, pues este Código instituye en su calidad de Ley Orgánica un rango superior al de las leyes tributarias especiales.

Se desprende entonces, que la materia tributaria no puede ser relajada por normas de menor Jerarquía, aún cuando estas sean reconocidas como productoras de efectos generales.

3.1.2. La Tasa como Tributo regulado en la Legislación Venezolana

Al momento de analizar el contenido de los artículos prescritos, se debe indagar acerca de la naturaleza de la Tasa y una vez definida, revisar la forma en la cual ha sido concebida por el Legislador tanto en Venezuela como en otros países de Latinoamérica.

En efecto, cuando se observan las particularidades de los artículos 144,149 y 153 de la Ley Orgánica de Telecomunicaciones, se debe concluir en que el Tributo a revisar es "la Tasa" por lo que para orientar el entendimiento del tema, se utilizará la definición de Tasa que propugna Villegas (1992)

"(...) Un tributo cuyo hecho generador está integrado con una actividad del estado divisible e inherente a su soberanía, hallándose esa actividad relacionada directamente con el contribuyente" (p.89)

Dentro de las características esenciales de la Tasa resalta el carácter tributario de la misma, lo cual significa, que es una prestación que el Estado exige en ejercicio de su Poder de Imperio. Es esa circunstancia lo que asigna a la Tasa carácter de Tributo (En cuanto a la exigencia coactiva por parte del Estado)

En segundo lugar, al considerar la Tasa como un Tributo, se debe señalar ineludiblemente que esta solo puede ser creada por ley, al respecto, Villegas señala que aún cuando este carácter de la Tasa pareciera fundamental ha sido dejado de lado en repetidas ocasiones por la Jurisprudencia Argentina y que tal tratamiento ha provocado reacciones doctrinales.

En adición, dado que la problemática gira en torno al alcance del Principio de Legalidad, específicamente en cuanto a la Tasa como Tributo, es propio citar a Villegas (1992,76 y s.s.) quien expone que el Principio de Legalidad rige para todos los tributos por igual, es decir, Impuestos, Tasas y Contribuciones Especiales.

No obstante, lo referido, Jarach (1969, 76) expresa que la Tasa no necesita de Ley previa por ser accesoria del Poder de Policía, lo cual a

criterio de Villegas es incorrecto porque en todos los casos, estos gravámenes importan detracciones de riqueza del Estado a los particulares, y tal prestación coactiva sólo puede tener validez en cuanto a la Ley le de sustento.

En tercer lugar, la tesis que propugna Villegas, dispone que el hecho generador de la Tasa se integra con una actividad que el Estado cumple y que está vinculada con el Contribuyente, en este caso el elemento que caracteriza con certeza a la Tasa es la actuación estatal vinculante, en cuanto a esta posición, la Doctrina y la Jurisprudencia son coincidentes.

En cuarto lugar, se encuentra el hecho de que el producto de la recaudación sea destinado exclusivamente al servicio respectivo, en este particular, Valdez Costa (1970,260 cp. Villegas, 1992,92) expone, que si se establece un tributo en ocasión del funcionamiento de un servicio para destinarlo a otro, ese Tributo no es una Tasa, Villegas, sin embargo discrepa de esta posición, pues cree que una cosa es el Tributo y otra cosa es lo que haga el Estado con los fondos que mediante ese Tributo se recauden.

Un quinto elemento, es el hecho de que el Tributo debe ser “divisible”, esta característica surge de manera implícita de la Naturaleza “particularizada” del servicio estatal que da lugar a la Tasa.

El sexto y último elemento a considerar, según Villegas, es que la actividad estatal vinculante debe ser inherente a la soberanía estatal, dicha tesis ha sido respaldada por Pugliesse y Valdés Costa (cp. Villegas, 1992,94), Sin embargo, Jarach, por su parte, es contrario a esta tesis, puesto que se pregunta cuáles son en la Doctrina moderna Constitucional y Política, los fines inherentes al Estado.

Como se explica, el Tributo objeto de estudio está revestido de cierta complejidad, sin embargo, al hacer referencia exclusiva de la tasa que prescribe la Ley Orgánica de Telecomunicaciones Venezolana, se puede decir que en cierta medida esta cumple con las características enumeradas por Villegas, con excepción de la segunda característica, el hecho de que como Tributo, tiene que ser creada por Ley.

3.2. Posiciones Doctrinarias

Es oportuno, traer a colación lo expresado por J. Hernández (2004), quien se refiere a la deslegalización presente en la Ley Orgánica de Telecomunicaciones exponiendo lo siguiente:

La Ley Orgánica de Telecomunicaciones deslegaliza los tributos, al facultar a la Administración para fijar la alícuota de las tasas en ella previstas (cfr.: 144, 149 y 153) particularmente en el primero y último de los artículos citados, la Ley ha facultado ampliamente a la Administración para determinar la alícuota del tributo regulado en esas normas.

Por su parte, Badell y Grau (Consultado el 23-03-2004 en <http://badellgrau.com.ve>) en sus comentarios a la Ley Orgánica de Telecomunicaciones haciendo referencia al artículo 149 de la Ley se pronuncia de la manera siguiente:

Nótese que la LOT no determina la cuantía de la tasa, sino que establece un parámetro. De allí que el artículo disponga que el “Reglamento de la Ley” definirá el modelo de cálculo de dicha tasa, estableciendo al efecto una serie de parámetros a título enunciativo.

Además, agregan en referencia al artículo 317 de la Constitución Nacional lo siguiente:

La interpretación constitucional de esa norma la realiza el artículo 4 (Actual art.3) del Código Orgánico Tributario, conforme al cual está comprendido dentro de la reserva legal, **la fijación de la alícuota del tributo**. Por tanto, consideramos que las disposiciones de la nueva Ley, **violan el principio de legalidad tributaria** al delegar en la Administración la fijación de la alícuota de las tasas ahí reguladas

En correspondencia con la Doctrina mayoritariamente compartida en Venezuela el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) (Consultado el 03-04-2005 en <http://www.seniat.gov.ve>), se pronuncia con respecto a la exclusión de toda aspiración de los poderes distintos al legislativo de dictar normas legales de carácter tributario excepto la posibilidad incorporada en nuestro texto constitucional, de delegar la facultad de legislar en materia tributaria, al habilitarse al Presidente de la República, en Consejo de Ministros para dictar medidas extraordinarias en materia económica y financiera , cuando así lo requiera el interés público y haya sido autorizado por ley especial.

Aún cuando la Doctrina y la Jurisprudencia, hacen referencia a la imposibilidad de Delegar en la Administración la creación y fijación de la alícuota del Tributo, en tanto que en esto se verifica una violación al Principio de Legalidad Tributaria, encontramos autores como S. Sánchez (2000) que difieren de esta tesis en los siguientes términos:

Luego, la intervención reglamentaria para fijar la alícuota dentro de los límites cuantitativos y los parámetros cualitativos previstos en la LOT, no contraviene la reserva legal tributaria, sino que al contrario llama al ejercicio complementario por parte de la regulación de rango sublegal, en lo que se refiere a la apreciación técnica de los elementos que deben considerarse a los fines de establecer la alícuota aplicable en relación directa con las características de la explotación del espectro radioeléctrico o de las habilitaciones administrativas. En todo caso, para la fijación exacta de la cuantía de la tasa, el reglamentista

deberá atender a los parámetros fijados por la Ley, y a los principios de racionalidad y proporcionalidad en la fijación de la cuota tributaria. (p.220) (Subrayado nuestro)

Como se observa, el precitado autor, expone que la Delegación que se materializa en este Instrumento de Rango Sublegal se traduce en un Mecanismo Complementario para la regulación del Tributo, pero, tal consideración es impropia, pues el Reglamento, como norma reguladora del Tributo debe estar sometido a los parámetros impuestos por la Constitución y las Leyes.

Ello, de conformidad con lo señalado en el Artículo 87 de la Ley Orgánica de la Administración Pública, señalado *ut supra*, lo cual, hace resaltar la intención del Legislador de no someter al arbitrio del Ejecutivo materias de Reserva Legal, dentro de las cuales ubicamos a la materia Tributaria.

Tomando en cuenta la posición expresada por Sánchez, tenemos que hacer mención de lo dispuesto por García Belsunce (1994,39):

(...) No es mi intención ahora extenderle campo de esas excepciones que equivalen a las delegaciones legislativas parciales, sino refirmarlas y destacarlas dentro de un contexto del principio de legalidad más “atenuado” o “flexible”, que admite que fijadas las bases o pautas en la Ley, pueda ésta delegar en el órgano ejecutivo ciertos elementos de la relación jurídica tributaria, como podría ser- sin que esta enunciación tenga carácter taxativo- la determinación de la base imponible, la suspensión del tributo, por tiempo determinado cuando se den causas o circunstancias previstas en la Ley, la fijación del “quantum” del tributo, dentro de límites máximos y mínimos señalados en la norma delegante, la imposición de penas dentro de sanciones alternativas autorizadas por la ley, la elección del modo, tiempo y forma de la recaudación y todos los aspectos administrativos del tributo.

