

**REPUBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA
UNIVERSIDAD CATOLICA ANDRÉS BELLO
DIRECCIÓN GENERAL DE LOS ESTUDIOS DE POST GRADO
AREA DE DERECHO
ESPECIALIDAD EN DERECHO ADMINISTRATIVO**



**LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DEL TRIBUTO.
UN ENFOQUE COMPARADO Y JURISPRUDENCIAL**

Autor: Mg. José Gregorio Nava González

Caracas, abril de 2009

LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DEL TRIBUTO.
UN ENFOQUE COMPARADO Y JURISPRUDENCIAL

**REPUBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA
UNIVERSIDAD CATOLICA ANDRÉS BELLO
DIRECCIÓN GENERAL DE LOS ESTUDIOS DE POST GRADO
AREA DE DERECHO
ESPECIALIDAD EN DERECHO ADMINISTRATIVO**

APROBACIÓN DEL ASESOR

En mi carácter de Asesor del Trabajo Especial de Grado, presentado por el ciudadano Abogado José Gregorio Nava González, para optar al Grado de Especialista en Derecho Administrativo, cuyo título es: **LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DEL TRIBUTO. UN ENFOQUE COMPARADO Y JURISPRUDENCIAL**; considero que dicho Trabajo reúne los requisitos y méritos suficientes para ser sometido a la evaluación por parte del jurado examinador que se designe.

En la ciudad de Caracas, a los treinta y un (31) días del mes de marzo del año dos mil nueve (2009).

**Dr. Andrés Cruz Méndez
C.I: 5.890.254**

**REPUBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA
UNIVERSIDAD CATOLICA ANDRÉS BELLO
DIRECCIÓN GENERAL DE LOS ESTUDIOS DE POST GRADO
AREA DE DERECHO
ESPECIALIDAD EN DERECHO ADMINISTRATIVO**

CONSTANCIA DE APROBACIÓN O VEREDICTO

Quienes suscriben, profesores, _____
_____ y _____, designados como jurado
calificador del trabajo de grado titulado **LOS PRINCIPIOS
CONSTITUCIONALES DEL TRIBUTO. UN ENFOQUE COMPARADO Y
JURISPRUDENCIAL**, presentado por el Mg. **JOSE GREGORIO NAVA
GONZALEZ**, según designación efectuada por el Vice Rectorado de
Investigación y Post Grado de la Universidad Católica Andrés Bello (UCAB),
declaramos que nos hemos reunidos a fin de presenciar su presentación
pública, y luego de realizada la sesión de preguntas y respuestas hemos
decidido otorgarle la calificación de _____() puntos, siendo dicho
trabajo merecedor de la mención:

Caracas, ____ de _____ de 2009.

(Fdo.) _____
C.I.: _____

Fdo.) _____
C.I.: _____

Fdo.) _____
C.I.: _____

**REPUBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA
UNIVERSIDAD CATOLICA ANDRÉS BELLO
DIRECCIÓN GENERAL DE LOS ESTUDIOS DE POST GRADO
AREA DE DERECHO
ESPECIALIDAD EN DERECHO ADMINISTRATIVO**

**LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DEL TRIBUTO.
UN ENFOQUE COMPARADO Y JURISPRUDENCIAL**

Autor: Mg. José Gregorio Nava González
Asesor: Dr. Andrés Cruz Méndez
Caracas, abril 2009

RESUMEN

La investigación se circunscribió en el estudio de los principios constitucionales aplicables en la actividad tributaria, así como en su análisis en el ámbito jurisprudencial y comparado, partiendo de un enfoque doctrinario sobre los aspectos más relevantes de la teoría general de los principios constitucionales y del derecho administrativo, para luego abordar el contexto normativo, jurisprudencial y comparado de aquellos postulados o máximas de estricta inherencia en la actividad tributaria. Desde una perspectiva epistemológica, la investigación estuvo orientada por el paradigma del positivismo, aspirándose con este trabajo teórico-documental, el cual se guió preponderantemente por el método deductivo, un nivel de conocimiento descriptivo. El diseño empleado fue de carácter no experimental, utilizándose la observación documental como técnica de recolección y, para la interpretación de la información obtenida, se recurrió a la denominada técnica de análisis de contenidos. Con el presente esfuerzo investigativo se pretende dilucidar fundamentalmente, entre otros objetivos, cómo algunos principios constitucionales actúan frente al poder perceptivo del Estado, equilibrando la potestad tributaria con la esfera de derechos de los administrados o contribuyentes.

Palabras Claves: Principios, tributos, garantías tributarias.