Refirmo la plena vigencia del principio de Legalidad en cuanto a la configuración del hecho imponible y sus elementos integradores, a la atribución indelegable de la

potestad tributaria a un sujeto activo determinado, a la elección de los sujetos pasivos, a la configuración de las exenciones o liberaciones, a la tipificación de los ilícitos tributarios y sus sanciones y a todos aquellos elementos de la relación jurídica tributaria en que no sea conveniente o mas eficaz delegar en el órgano administrativo, *por razones de inmediatez o de mejor elaboración técnica o casuística*, su fijación dentro de las previsiones contenidas expresamente en la ley.

Sostener el principio de “legalidad flexible” no implica apartarse del principio de legalidad. La legislación, Doctrina y Jurisprudencia que he citado en este trabajo así lo admiten. Sin rectificar mi posición legalista le doy una nueva interpretación. Antes hablé de excepciones; ahora admito que ellas importan entrar en el ámbito de la “flexibilidad”. Es una cuestión más semántica que sustancial (Subrayado nuestro)

Es así como, lo expuesto por el destacado autor, podría fundamentar la tesis defendida por S. Sánchez, al considerar que la Delegación objeto de estudio está amparada por una **Flexibilización del Principio de Legalidad Tributaria** al cual se ha hecho referencia de modo enfático.

Al respecto, se debe acotar que a juicio de quien suscribe la presente investigación, dentro de los elementos del Reglamento, reviste particularidad, el hecho de que los mismos están estrictamente condicionados por la Constitución y las Leyes, tal y como se ha advertido, razón por la cual su contenido no puede invadir esas esferas.

En añadidura, cuando se trata el caso de la Delegación, particularizada en los Reglamentos Delegados, se puede ratificar lo señalado por Barra (Ibídem., consultado el 23/04/2008,) quien afirma que la Delegación debe tener un contenido determinado, ser explícita en cuanto a las finalidades a obtener, y precisar un plazo de vigencia. Por ello, la Delegación es de interpretación restrictiva, por tratarse de un **Régimen Excepcional**.

Como punto referencial, la Constitución Argentina de 1953 nada expresaba respecto a los Reglamentos Delegados y la Doctrina se debatía entre quienes admitían la atribución del legislador para ampliar las facultades del Órgano Ejecutivo (Bielsa, Villegas Basavilbaso, Becerra Ferrer, Padilla, Aja Espil, Diez entre otros) y otros que se expresaban negando toda posibilidad. (Linares Quintana). Es más, aún quienes admitían la delegación cuestionaban la facultad del legislador para delegar atribuciones en materia tributaria y en las relaciones de Derecho Privado.

Ahora bien, en cuanto a la Materia Tributaria, se entendió mayoritariamente admisible la Delegación en aquéllas partes puramente administrativas, lo concerniente a actos de regulación y percepción de las contribuciones; siendo excluyente de la Ley Formal la determinación de las personas gravadas, el hecho imponible y el monto de la contribución, admitiéndose para el Reglamento todo lo referente a forma, lugar y época para el cumplimiento de las obligaciones en tanto estos constituyen elementos de la ejecución de la obligación y no de su constitución.

La Doctrina Argentina sin embargo, admite la Delegación en materia de Tasas, en tanto que para ellos, estas corresponden a contraprestaciones administrativas, pero excluye las referidas a servicios indispensables como el correo o la administración de justicia.

En Venezuela, como se ha señalado, la Doctrina guarda ciertas diferencias, y al tenor de ello, tiene especial relevancia, la consideración del servicio de radiodifusión sonora y de televisión abierta, como un servicio indispensable, elemento que llevará a negar la Delegación en materia de Tasas si se toma como base los postulados de la Doctrina Argentina.

A título ilustrativo, diremos que el actual Régimen Constitucional Argentino, admite la posibilidad, aún con las limitaciones enunciadas, de que el Poder Ejecutivo sea titular por Delegación de facultades legislativas, en efecto, Bielsa, reconoció como procedente tal Delegación, pero señalando que la misma no se produce para que un poder tenga mayor fuerza en detrimento de otro, sino que el legislativo logre mayor eficacia en un área determinada con la intervención del Ejecutivo con los límites trazados por el Legislador (cfr. Aut. Cit. “Reglamentos Delegados” en L. L: T ° 102, p. 1061).

Al respecto, Vanossi (1993, c.p Quiroga Lavié, 152) expresa que si bien la delegación no se encontraba prohibida por la Constitución Nacional, sujetaba la misma a los límites constitucionales, señalando, que de manera alguna era posible el traspaso absoluto o total del poder, por parte de quien es titular, a otro órgano, sino el traspaso parcial dirigido a completar o implementar un determinado régimen legal.

Igualmente, en este capítulo, se debe indicar lo señalado *ut supra* por Palma Mendoza, quien se refiere a Jurisprudencia del Poder Judicial de la Federación Mexicana, que le otorgó la razón a los contribuyentes con respecto a la inconstitucionalidad del artículo 20 Del Código Fiscal de la Federación Mexicana, por violar la Garantía de Legalidad Tributaria de 1997, al no precisar los componentes, bases, criterios o reglas que deberán considerarse para formular el índice de Precios al Consumidor, sino que dejaba en manos del Banco de México la determinación de uno de los elementos que los contribuyentes deben considerar para calcular la base gravable, quebrantando la garantía de salvaguarda a los particulares de la actuación caprichosa de autoridades u órganos distintos del legislador .

El caso señalado, guarda similitud con lo identificado en la Ley Orgánica de Telecomunicaciones, pues a primera vista es la figura de la Delegación la que genera la vulnerabilidad del Principio de Legalidad Tributaria, ya que se concibe en una forma verdaderamente amplia, contraviniendo la tesis según la cual la Delegación debe estar perfectamente delimitada.

Dada la consonancia existente entre la Doctrina Argentina y la Venezolana, vale la pena recordar, lo dispuesto en la Sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, caso Partido Político SOCIAL CRISTIANO COPEI, en el cual, la sala afirma que la figura de la reserva legal se define por la consagración a nivel constitucional de determinadas materias que, debido a la importancia jurídica y política que tienen asignadas, sólo pueden ser reguladas mediante ley, desde el punto de vista formal.

En efecto, la Sentencia se hace eco de la imposibilidad de que determinadas materias sean desarrolladas mediante Reglamentos o cualquier otro instrumento normativo que no goce de dicho rango legal.

Finalmente, se considera, que en respeto a las Garantías del Contribuyente los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, deben estar consignados de manera expresa en la Ley, pues es a esta a la que corresponde tal facultad, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades recaudadoras ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el contribuyente pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir con los gastos públicos del Estado, obligando a la autoridad a aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria.

CAPÍTULO IV

EL REGLAMENTO COMO MANIFESTACIÓN DE LA DELEGACIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA

4.1. Generalidades:

Una vez que nos hemos referido al Principio de Legalidad y en especial al Principio de Legalidad Tributaria, el punto focal de la presente investigación, se orienta a estudiar las posibles ilegalidades que revisten los mandatos consagrados en Reglamentos que forman parte del Ordenamiento Jurídico Venezolano, es por ello que debemos definir obligatoriamente esta figura de Rango Sublegal, a la que hemos hecho referencia con anterioridad.

En Venezuela, la Constitución Nacional confiere al Ejecutivo la Potestad para reglamentar leyes tal y como lo dispone su artículo 236, el cual determina:

Artículo 236

Son atribuciones y obligaciones del Presidente o Presidenta de la República:

(...)10. Reglamentar total o parcialmente las leyes, sin alterar su espíritu, propósito y razón.

Es clara la Norma Constitucional, en cuanto a la inalterabilidad de la Ley, cristalizando con ello, una limitación al Ejecutivo Nacional en materia Reglamentaria.

Tal interpretación, guarda similitud con lo dispuesto en el Derecho Argentino, en efecto, Barra (2000, consultado el 20/02/2008, en http://www.legalmania.com/derecho/reglamentos_administrativos.htm)

señala que el Poder Ejecutivo o el Presidente goza de la competencia de dictar Reglamentos Administrativos por su calidad de "jefe del gobierno" y "responsable político de la administración general del país" que le confiere el Artículo 99. 1 de la Constitución Nacional Argentina. Barra, igualmente indica que sin esta competencia el Presidente no podría ejercer tales cualidades constitucionales, y que aún cuando estas competencias son implícitas la Constitución Argentina (CNA), le confiere expresamente algunas competencias reglamentarias de este tipo como la prórroga de las sesiones ordinarias del Congreso o su convocatoria a extraordinarias (99.9, CNA) que es un acto institucional de efectos generales, o con relación a los reglamentos que precise dictar para supervisar la actuación del jefe de gabinete de ministros en la recaudación e inversión de las rentas de la Nación (99.10, CNA) o para comandar a todas la fuerzas armadas de la Nación (99.12, CNA) u organizar y distribuir a las mismas fuerzas (99.14 CNA), como también la declaración de guerra y represalias, con autorización del Congreso (99.15 CNA) y la declaración del estado de sitio (99.16 CNA) o la intervención federal a una Provincia (99.20 CNA también de naturaleza institucional).

En complemento a lo expuesto, Garrido Falla (1992, cp. Peña Solís, 2006,542) describe al Reglamento como: "Toda disposición jurídica de carácter general dictada por la Administración Pública y con valor subordinada a la Ley"

De igual forma, Cosculluela Montaner (1993 cp. Peña Solís, 2006,542) expone: "Son las normas que aprueban el Gobierno y la administración pública"

Para Dromi (1996, Ibídem.), el reglamento es un: "Acto unilateral dictado en ejercicio de la función administrativa que crea normas jurídicas generales"

Por su parte, la Doctrina Salvadoreña (Consultado el 23/04/20028 en <http://www.fusades.org.sv/files/Content/DEL/boletin17.htm>) ha definido al Reglamento en los siguientes términos:

Podemos definir reglamento como una norma jurídica de carácter general, emitida por un organismo que ordinariamente no tiene la capacidad de legislar, que desarrolla las disposiciones contenidas en otra norma jurídica de superior jerarquía.

Al respecto, Peña Solís (2006) se refiere a la dualidad existente en cuanto a la Naturaleza del Reglamento, pues los distintos Autores que hacen mención al mismo lo sitúan por un lado como Acto Administrativo y por otro, como Acto Normativo, sin embargo, señala el autor, que la tendencia dominante es situar al Reglamento en la segunda tesis.

En Argentina, Barra (2008, Ibídem) expresa:

Dentro de la propia Administración pública (...) Aquí rige el principio de la jerarquía de las normas según la jerarquía del órgano emisor y, por razones de seguridad jurídica, la prelación del reglamento sobre el acto administrativo o "principio de la inderogabilidad singular de los reglamentos", según la expresión de García de Enterría.(Subrayado nuestro)

Santamaría (2004) define el Reglamento como una norma jurídica de carácter general dictada por el Poder Ejecutivo. Igualmente expone que su rango en el orden jerárquico es inmediatamente inferior a la Ley, y generalmente la desarrolla.

Adicionando que, son dictados tradicionalmente por el Poder Ejecutivo, aunque los ordenamiento jurídicos actuales reconocen Potestad Reglamentaria a otros Órganos del Estado, por lo tanto, según la mayoría

de la Doctrina, se trata de una de las fuentes del Derecho, formando pues parte del Ordenamiento Jurídico.

4.2. Clasificación de los Reglamentos:

De acuerdo a Barra (2000, *Ibídem.*), los Reglamentos Administrativos, según su relación con la Constitución y las normas con calidad de ley emanadas del Congreso, se califican en autónomos, de ejecución, delegados y de necesidad y urgencia, todos hoy expresamente reconocidos por la Constitución Nacional Argentina.

En Venezuela, Peña Solís (2006, 532 y ss.) realiza una clasificación de los Reglamentos que en cierta medida, es coincidente con la anterior, por lo que para ello, presentaremos una breve comparación de las conceptualizaciones manejadas en el contexto del Derecho Continental en cuanto a la figura de los Reglamentos.

4.2.1. Reglamentos Autónomos:

Es importante conocer, que el Poder Reglamentario Autónomo se funda en la necesidad del Órgano de contar con la competencia explícita o implícita para desarrollar los principios de su propia organización y funcionamiento. Igualmente, esos principios normalmente se encuentran establecidos en una norma de jerarquía superior, que generalmente es insuficiente para contemplar todos los aspectos de la organización, o la totalidad de las reglas para su funcionamiento.

Es así como, este tipo de Reglamentos son "autónomos" porque no tienen relación directa con una norma concreta de mayor jerarquía, salvo la Constitución, que constituye su marco normativo. Sin embargo, ello no los excluye de su obligatoria subordinación al resto del ordenamiento jurídico legislativo, es decir, a la subordinación jerárquica con respecto a cualquier ley formal, lo que nos permite afianzar la tesis del respeto al Principio de

Legalidad, para este autor, el Reglamento administrativo aunque no está vinculado a ninguna Ley en concreto, se encuentra subordinado jerárquicamente a todas y cualquiera de las leyes sancionadas por el Congreso, a los tratados internacionales vigentes para la Argentina y a las normas del llamado "derecho derivado" de los tratados de integración. No pueden contradecir a ninguna de estas normas, ni en su letra ni en su espíritu. Finalmente alude que se trata, entonces de una "autonomía" relativa.

Al respecto Barra (2000, *Ibídem*) expone, que en caso de que los Reglamentos Administrativos sean emitidos por Órgano del Jefe de Gabinete de Ministros, que es quien ejerce la administración general del país (100.1, CN) este gozará de la competencia de "expedir los actos y reglamentos que sean necesarios para ejercer las facultades que le atribuye el referido artículo y aquellas que le delegue el presidente de la Nación". Es importante destacar que en Argentina, si el Jefe de Gabinete puede sancionar los Reglamentos Administrativos para ejercer las competencias delegadas por el Presidente, es porque el Presidente puede hacerlo en las mismas materias, ya que el órgano delegado no puede tener más competencias que el órgano delegante.

En Venezuela, Peña Solís (2006, 535), expresa que los Reglamentos Independientes o autónomos son aquellos dictados por la Administración o el Ejecutivo, sin estar vinculados a una Ley preexistente, en ámbitos materiales que no han sido regulados previamente por la Ley.

Por lo tanto, expone el autor, que estos Reglamentos, no tienen como finalidad, detallar, desarrollar o integrar leyes, sino regular materias de tratamiento olvidado por el Legislador, o aquellas que este ha decidido disciplinar de manera fragmentada.

Finalmente, es de destacar que, los términos “independiente” o “autónomo” son equivalentes, los cuales en Venezuela como parte del derecho Continental tienen un valor relativo, porque únicamente sirven para identificar una categoría de Reglamentos atendiendo a la variable objetiva, ya que no les es posible darles un valor absoluto, ya que todo Reglamento de una u otra forma está subordinado a la Ley.

4.2.2. Reglamentos de Ejecución

Son aquellos Reglamentos sancionados por el Poder Ejecutivo para la efectiva puesta en práctica de un Tratado o una Ley, por parte de la Administración, en los casos en que del contenido de la propia norma legal o convencional surge la necesidad de fijar un procedimiento o desarrollar su propio contenido en cuestiones de detalle, precisar datos (que pueden ser cambiantes según las circunstancias) o definir modalidades para su ejecución.

Al respecto, Peña Solís (2006, 532), se refiere a este tipo de Reglamentos como Ejecutivos, y a esos efectos señala que son aquellos actos normativos que la Administración dicta para regular una Ley preexistente, y citando a Garrido Falla (1989, Ibíd.) explica que estos Reglamentos son dictados para *“desarrollar los preceptos de una Ley anterior”*

La mayoría de los autores comparten la opinión de que la Potestad Reglamentaria Ejecutiva, no se reduce únicamente al establecimiento de normas que posibiliten la ejecución, propiamente de la Ley, sino que esas normas pueden desarrollar, explicar, detallar, completar e interpretar a la Ley Reglamentada, haciendo la salvedad de que esto será posible, siempre que estas no contrasten ni innoven en relación al espíritu, propósito y razón de la Ley.

En el Derecho Salvadoreño, estos Reglamentos se identifican como de Aplicación o de Ejecución, de los cuales la Doctrina Salvadoreña precisa lo siguiente:

Los Reglamentos de aplicación o de ejecución son aquellos emitidos para el desarrollo de las normas contenidas en una ley secundaria, para facilitar su aplicación. Son en estos reglamentos en los que normalmente se piensa al hablar de potestad reglamentaria y constituyen la mayor parte de los reglamentos.