INDICE

LISTA DE SIGLAS.....	7
INTRODUCCIÓN.....	8
CAPITULO I. RECORRIDO GENERAL Y DEFINICIÓN DE LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DEL TRIBUTO.....	12
CAPITULO II. TIPOLOGIA DE LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES TRIBUTARIOS.....	18
2.1. Principio de la Legalidad del Tributo.....	18
2.2. Principio de Irretroactividad.....	37
2.3. Principio de la Generalidad.....	42
2.4. Principio de Igualdad.....	48
2.5. Principio de Capacidad Contributiva.....	57
2.6. Principio de no Confiscación o no Confiscatoriedad.....	64
2.7. Principio de Progresividad y Proporcionalidad.....	72
2.8. Principio de Racionalidad o Eficiencia.....	76
2.9. Principio Pecuniario o Dinerario de la Obligación Tributaria.....	78
2.10. Principio de la Predecibilidad y de la Seguridad Jurídica.....	80
2.11. Principio de Inmunidad, Autonomía y Descentralización Tributaria.....	96
2.12. Principio de la Responsabilidad de la Administración Tributaria.....	119
2.13. Principio de la Tutela Judicial Efectiva.....	127
CONCLUSIONES.....	137
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	141

LISTA DE SIGLAS

Art.	Artículo
BCV	Banco Central de Venezuela
BID	Banco Interamericano de Desarrollo
CRBV	Constitución de la República Bolivariana de Venezuela
EEUU	Estados Unidos de Norteamérica
IDB	Impuesto al Débito Bancario
IVA	Impuesto al Valor Agregado
ITF	Impuesto a las transacciones Financieras
LTDA	Ley de Tierras y Desarrollo Agrario
No.	Número
OEA	Organización de Estados Americanos
Op Cit	Obra citada
Ord.	Ordinal
p.	Página
SPA	Sala Político Administrativa
TSJ	Tribunal Supremo de Justicia
Vgr.	Verbigracia

INTRODUCCION

Como se dijo en la oportunidad en que fue planteado el problema a investigar, el Estado entre sus funciones primordiales, tiene la de velar por el bienestar y la calidad de vida de los ciudadanos, garantizando el acceso en condiciones de igualdad, entre otros derechos, a la salud, educación, trabajo, vivienda, seguridad ciudadana y desarrollo integral del individuo. Esto en el contexto de los principios de solidaridad social y del bien común que integran la noción de Estado Social.

En razón de lo expresado, Estado y ciudadanos están llamados a conformar un binomio de esfuerzos para hacerle frente a los principales problemas sociales y satisfacer de esa manera las necesidades prioritarias de la población a partir de la participación solidaria de quienes ejercen actividades económicas, constituyendo una de esas formas de participación la de contribuir con el gasto público.

Ahora bien, esa participación tiene necesariamente que ser tutelada con el fin de garantizar las condiciones de igualdad y velar por el efectivo funcionamiento de las restricciones que debe tener el ejercicio del poder estatal a los fines de no lesionar los derechos de los administrados, es decir, proteger la esfera de los derechos fundamentales de los contribuyentes.

En resumidas cuentas, de no existir mecanismos o postulados garantistas como los aludidos, se desencadenaría el advenimiento de un Estado que en

su afán de percibir recursos por cualquier medio, actúe de manera voraz e insaciable, tergiversando la razón de ser o naturaleza de un sistema tributario responsable, convirtiendo los lineamientos fiscales en pesadas e irracionales cargas que desalientan las actividades generadoras de recursos de los sectores productivos, derivándose en consecuencias, por ende, un estancamiento en la producción de bienes y servicios.

En este orden de ideas, los Principios Constitucionales o Fundamentales del Tributo han de servir de contrapeso a la actuación de la administración a los fines de evitar excesos que lesionen los derechos que le asisten a los administrados en el contexto, se insiste, de un sistema tributario responsable, entre otros propósitos, impidiendo que se establezcan tributos no contemplados en la leyes, desproporcionados y con tendencia confiscatoria.

En este sentido, los principios rectores de la actividad tributaria están consagrados en la mayoría de las constituciones modernas. Al respecto, la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela establece en sus artículos 316 y 317, lo siguiente:

Art. 316.- El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o la contribuyente, atendiendo al principio de progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población; para ello se sustentará en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos.

Art. 317.- No podrán cobrarse impuesto, tasa, ni contribuciones que no estén establecidos en la ley, ni concederse exenciones o rebajas, ni otras formas de

incentivos fiscales, sino en los casos previstos por las leyes. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio.

No podrán establecerse obligaciones tributarias pagaderas en servicios personales. La evasión fiscal, sin perjuicio de otras sanciones establecidas por la ley, podrá ser castigada penalmente.