Estos reglamentos son actos sublegales, fundamentados en la necesidad de que sean desarrollados los principios contenidos en las leyes secundarias para poder poner en práctica sus normas.(Subrayado nuestro). (Consultado el 12/01/2008 en <http://www.fusades.org.sv/files>)

La precitada Doctrina, señala que entre las características de estos Reglamentos se puede señalar el hecho de que no pueden ir más allá de la Ley que desarrollan. No pueden ampliar o restringir sus disposiciones o principios, no pueden llenar vacíos de ley y no pueden conceder derechos y obligaciones a los particulares que no estén contemplados en la ley.

Evidentemente, dada la consideración anterior, existen normas que no pueden ser establecidas por la vía reglamentaria, haciendo que el contenido de los Reglamentos de Ejecución o aplicación sea muy limitado, regulando únicamente aquellas acciones de los administradores públicos necesarias para aplicar la ley.

Al igual que en Venezuela, en el Salvador no existe un proceso de formación de los Reglamentos tan específico como el de formación de Ley, por lo que su emisión es bastante informal. Las únicas disposiciones legales en el Derecho Salvadoreño que se refieren a esto, exigen la Refrenda de la firma Presidencial por el Ministro del ramo (Art. 163 CN., repetido en el Art. 5 del Reglamento Interno del Órgano Ejecutivo) y la

publicación del Reglamento establecido en el artículo 7 del Código Civil Salvadoreño que se incluyó en el Código de ese país cuando aún la norma constitucional no establecía la *vacatio legis*

4.2.3. Reglamentos Delegados

En principio, es conveniente señalar que la Delegación es un instituto típico del Derecho Público por el cual se autoriza a que un órgano transfiera a otro el ejercicio de su propia competencia. Indica además, que la transferencia normalmente tiene un contenido determinado y hasta la explicitación de las finalidades a obtener, como así también suele tener un plazo preciso.

En el caso de los Reglamentos Delegados, el órgano delegante es de superior o, excepcionalmente, de igual jerarquía que el órgano delegado; Barra (Ibídem), señala que: “la inversión de esta relación jerárquica resultaría absurda y contradictoria con la naturaleza del propio instituto.”

Para el precitado autor, la delegación es de interpretación restrictiva, pues siempre requiere de una norma que la autorice ya que se parte del principio de que el ordenamiento, al dotar a un órgano de una determinada competencia, quiere que ese órgano y no otro la ejerzan.

En Argentina, la jurisprudencia ha señalado que, en razón de los caracteres propios, ese sistema no puede considerar la existencia de "reglamentos delegados" o de "delegación legislativa" en sentido estricto, entendiendo por tal al acto del órgano legislativo por el cual se transfiere aún con distintos condicionamientos en beneficio del "ejecutivo", determinada competencia atribuida por la Constitución al primero de tales órganos constitucionales.

La Constitución Nacional Argentina, en su artículo. 76 prohíbe la delegación legislativa en el Poder Ejecutivo, salvo en materias

determinadas de administración o de emergencia pública, con plazo fijado para su ejercicio y dentro de las bases de la delegación que el Congreso establezca

La regla general de prohibición tiene dos excepciones. La primera es la otorgada para enfrentar una situación de "emergencia pública", similar al que justifica el dictado de reglamentos de necesidad y urgencia aunque su diferencia estriba en que, en la delegación, el Congreso actúa a priori, delegando, mientras que en el segundo supuesto existe una inactividad del Congreso por la imposibilidad de seguir el procedimiento ordinario para la sanción de las leyes, tal y como lo señala el artículo 99.3 de la Constitución Nacional Argentina, En el caso de necesidad y urgencia, el Congreso actúa a posteriori, aceptando o rechazando el reglamento o decreto de esta naturaleza, en definitiva ejerciendo una tarea de control específicamente establecida en la norma constitucional. En el caso de la delegación, esta intervención posterior del Congreso es posible, aunque no la prevea expresamente la norma constitucional, aquí el Congreso puede expresar su disconformidad con la manera en que el Ejecutivo ejerció la competencia delegada, y en consecuencia, podrá derogar o modificar el Reglamento Delegado, sin perjuicio de su validez y vigencia hasta ese momento.

Finalmente, existen Reglamentos Delegados cuando el Congreso transfiere total o parcialmente, pero en bloque el ejercicio de una competencia propia al Poder Ejecutivo, definiendo sólo la materia a regular y la finalidad querida por el Legislador.

Cuando Peña Solís (200,537) hace referencia a este tipo de Reglamentos, e indica que los mismos configuran la "deslegalización", en cuanto a estos, Peña Solís manifiesta que la Doctrina italiana define a este tipo de Reglamentos como el producto normativo que surge de un

proceso de deslegalización, que de acuerdo a García de Enterría consiste en:

(...) la operación que efectúa una ley que, sin entrar en la regulación material de un tema, hasta entonces regulado por Ley anterior, abre dicho tema a la disponibilidad de la potestad reglamentaria de la Administración (...)

Al respecto, se expone como Principio de este Reglamento, que estos no son los que determinan los efectos modificatorios o derogatorios de la Leyes preexistentes.

Se realza que, al Promulgarse los Reglamentos siguen siendo de Rango Sublegal, aún cuando ocupen espacios legislativos, o deroguen materialmente leyes anteriores, en virtud de que la degradación de esas leyes es el resultado de disposiciones de las leyes de deslegalización.

En adición, Peña apunta que, la Ley Italiana que establece este tipo de Reglamentos establece como límite infranqueable por los mismos, a la Reserva Legal. En efecto, está prohibida la deslegalización en materias que la Constitución Reserva a la Ley.

4.2.4. Reglamentos de Necesidad y Urgencia

Los Reglamentos de Necesidad y Urgencia denominados por Barra (2000, Ibíd.) como "decretos" de necesidad y urgencia se ejercen por el Poder Ejecutivo o Presidente de la República, sin que este Órgano Superior de la Constitución lo haya autorizado previamente.

En estos casos, explica el autor, que al sancionar un Reglamento o Decreto de Necesidad y Urgencia el Poder Ejecutivo asume la

competencia material que la Constitución le otorga al Congreso, regulando materias que corresponden sean tratadas por ley formal por expresa disposición constitucional. Barra comenta que los Reglamentos de Necesidad y Urgencia, no pueden expresar una actuación irregular del Ejecutivo, pues su desarrollo debe circunscribirse a ciertas condiciones, En Argentina, tal actividad materialmente legislativa del Presidente de la Nación se encuentra autorizada por la propia Constitución en su artículo 99 numeral 3.

La Corte Suprema de Justicia de ese País ha ido desarrollando, en una jurisprudencia la Doctrina interpretativa del citado artículo 99.3, Específicamente referida al caso "Verrocchi, Ezio Daniel c/ Poder Ejecutivo Nacional", del 19 de agosto de 1999, del cual Barra, ha presentado la siguiente síntesis:

- 1) La sanción del Decreto o Reglamento de Necesidad y Urgencia es de competencia exclusiva del Poder Ejecutivo, y debe ser decidido "en acuerdo general de ministros", quienes, junto con el Jefe de Gabinete de Ministros, deberán refrendarlo. Este es un requisito que hace a la validez formal del reglamento, susceptible de revisión judicial.
- 2) Lo importante para sancionar este tipo de Reglamentos, es que se verifique a) la razón de necesidad y urgencia, de naturaleza, excepcional, para resolver una determinada situación política, social, económica o cualquier otra que necesite de una respuesta legislativa. Se trata de una situación de excepción, no ordinaria con respecto al curso natural de los acontecimientos de la vida social, distinta de la "emergencia" justifica la adopción de medidas restrictivas de ciertos derechos constitucionales. El Decreto de Necesidad y Urgencia puede tener este contenido o no, es decir, puede o no ser una norma de "emergencia" y puede o no serla en la medida que la excepcional necesidad y urgencia pueda ser afrontada con decisiones que no avancen sobre los derechos de los particulares. La excepcional razón de necesidad y urgencia justifica el dictado de la norma desde el punto de vista orgánico, y b) la imposibilidad de seguir el trámite legislativo ordinario, lo

que indica que la cuestión la justificación habilitante es estrictamente temporal y no referida a los alcances de la norma formalizada en el Decreto de Necesidad y Urgencia.

En el caso "Verrocchi", se establece que para que el Poder Ejecutivo pueda ejercer legítimamente facultades legislativas que, en principio, le son ajenas, es necesaria la concurrencia de alguna de estas dos circunstancias: 1) Que sea imposible dictar la ley mediante el trámite ordinario previsto por la Constitución, vale decir, que las cámaras del Congreso no puedan reunirse por circunstancias de fuerza mayor que lo impidan, como ocurriría en el caso de acciones bélicas o desastres naturales que impidiesen su reunión o el traslado de los legisladores a la Capital Federal ; o 2) que la situación que requiere solución legislativa sea de una urgencia tal que deba ser solucionada inmediatamente, en un plazo incompatible con el que demanda el trámite normal de las leyes.