En caso de los funcionarios públicos o funcionarias públicas se establecerá el doble de la pena.

Toda ley tributaria fijará su lapso de entrada en vigencia. En ausencia del mismo se entenderá fijado en sesenta días continuos. Esta disposición no limita las facultades extraordinarias que acuerde el Ejecutivo Nacional en los casos previstos por esta Constitución.

La administración tributaria nacional gozará de autonomía técnica, funcional, y financiera de acuerdo con lo aprobado por la Asamblea Nacional y su máxima autoridad será designada por el Presidente o Presidenta de la República, de conformidad con las normas previstas en la ley.

Como se observa, la Constitución consagra un cúmulo de garantías y derechos fundamentales que intervienen en el marco de la actividad tributaria, lo que se inscribe en el marco de un Estado democrático, social, de derecho y justicia. De ahí que, se consideró de relevancia para esta investigación el análisis de la aplicabilidad de los Principios Tributarios en el caso venezolano, sin obviar algunas referencias atinentes al derecho comparado.

Lo anterior conllevó a formular la situación problemática a través de la interrogante: ¿Cómo intervienen los Principios Constitucionales en la actividad tributaria en Venezuela?. Estableciéndose de ese modo, como objetivo general, el análisis de dichos principios y, en sentido específico, el

examen de su alcance, consagraciones o desarrollos legislativos y su identificación en otros órdenes jurídicos.

Finalmente, en su contexto metodológico la investigación tiene como aporte el hecho que en ella se hace una utilización de la técnica de análisis de contenido, recurso que permitió un orden eficiente en la organización de cada uno de los hallazgos o datos obtenidos de las unidades de análisis, empleándose para ello un sistema de matriz estructurado bajo el establecimiento y definición de categorías y sub-categorías.

CAPITULO I
RECORRIDO GENERAL Y DEFINICION DE LOS PRINCIPIOS
CONSTITUCIONALES DEL TRIBUTO

Cuando se hace referencia a la actividad tributaria del Estado, de inicio viene a la mente la idea de una afectación patrimonial, un desprendimiento de una porción de algo que nos pertenece, un penetrar en nuestra esfera de derechos. Asimismo, otra reflexión que de común surge, está relacionada con la pregunta: ¿Aquello que se escinde del patrimonio de los contribuyentes, real y efectivamente tiene un destino presupuestario adecuado y conducente con los fines redistributivos del tributo?.

Con respecto a la primera de idea mencionada, la actividad de percepción de tributos en efecto comporta un menoscabo en el patrimonio de las personas, pues en virtud de la diversidad de deberes que comprenden el quehacer gubernamental, entre otros, elevar los niveles de calidad de vida y la búsqueda del bienestar de la población, se hace ineludible para administración la captación de recursos, lo cual se logra, entre otras formas, afectando la renta o la capacidad de consumo de los particulares.

Ahora bien, esa actuación del Estado dirigida a recaudar recursos no es absolutamente libre o discrecional, la misma posee límites o barreras

materiales. De lo contrario, obrar la administración sin restricciones derivaría en una elevación de las condiciones de hiposuficiencia de los administrados frente a la administración, pues sus derechos, incluso los fundamentales, estarán sometidos a constantes agravios o amenazas de lesión. Lo anterior, justifica la existencia de ciertas reglas o presupuestos que actúan como fórmulas de contención ante cualquier actuación desmedida de los órganos administrativos, siendo las mismas acogidas por la mayoría de los órdenes jurídicos modernos en sus constituciones.

Estas “cortapisas” rectoras de la regulación de la actividad impositiva vienen a ser los denominados Principios del Tributo, los cuales por su consagración en los textos constitucionales adquieren el calificativo de Principios Constitucionales del Tributo y, en algunos ordenamientos por estar establecidos en la Norma Suprema Fundamental, adquieren la condición de derechos fundamentales, vgr. Venezuela.

Los principios rectores hasta ahora aludidos, tienen el soporte de ser considerados como normas fundamentales, en virtud de la supremacía normativa atribuida a la Constitución, de lo cual surge, según Fraga (2006), la ineludible cualidad de aplicación preferente. Lo anterior viene a configurar la primacía de una máxima subyacente de naturaleza general, es decir, en la integridad del ordenamiento jurídico, representada por el principio de la supremacía del Texto Político Fundamental.