La Reforma Constitucional Argentina de 1994 define al **Ejecutivo** en su artículo 99.3 como "**co-legislador**" al sancionar los Decretos de Necesidad y Urgencia, El Ejecutivo, participa en la formación de las leyes con arreglo a la Constitución, las promulga y hace publicar. Dentro de este cometido constitucional se encuentra el excepcional de sancionar los decretos de Necesidad y Urgencia, actos de naturaleza materialmente legislativa que también, desde el aspecto procesal, "participa(n) de la formación de las leyes" en colaboración con el Congreso, puesto que estos Decretos quedan inmediatamente sometido a la aprobación o rechazo por parte del Legislativo.

Complementa el autor, explicando que el precitado artículo 99.3 de la Constitución Nacional Argentina tiene un alto contenido político porque impide la parálisis de la acción de gobierno (que en un sistema presidencialista es de extrema gravedad) por la falta de coincidencia entre el Ejecutivo y el Legislativo, cuando el primero no recibe el suficiente

apoyo del segundo, lo que incluso puede suceder por la conducta de legisladores del propio partido oficialista.

Es importante expresar, que en caso de diferencia, prevalecerá la decisión del Poder Legislativo, pues este puede rechazar el Reglamento, pero tal decisión, tendrá que ser expresa, previo debate, del que probablemente surja una ley con un contenido distinto que el del Reglamento rechazado, pero siempre con algún contenido.

En definitiva, no se trata de un ejercicio arbitrario del Ejecutivo que, por meras razones de conveniencia decide omitir la intervención del Congreso en el tratamiento de un determinado asunto.

En esta circunstancia, Barra (2000, *Ibíd*em) resume lo siguiente:

El Congreso de acuerdo a la Constitución Argentina, ya no podrá guardar silencio, pues de lo contrario el Reglamento con efectos de ley continuará vigente. Aún cuando la decisión del Ejecutivo resulte irrazonable o arbitraria, pues no existe, en el caso, ni la necesidad, ni la urgencia, ni la excepcionalidad de la situación, el Congreso puede rechazarla en pocas horas y el Presidente o su Jefe de Gabinete de Ministros llevados al borde de la remoción, o a la remoción misma. (Subrayado nuestro)

Respecto a lo anterior, el autor agrega que: *"(...) se trata de una cuestión de relaciones políticas entre los dos poderes, cuyo juzgamiento es ajeno al rol, a la jurisdicción, incluso al "expertise" de los jueces."*

La decisión del Poder Ejecutivo de sancionar un Decreto de Necesidad y Urgencia, es de naturaleza discrecional, no reglada, que no debe ser arbitraria. Propio es aclarar, que los jueces no pueden juzgar acerca del contenido de una decisión discrecional, aunque si de su arbitrariedad. Barra, reflexiona acerca de ello y alude que esto es propio del control de los actos administrativos o, incluso, de otro tipo de Reglamentos

Administrativos, pero no puede aplicarse a estos tan singulares a los que la Constitución les otorgó un sistema de control especial por parte del Poder Legislativo.

Es oportuno exponer, que la aprobatoria o rechazo de estos Reglamentos se deben dar, expresamente. Al respecto, Barra, señala que para ello la Constitución no fija plazo alguno, aunque si lo podría hacer la ley reglamentaria, la permanencia del silencio más allá del vencimiento de aquel hipotético plazo solo puede producir la continuidad de la vigencia del Reglamento.

La aprobación no modifica la situación jurídica existente, generada a partir de la sanción del Reglamento, aunque su conveniencia práctica, a los efectos de la seguridad jurídica, es la manifestación expresa de la conformidad del Congreso con el Reglamento, implicando la imposibilidad de un rechazo posterior, sin perjuicio de que luego, como cualquier ley, este pueda ser derogado o modificado por una ley posterior.

El rechazo, en cambio, señala Barra, provoca una radical alteración de la situación jurídica existente hasta ese momento, con efectos trascendentes.

En Venezuela, estos Reglamentos son reconocidos por Peña Solís (2006, 540) como de "Necesidad", y al respecto apunta que son instrumentos normativos que rompen con el principio de primacía de Ley (*"contra legem"*), en virtud de que pese a que emanan del Gobierno derogan leyes preexistentes. Son dictados sobre la base de la configuración de un estado de necesidad, definiéndolo como: *"La concurrencia de diversos tipos de situaciones en la Nación , tales como graves alteraciones del orden público, estados de emergencias derivados de razones económicas o de catástrofes, gobiernos provisionales,*

guerras, etc.” En este sentido, el autor, cita a García De Enterría, quien indica:

“(…) Hay una reserva de poder último en la Administración que no solo le permite, sino que la obliga a actuar en la situación de circunstancias excepcionales para salvar los valores sociales supremos”

Finalmente, la Doctrina Argentina propugna que de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 99.3 de la Constitución Nacional de ese país, los Decretos de Necesidad y Urgencia pueden regular cualquier materia, **con exclusión de la "penal, tributaria, electoral o el régimen de partidos políticos"**. Estas son normas que no le son atribuidas al Ejecutivo, por lo cual, al sancionarse Reglamentos de este tipo sobre las materias indicadas, ni siquiera el Congreso podría aprobarlos como tales. Se puede decir que, la decisión aprobatoria de este tipo sería también inconstitucional.

4.3. Vigencia de los Reglamentos

A título ilustrativo se indica, que Los Reglamentos, entran en vigencia desde su publicación en la correspondiente Gaceta Oficial salvo que establezcan en sus textos una “vacatio”, en este sentido, no existe obstáculos para que en el texto del Reglamento pueda fijarse un término para su entrada en vigencia, con posterioridad a su publicación en Gaceta Oficial.

Para Peña, todo acto normativo (incluyendo reglamentos internos), debe ser publicado en Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, máxime después de la entrada en vigencia de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos.

4.4. Pérdida de Vigencia de los Reglamentos

De acuerdo a Peña Solís (2006), debemos señalar que los instrumentos reglamentarios pierden su vigencia activando tres vías, a saber:

Por Actos del Poder Ejecutivo

Por analogía al artículo 7 del Código Civil y el 218 de la Constitución de 1999, en el entendido de que las leyes solo pueden derogarse por otras leyes, es así como, un reglamento puede derogarse por otro, pudiendo también reformarlo total o parcialmente, en este particular, se impone el principio de inderogabilidad de Reglamentos por actos particulares (Art. 13 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos)

Por Actos del Poder Legislativo

En tanto que rige para estos casos el Principio de Primacía de la Ley sobre el reglamento, por lo tanto, las Leyes sancionadas por el Poder Legislativo, pueden derogar cualquier Reglamento. Ahora bien, para los casos de reglamentos Ejecutivos de Leyes reformadas total o parcialmente, la Doctrina y la Jurisprudencia consideran que el Reglamento se mantiene vigente si alguno de sus dispositivos resulta compatible con la nueva Ley.

Por los Actos del Poder Judicial

Cuando el Poder Judicial ejerce el control de la legalidad de los Actos del Poder Público, a través del fallo Judicial que determina la conformidad o disconformidad de los actos del poder Público con el Ordenamiento Jurídico. Para el caso de los Reglamentos Ejecutivos, el vicio de

ilegalidad se materializa en la alteración del espíritu, propósito o razón de la Ley reglamentada o cuando infringen disposiciones de cualquier Ley o actos con fuerza de Ley.

4.5. Alcances y Límites de los Reglamentos en el Sistema Tributario

En Venezuela, Peña Solís, (2006, p.596 y ss.) Señala que los Reglamentos deben ser sometidos a los dos Instrumentos Normativos que lo limitan, por un lado, la Constitución y por el otro, la Ley.

De igual forma, el autor refiere que la Constitución, refleja el Principio de superioridad material, por lo tanto, las disposiciones constitucionales valen más que el resto de los instrumentos que integran el Ordenamiento Jurídico, todo esto tiene su asidero en lo consagrado en el artículo 7 de la Constitución Nacional, el cual establece las limitaciones del Poder Ejecutivo y la Administración Pública para ejercer la Potestad Reglamentaria.

En efecto, el mencionado artículo indica lo siguiente:

Artículo 7.

La Constitución es la norma suprema y el fundamento del ordenamiento jurídico. Todas las personas y los órganos que ejercen el Poder Público están sujetos a esta Constitución.