En cuanto a los particulares principios que rigen la actividad tributaria, estos se refieren, entre otros aspectos, la legalidad, generalidad, progresividad, racionalidad, irretroactividad, el carácter no confiscatorio del tributo, la capacidad contributiva del administrado, el problema de las inmunidades, la responsabilidad de la administración tributaria y la tutela judicial efectiva, esta última entendida como presupuesto de la actividad tributaria, pues la misma comprende el acceso a la jurisdicción como medio para resolver los conflictos de intereses que se suscitan entre los particulares y la administración, y las condiciones de eficacia que debe caracterizar la prestación del servicio jurisdiccional.

De manera de aclaratoria, se debe indicar que algunos de estos principios derivan o tienen su origen en otros, pero como propuesta metodológica para una mejor comprensión de su contenido y alcance, es decir, con fines estrictamente propedéuticos, se han de tratar por separado o independientemente. Lo que permitirá conocer con meridiana exactitud su aplicabilidad, así como sus diferencias conceptuales en derecho comparado.

En este orden de ideas, concretamente en relación al estudio de la consagración constitucional de los principios tributarios, en primer lugar, se debe recurrir a la apreciación de la Exposición de Motivos del Texto Político Fundamental (1999), para de ese modo conocer aquellos razonamientos que sirvieron para justificar o de base a la antedicha consagración.

Es así como del mencionado texto, se lee:

Se mantiene que en la Constitución sólo deben estar los principios básicos que definan y regulen el sistema tributario. Este criterio de brevedad y sencillez coincide con recientes constituciones de América Latina.

El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del contribuyente, atendiendo al principio de progresividad, así como a la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población, y deberá sustentarse para ello en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos. Se establece que la evasión fiscal, sin perjuicio de otras sanciones establecidas en la ley, podrá ser castigada penalmente.

En torno a estas ideas, Brewer (2004, 848), opina que el régimen tributario "... no quedó constitucionalmente integrado y resultó con una dispersión e insuficiencia injustificable...". Sin embargo, señala que se establecieron una serie de normas, las cuales como encargo legislativo, han de ser desarrolladas en el Código Orgánico Tributario. Algunas de dichas normas ya se encontraban vigentes desde la Constitución de 1961.

Como se observa, el párrafo de la Exposición de Motivos antes transcrito, es conteste con algo de significativa trascendencia que en el Texto Político se postula, como lo es la Constitución de Venezuela en un Estado democrático y social de derecho y de justicia, máxima ésta que sirve como ratio legis de cualquier otra regla, garantía o derecho dirigido a la protección de las personas naturales o jurídicas frente a cualquier actuación o amenaza del Estado o de la administración pública.

En relación con lo expuesto, dispone el artículo 2º de la Constitución de la República, lo siguiente:

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

De los valores superiores que debe propugnar el ordenamiento jurídico venezolano, de conformidad con el artículo 2º antes visto, resaltan de interés para el tema los referidos a la justicia, igualdad, responsabilidad social y preeminencia de los derechos humanos o fundamentales, pues en su oportunidad, al analizarse cada principio por separado, se apreciará como emergen de su estudio, cual praxis preeminente e intrínseca de cada postulado, la impronta de todos o algunos de los valores antes nombrados.

De igual manera, encuentran soporte de normativa suprema los principios que son analizados en el presente estudio, en lo consagrado en el artículo 133 del Texto Político, el cual señala: “Toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley”. Según Fraga (2006), la anterior norma constitucional es de elevada relevancia, dadas sus consecuenciales derivaciones e influencia aplicativa en el orden constitucional tributario, el citado comenta que de la antedicha previsión, se infiere:

Que el deber de contribuir es un *deber jurídico y social* de colaborar con un fin de orden colectivo.

Que ese deber se refiere al sostenimiento de los gastos *públicos*, cuyo propósito es la satisfacción de necesidades colectivas de diversa índole.

Que es un deber que abarca de manera genérica a toda persona que de una manera u otro sea sujeto pasivo del ordenamiento jurídico venezolano.

Que es un deber de contenido patrimonial, pues no se trata de una colaboración ejecutada mediante prestaciones de hace, sino que se materializa a través del pago de tributos, esto es, de prestaciones, ordinariamente establecidas en dinero, que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio sobre la base de la capacidad contributiva, en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines u otros fines extrafiscales previstos por el legislador.

Que tiene su origen en el pacto constitucional pero que se va a concretar, única y exclusivamente, a través de lo que disponga la ley.

Que otorga al Poder Público la facultad de crear una fuente de ingresos públicos mediante la promulgación de leyes tributarias.

Expuesto lo anterior, tienen plena justificación consagratoria las disposiciones contenidas en los artículos 316 y ss., de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, las cuales son del tenor siguiente:

Art. 316.- El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o la contribuyente, atendiendo al principio de progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población; para ello se sustentará en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos.