Se considera entonces, que cualquier infracción al límite constitucional, conducirá a la nulidad o a la inaplicación del Reglamento.

Peña Solís (2006, Ibídem.) comenta, que la Constitución vigente le reconoce autonomía funcional de manera expresa a la administración

Tributaria Nacional a través del artículo 317, por lo tanto, no tiene ningún tipo de dependencia con respecto a otros Órganos del Poder Público, debido a que su marco contralor está fomentado en la Constitución y por las Leyes que los crean o regulan.

A los fines de documentar la posición expuesta, resulta apropiado hacer mención de la Sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, con fecha de 21 de noviembre de 2001, **caso Partido Político SOCIAL CRISTIANO COPEI**, acción de nulidad por razones de inconstitucionalidad contra las normas previstas en los artículos 2 y 6 de la Ley sobre Régimen Cambiario, publicada en la Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 4.897 Extraordinario, del 17 de mayo de 1995, en la cual se manifestó lo siguiente:

...”Al respecto quiere precisar esta Sala, que la figura de la reserva legal viene dada por la consagración a nivel constitucional de determinadas materias que, debido a la importancia jurídica y política que tienen asignadas, sólo pueden ser reguladas mediante ley, desde el punto de vista formal, y ello excluye la posibilidad de que tales materias sean desarrolladas mediante reglamentos o cualquier otro instrumento normativo que no goce de dicho rango legal.

Ahora bien, en virtud de lo previsto en el artículo 190, numeral 10 de la Constitución de 1961 -hoy, artículo 236, numeral 10 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela- el Ejecutivo Nacional puede reglamentar las leyes que se dicten en materias que pertenezcan a la reserva legal, incluso cuando tengan carácter de leyes orgánicas; lo que permite la participación del Poder Ejecutivo en el desarrollo de los principios contenidos en la Ley, siempre que no altere su espíritu, propósito y razón, y sin que ello pueda significar, en modo alguno, el otorgamiento al Presidente de la República de la potestad de legislar en torno a la materia o materias específicas que estén delimitadas por la Ley.

Así, el principio de la reserva legal contiene una obligación para el legislador de regular en el texto de la Ley de que se trate, toda la materia relacionada con ésta, de tal manera

que, sólo puede remitir al reglamentista la posibilidad de establecer o fijar los detalles de su ejecución, esto es, explicar, desarrollar, complementar e interpretar a la Ley en aras de su mejor ejecución, estando prohibidas, por constituir una violación a la reserva legal, las remisiones “genéricas” que pudieran originar reglamentos independientes, o dar lugar a los reglamentos “delegados”.” (Consultado el 12/01/08, en <http://www.tsj.gov.ve>) (Resaltado y subrayado nuestro)

Amparados en el Principio de Reserva Legal, en un Reglamento sólo se pueden fijar detalles para la ejecución de la ley, y como indica la sentencia se debe “explicar, desarrollar, complementar e interpretar a la ley en aras de su mejor ejecución, estando prohibidas, por constituir una violación a la reserva legal, las remisiones ‘genéricas’ que pudieran originar reglamentos independientes, o dar lugar a los reglamentos ‘delegados’ ”.

Cabe señalar que los límites que embargan el Ejercicio de la Potestad Reglamentaria, también están consagrados en el artículo 87 de la Ley Orgánica de la Administración Pública, el cual es del tenor siguiente:

Artículo 87.

El ejercicio de la potestad reglamentaria corresponde al Presidente o Presidenta de la República, en Consejo de Ministros, de conformidad con la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela y las leyes. Los reglamentos no podrán regular materias objeto de reserva de ley, ni infringir normas con dicho rango. Además, sin perjuicio de su función de desarrollo o colaboración con respecto a la ley, no podrán tipificar delitos, faltas o infracciones administrativas, establecer penas o sanciones, así como tributos, cánones u otras cargas o prestaciones personales o patrimoniales de carácter público. (Subrayado nuestro)

Igualmente Peña (2006, *Ibíd.*), señala que fue Rousseau quien reivindicó la primacía de la Ley como producto normativo, pero que tal

posición fue superada por el Principio de Supremacía Constitucional, antes indicado. Sin embargo, manifiesta que tanto la esencia como la existencia del Reglamento continúan estando en función de la Ley y agrega:

“Efectivamente, la relación antes descrita sigue basándose en la idea de la preferencia o primacía de la Ley sobre el reglamento, de manera que siendo ambos actos normativos, **el segundo siempre tendrá un carácter secundario con respecto a la primera**” (Resaltado nuestro)

Es así como, sobre la base de la Doctrina y Jurisprudencia expuesta, podemos determinar la diferencia jerárquica existente entre la Ley y el Reglamento así como de la posición de estos ante los Preceptos Constitucionales.

CAPÍTULO V

LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE

5.1.- Derechos del Contribuyente como Derecho Humano

Como se ha explicado, la Jurisprudencia Nacional y Extranjera convergen de manera definitiva en el Resguardo de los intereses del Contribuyente, es así como, Uribe (2000,6, cp. Morales, 2004,49) se refiere a los Derechos y Garantías de este en su máxima dimensión, situándolos entonces como un Derecho intrínseco a la condición humana.

El precitado autor se expresa en los siguientes términos:

(...) Así, si todo contribuyente es una persona humana y toda persona humana es titular de derechos humanos fundamentales e irrenunciables, es evidente que todo contribuyente goza y debe poder ejercer tales derechos. Con la ayuda de este silogismo simple se pretende rescatar a la persona humana del contribuyente, de la mera condición sustantiva de obligado o sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, en que se le suele colocar, no únicamente para hacerlo transitar por la mas amplia aunque ilimitada situación de administrado, objeto de actos unilaterales ejecutivos y ejecutorios emanados de la Administración Pública, sino para poner de manifiesto su dimensión de ser humano, cuya tutela de libertad indefectiblemente es y debe ser el norte de la organización estatal, por encima de cualquier otro objetivo(...)

La Constitución Venezolana, encuadra igualmente la primacía de los Derechos Humanos, y asigna al Estado la obligación de garantizarlos indefectiblemente, es así como encontramos en el artículo 19 de la Carta Fundamental, lo siguiente:

Artículo 19.

El Estado garantizará a toda persona, conforme al principio de progresividad y sin discriminación alguna, el goce y ejercicio irrenunciable, indivisible e interdependiente de los derechos humanos. Su respeto y garantía son obligatorios para los órganos del Poder Público, de conformidad con esta Constitución, con los tratados sobre derechos humanos suscritos y ratificados por la República y con las leyes que los desarrollen.

El artículo transcrito, guarda estricta relación con lo propuesto por Uribe, pues si reconocemos a estos Derechos y Garantías del Contribuyente como parte integrante de los Derechos Humanos, encontramos el respaldo de ello en los cimientos de nuestra Constitución Nacional, otorgándole invulnerabilidad y fortaleza a estos Derechos inherentes a la condición humana.

Es tan clara la preeminencia de los Derechos Humanos, que el texto Constitucional obliga a todos los Órganos del Poder Público a respetarlos y garantizarlos, y a esos fines, permite a todos y cada uno de los ciudadanos el acceso a los medios de administración de Justicia, de conformidad con lo previsto en sus artículos 26 y 27, los cuales son del contenido siguiente:

Artículo 26.

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.
(Subrayado nuestro)

Brewer (2000,163) señala con respecto a este artículo, que la Norma Fundamental incorporó a nuestro Constitucionalismo, el principio del Derecho a la Tutela Judicial Efectiva, que proviene del constitucionalismo del Derecho Español (Art. 21,1, Constitución de 1978); y el Derecho de rango Constitucional a la Celeridad Judicial.

Es decir, la garantía de ese Derecho no solo se agota en la materialización de la actividad jurisdiccional en Pro de nuestros intereses, sino que obliga a que todas estas actuaciones respeten el Principio de celeridad Procesal.

5.2.- Derechos del Contribuyente

Como es de entenderse, la relación Jurídico Tributaria, comporta una serie de Derechos o Prerrogativas para con el Contribuyente, es por ello que dentro de los Derechos que relevantemente admite esa cualidad de sujeto Pasivo, encontramos los siguientes:

- El Contribuyente, debe recibir un servicio eficiente por parte de la Administración Tributaria puesto que este Órgano no puede ser ajeno a las solicitudes, reclamos y denuncias formuladas por el Contribuyente.
- Como un Principio Constitucional, igual derecho, tiene el Contribuyente de ser oído, y asistido, y a que no se le imponga una obligación de pago superior a la establecida por Ley, en virtud del Principio de no Confiscación.
- Por lo anterior, el Contribuyente debe tener información certera sobre los Tributos a los que está obligado pagar, así como, recibir explicación del alcance y contenido de las normas tributarias por

parte de la Administración, en esa medida, gozará de la presunción de la buena fe.

- El Contribuyente tiene Derecho a ser notificado de los actos emitidos por la Administración Tributaria, que sean de su interés, igualmente a ser notificado sobre los recursos y medios de defensa contra los actos administrativos emanados de la Dirección de Administración Tributaria.
- Finalmente, el Contribuyente tiene Derecho a hacer uso oportuno de los recursos y medios legales de defensa en el curso de los procedimientos administrativos que se le realicen, sean estos de naturaleza tributaria o administrativa.

5.3.- El Control Jurisdiccional

En consonancia con el artículo 26 Constitucional señalado *ut supra*, hacemos referencia al contenido del artículo 27 Constitucional, el cual consagra lo siguiente:

Artículo 27. Toda persona tiene derecho a ser amparada por los tribunales en el goce y ejercicio de los derechos y garantías constitucionales, aun de aquellos inherentes a la persona que no figuren expresamente en esta Constitución o en los instrumentos internacionales sobre derechos humanos.

El procedimiento de la acción de amparo constitucional será oral, público, breve, gratuito y no sujeto a formalidad; y la autoridad judicial competente tendrá potestad para restablecer inmediatamente la situación jurídica infringida o la situación que más se asemeje a ella. Todo tiempo será hábil y el tribunal lo tramitará con preferencia a cualquier otro asunto.

La acción de amparo a la libertad o seguridad podrá ser interpuesta por cualquier persona; y el detenido o detenida

será puesto o puesta bajo la custodia del tribunal de manera inmediata, sin dilación alguna.

El ejercicio de este derecho no puede ser afectado, en modo alguno, por la declaración del estado de excepción o de la restricción de garantías constitucionales. (Subrayado nuestro)

De Acuerdo a Brewer (Ibídem) el artículo que precede sigue la orientación del artículo 49 de la Constitución de 1961, al regular la institución del Amparo como un Derecho Constitucional, que se manifiesta a través del ejercicio de los distintos medios o recursos judiciales de protección incluyendo la acción de Amparo, recogiendo todos los principios fundamentales que en esta materia se desarrollaron en aplicación de la Ley Orgánica de Amparo sobre Derechos y Garantías Constitucionales.

En adición, la Constitución Nacional en su artículo 253, prescribe lo relacionado a la potestad de administración de Justicia que emana de la Ley, y que otorga al Contribuyente un instrumento de control contra arbitrariedades o incompatibilidades cometidas en contra de los preceptos Constitucionales, el precitado artículo establece lo siguiente:

Artículo 253.

La potestad de administrar justicia emana de los ciudadanos y ciudadanas y se imparte en nombre de la República por autoridad de la ley.

Corresponde a los órganos del Poder Judicial conocer de las causas y asuntos de su competencia mediante los procedimientos que determinen las leyes, y ejecutar o hacer ejecutar sus sentencias.

El sistema de justicia está constituido por el Tribunal Supremo de Justicia, los demás tribunales que determine la ley, el Ministerio Público, la Defensoría Pública, los órganos de investigación penal, los o las auxiliares y funcionarios o funcionarias de justicia, el sistema penitenciario, los medios alternativos de justicia, los ciudadanos o ciudadanas que participan en la administración de justicia conforme a la ley y los abogados autorizados o abogadas autorizadas para el ejercicio.(Subrayado nuestro)

Una vez señalado el contenido del artículo 253 Constitucional, se pueden precisar las bases para activar los mecanismos de defensa de nuestros derechos en el sentido más amplio.

Por su parte, Villegas (1992,188) expresa que dentro de la separación de Poder del Régimen de Gobierno Argentino, el órgano al cual corresponde velar por el debido acatamiento a la Constitución es el Poder Judicial, tal afirmación, coincide con los postulados del Derecho Venezolano.

De igual forma, señala el precitado autor, que en materia tributaria, la creación y percepción de gravámenes están sometidos como cualquier acto estatal al control judicial de constitucionalidad. La inconstitucionalidad puede provenir de leyes o actos violatorios de las garantías constitucionales que en forma directa o indirecta protegen a los contribuyentes, o también de leyes o actos violatorios de la delimitación de potestades tributarias entre Nación y Provincias.

Al respecto, el autor indica que ese control judicial no se ejerce de manera abstracta, pues los Jueces no pueden tomar *Per se* una Ley Tributaria y declararla violatoria de una Garantía Constitucional.

Bidart Campos (1972,63 c.p. Villegas, 1992) expresa que la Corte Argentina ha sostenido reiteradamente que en el orden federal no hay acciones declarativas de “inconstitucionalidad pura”, cuyo efecto sea el de obtener la sola declaración de ineficacia de normas legales. Al contrario, el control de constitucionalidad “funciona” dentro de las causas judiciales, en la medida que es pertinente para solucionar una controversia, y siempre que pueda llegarse a una sentencia condenatoria que reconozca la legitimidad de un Derecho que está en pugna con las cláusulas constitucionales.

De esta manera, Bidart Campos (Ibíd., p. 61,64) alude: “Sólo es sujeto legitimado para provocar el control de constitucionalidad judicial, el titular actual de un derecho que padece agravio por las normas o actos inconstitucionales”

En ocasión de lo expuesto por Bidart Campos, guarda interés lo dispuesto por Villegas, al apuntar que la invalidez que declara el Poder Judicial está limitada al caso planteado, y deja sin efecto la norma o el acto, respecto únicamente a las partes intervinientes en el pleito, aclara Villegas, que la declaración de inconstitucionalidad de una ley impositiva, no significa que esta cese en su aplicación general.

No obstante, es probable, según refiere Villegas, que ante las declaraciones emanadas del Órgano Jurisdiccional, el legislador modifique la Ley ateniéndose al Criterio Jurisprudencial, como ha sucedido en diversas ocasiones en Argentina en casos en que la Corte declaró confiscatorias ciertas leyes o disposiciones tributarias, como por ejemplo, las alícuotas de los impuestos sucesorios, caso en el cual el Legislador voluntariamente las adecuó a la Decisión Judicial.

Igualmente, expresa el autor que lo anterior es la representación ideal de cómo deben funcionar los Poderes del Estado, es decir, separados pero interinfluídos.

Finalmente, se puede establecer que la impugnación de los Instrumentos Legales no otorga al Órgano de Justicia una facultad Legislativa o Colegislativa que no le compete, pues está limitado en cuanto a la facultad para modificar o anular leyes en forma general, establecer alícuotas en reemplazo de las declaradas confiscatorias, revisar la oportunidad o conveniencia de las leyes impositivas, o el acierto económico con el que el Legislador estableció el Tributo.

CONCLUSIONES

Una vez desarrollados los Capítulos que anteceden, se concluye, que el Principio Constitucional de Legalidad Tributaria, consagra un límite trascendental en la creación de los Tributos; a la vez que representa la materialización del respeto por parte del Estado al Bloque de Derechos y Garantías Tributarias en su máxima expresión, constituyéndose en un Principio Rector para la Defensa de los Derechos Intrínsecos a la condición humana.

El Principio de Legalidad Tributaria demanda que los caracteres esenciales del Tributo, la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, deban estar consignados de manera expresa en la Ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de la Administración Tributaria.

De esta manera, resulta impropio compartir la Tesis que propugna en primer lugar que aplicar la figura de la Delegación es Inconstitucional, y que en segundo término, esta de pié a la desaparición del fundamento principal de la división de los Poderes, puesto que no es de la naturaleza de la Delegación permitir la ejecución arbitraria de funciones.

A esos efectos, es importante estar al tanto de que al concretarse la Delegación, la Política Legislativa debe estar previamente delineada en forma clara por el Congreso (Asamblea Nacional), para evitar la producción de decisiones sometidas a la discrecionalidad de los Órganos Administrativos.

Al respecto, existe coincidencia con el criterio manejado por Bielsa, quien considera que no pueden delegarse atribuciones impositivas tributarias, pues esta facultad está condicionada por la Ley y la Constitución Nacional, en este sentido, solo se admitirá la Delegación en materias no

Reservadas a la Ley, siendo propio indicar que se debe tener presente que la Delegación, pese a su difusión, no debe dejar de ser un Instituto de Excepción.

En adición, de conformidad con la Jurisprudencia Venezolana, se discurre que en un Reglamento sólo se pueden fijar detalles para la ejecución de la Ley, y por lo tanto, este debe, explicar, desarrollar, complementar e interpretar a la Ley en aras de su mejor ejecución, estando prohibidas, por constituir una violación a la Reserva Legal, las remisiones genéricas que pudieran originar Reglamentos Independientes, o dar lugar a los Reglamentos Delegados.

Sobre la base de lo que antecede, se considera que la remisión al Reglamento que hace la Ley Orgánica de Telecomunicaciones en su artículo 149, otorgándole a este instrumento de rango sublegal, la facultad para definir el modelo de cálculo de una Tasa, Viola el Principio de Legalidad Tributaria establecido en el artículo 317 de la Constitución Nacional, desarrollado a su vez en el artículo 3 del Código Orgánico Tributario.

En función de ello, no se comparte el carácter de “Medio Complementario para la aplicación del Tributo” que le otorga parte de la Doctrina Venezolana al Reglamento, aún cuando dogmáticamente esta premisa pueda considerarse dentro del Principio de Legalidad más “Atenuado” o “Flexible”, que admite que fijadas las bases o pautas en la Ley, pueda ésta delegar en el Órgano Ejecutivo ciertos elementos de la relación jurídica tributaria, dejando claro que el aplicar el principio de “Legalidad Flexible” no implica separarse del Principio de Legalidad, la Legislación, la Doctrina y la Jurisprudencia.

De la misma forma, en referencia a la aplicación del articulado de la LOT, que hace remisión a los Reglamentos, se debe acotar que, La Reserva

Legal viene dada por la consagración a nivel Constitucional de determinadas materias que, debido a la importancia jurídica y política que tienen asignadas, sólo pueden ser reguladas mediante Ley desde el punto de vista formal, excluyendo con ello la regulación mediante Reglamentos, por tanto, es este Principio el que debe prevalecer en cuanto a la imposición del Tributo.

Finalmente, es importante dejar claro, que si se persigue la declaración de inconstitucionalidad de una ley impositiva por parte del Poder competente, esta no cesará en su aplicación general sino en cuanto a la disposición atacada, sin embargo, ante las declaraciones emanadas del Órgano Jurisdiccional, el Legislador puede modificar la Ley ateniéndose al Criterio Jurisprudencial.

RECOMENDACIONES

Se considera imprescindible que el Legislador Venezolano, cumpla a cabalidad los Postulados de la Constitución Nacional desarrollados específicamente en el Artículo 87 de la Ley Orgánica de la Administración Pública, al momento de delegar en un Reglamento materias originariamente reservadas al Imperio de la Ley.

De igual forma, se considera que la Ley Orgánica de Telecomunicaciones Vigente debe someterse a un estudio pormenorizado de su contenido, haciendo especial énfasis en las normas impositivas que instituye.

En el caso de verificarse la existencia de leyes que hagan remisión a Normas de Rango Sublegal para la aplicación del Tributo, se hace necesario activar los Mecanismos de Protección al Contribuyente, establecidos en la Constitución y la Ley.

Finalmente, es recomendable que sea siempre la Ley la que determine, todos los elementos del Tributo, incluyendo la forma en que se aplicará este, dejando al Reglamento, materias puramente complementarias.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Alfonzo, J. (2004) **En la Balanza: Principio Constitucional de Legalidad Tributaria**. Disponible: [http //: www.tpa.com.ve](http://www.tpa.com.ve).

Anónimo (2008), **Los Reglamentos delegados**, Argentina, Disponible: <http://www.elregistroycontrol.com.ar/dadm2reglamentosdelegados>.

Anónimo (2008). **La Potestad reglamentaria en el Derecho salvadoreño**, El Salvador, Disponible: <http://www.fusades.org.sv/files/>

Arévalo Vela, Abel Angel (2004) **Principio de Legalidad**. Perú: Pucallpa.

Badell y Grau. (2004). **Comentarios a la Ley Orgánica de Telecomunicaciones**. Disponible: [http// www.badellgrau.com](http://www.badellgrau.com) .

Barra, Rodolfo (2000). **Reglamentos Administrativos**. Disponible: http://www.legalmania.com/derecho/reglamentos_administrativos.htm

Brewer Carías Allan, (2000). **La Constitución de 1999 comentada**, Caracas- Venezuela: Editorial Arte.

Código Orgánico Tributario. Gaceta Oficial N° 4.727 Extraordinario de fecha 27 de mayo de 1994.

Código Orgánico Tributario comentado y comparado (2002). Caracas: Legislec Editores.

Colautti, Carlos E. (2001). **La Delegación de Facultades Legislativas**. Disponible: <<http://www.scielo.cl/scielo>.

Collufio, H. y Rodríguez. (2004). **Taller de impuestos**. Disponible: <http://www.datadiar.com>.

Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999). Gaceta Oficial N° 5.453 Extraordinaria de fecha 24 de marzo de 2000.

Corti, H (1998) **Hacienda Pública y Derecho Constitucional**. Buenos Aires: Asociación Argentina de Estudios Fiscales.

García Belsunce, H (1982) **Temas de Derecho Tributario**. Buenos Aires: Abeledo-Perrot.

García Belsunce Horacio (1994) **Estudios de Derecho Constitucional Tributario en homenaje al Dr. Juan Carlos Luqui**, Buenos Aires: Edic. Depalma

Hernández, J. (2004). **Principio de Legalidad Administrativa y Ordenación de las Telecomunicaciones**. Disponible: <http://www.badellgrau.com>.

Jáñez, T. (1996) **El Trabajo de Investigación en Derecho: una orientación metodológica**. Caracas: Fundación de Publicaciones Polar-UCAB.

Jarach, D. (1999) **Finanzas Públicas y Derecho Tributario**. Buenos Aires: Abeledo-Perrot.

Ley Orgánica de Telecomunicaciones (2000). Gaceta Oficial N° 36.970 de fecha 12 de junio de 2000.

Kam Ríos, J. (2005) **El Principio de Legalidad Tributaria**. Disponible: [http// www.usma.ac.pa](http://www.usma.ac.pa).

Manual para la elaboración del Trabajo Especial de Grado en el área de Derecho (1997) Caracas: UCAB.

Molina Méndez, José Carlos, **El Principio de Legalidad Tributaria en la Norma Fundamental**, El Salvador, disponible: www.csj.gob.s.v/Doctrina.nsf

Morales Padillas, Licette. (2004), **La armonización de las Potestades Tributarias ¿Una Garantía de Respeto de los Derechos Constitucionales del Contribuyente o una invasión a las Potestades Tributarias de los Estados y Municipios?**, Trabajo de grado no publicado para optar al Título de Especialista en Derecho Financiero, Universidad Católica Andrés Bello, Caracas, Venezuela.

Peña Solís, José (2005). **Los Tipos Normativos de la Constitución de 1999, Tesis sobre los principales problemas interpretativos que origina su regulación**, Colección Estudios Jurídicos N ° 14. Caracas-Venezuela: Tribunal Supremo de Justicia.

Peña Solís, José (2006.). **Manual de Derecho Administrativo adaptado a la Constitución de 1999, Volumen Primero**, 5ta. Reimpresión.

Colección Estudios Jurídicos. Caracas- Venezuela: Tribunal Supremo de Justicia,

Perdomo, R. **Metodología Pragmática de la Investigación. Con aplicaciones en las Ciencias Jurídicas.** Mérida: Concejo de Publicaciones. ULA.

Pérez de Ayala, J. (1975). **Curso de Derecho Tributario.** Madrid: Editoriales de Derecho reunidas, S. A.

Ramírez, T. (2005). **Como Hacer un Proyecto de investigación.** Caracas: PANAPO.

Reyes Corona Oswaldo,(2008) **Principio de Legalidad Análisis Jurídico Tributario**, México, Disponible: [http://: www.offixfiscal.com.mx](http://www.offixfiscal.com.mx).

Saíenz de Bujanda, F. (1975). **Hacienda y Derecho.** Madrid: T.I. Instituto de Estudios Políticos.

Sánchez, S (2001). **La Tributación en el Marco de la Ley Orgánica de Telecomunicaciones.** Caracas: Andersen Legal.

Sanjur, F. (1976). **Derecho Administrativo.** Ciudad de Panamá: C.E.D, Universidad de Panamá.

Santaella Peñaloza, Zuleyma del Rosario (2006), **Guía para la elaboración formal de reportes de investigación**, Primera Edición, Caracas-Venezuela: Universidad Católica Andrés Bello.

Texeira Núñez, A. (2005). **Principios Constitucionales Tributarios en Brasil y España. Un estudio Comparado.** Disponible: <http://www.intercodex.com>.

Villegas, H (2002) **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario.** Buenos Aires: Astrea.

Xavier, A. (1975). **Tipicidad y Legalidad en Derecho Tributario.** Madrid: Editorial de Derecho Financiero.