Art. 317.- No podrá cobrarse impuestos, tasas, ni contribuciones que no estén establecidos en la ley, ni concederse exenciones y rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por las leyes. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio.

No podrán establecerse obligaciones tributarias pagaderas en servicios personales. La evasión fiscal, sin perjuicio de otras sanciones establecidas por la ley, podrá ser castigada penalmente.

En el caso de los funcionarios públicos o funcionarias públicas se establecerá el doble de la pena.

Toda ley tributaria fijará su lapso de entrada en vigencia. En ausencia del mismo se entenderá fijado en sesenta días continuos. Esta disposición no limita las facultades extraordinarias que acuerde el Ejecutivo Nacional en los casos previstos por esta constitución.

La administración tributaria nacional gozará de autonomía técnica, funcional y financiera de acuerdo con lo aprobado por la Asamblea Nacional y su máxima autoridad será designada por el presidente o Presidenta de la República, de conformidad con las normas previstas en la ley.

De las normas constitucionales antes transcritas, derivan las máximas rectoras de la actividad tributaria, las cuales desde ahora se procederán abordar no sólo en su contexto doctrinario, sino atendiendo la interpretación que sobre sus respectivos alcance ha esgrimido el Tribunal Supremo de Justicia, en Sala Constitucional y Político- Administrativa. Asimismo, se efectuará una breve reseña de cómo es concebido constitucionalmente cada una de estos presupuestos en el de derecho comparado.

De lo expresado en el recorrido introductorio anterior, se desprende que los principios constitucionales del tributo se definen como aquellas reglas o máximas de la actividad tributaria del Estado y consagradas en la Norma Fundamental, las cuales tienen como objetivo teleológico servir de equilibrio entre la función atribuida a la administración de captar recursos para satisfacer el gasto público, y la insoslayable protección de los bienes jurídicos que integran los derechos que la Carta Política reconoce a los administrados, esto en el contexto de un ejercicio de ponderación de los contenidos esenciales de los derechos, la preservación del interés general, el orden público y la seguridad jurídica.

En cuanto a su clasificación, estos principios pueden ser clasificados de diferente manera, atendiendo para ello distintas fundamentaciones, entre otras, su carácter objetivo y subjetivo. Sin embargo, en la investigación se opta no por agruparlos en base alguna característica común, pues se considera que todos han de apreciarse como elementos de una especie de conjunto por integración, que aparecen en forma interrelacionada a los efectos de la eficacia y eficiencia del sistema mismo.

CAPITULO II
TIPOLOGIA DE LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES
TRIBUTARIOS

2.1. Principio de legalidad del tributo

Según este principio se atribuye al Poder Público Legislativo la potestad de crear, modificar o eximir tributos, sirviendo dicho postulado como la columna sobre la cual descansa toda la estructura de funcionamiento de la administración pública en materia tributaria. La legalidad del tributo se encuentra constitucionalmente consagrada en el artículo 317 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, en su primer párrafo, el cual dispone:

No podrá cobrarse impuestos, tasas, ni contribuciones que no estén establecidos en la ley, ni conceder exenciones y rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por las leyes (...).

Según Fraga (2006), el principio de la legalidad del tributo posee dos aristas, por un lado está el hecho que toda actividad de la administración pública en materia tributaria debe estar sometida a la ley, en el sentido que sus potestades devienen de una regulación legal expresa. Por otra parte,

sólo la facultad de crear tributos, así como los elementos del mismo, corresponde al legislador.

Sin embargo, lo anterior no debe entenderse en términos absoluto, pues el mismo Texto Constitucional consagra la posibilidad que esa función legislativa sea delegada en el Presidente de la República, esto en los términos que prevé el último párrafo del artículo 203 y el numeral 8º del artículo 236 de dicho texto:

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

Art. 236.- Son atribuciones y obligaciones del Presidente o Presidenta de la República:

(...)

8. Dictar, previa autorización por una ley habilitante, decretos con fuerza de ley.

(...)

Sin ahondar en consideraciones relacionadas con el uso no adecuado de la delegación legislativa como consecuencia del otorgamiento de atribuciones por vía de normas habilitantes, no se omite la opinión del investigador de considerar esa transferencia de potestades como un acto de deslizamiento del deber formal que corresponde al órgano del Poder Público respectivo, sobre todo en el caso que la referida delegación se llegare a efectuar sin los motivos suficientes (de hecho y de derecho) que la fundamenten.

Independientemente de la posición antes esgrimida en cuanto a las habilitaciones legislativas, se debe indicar que así como ha de requerirse una exhaustiva motivación para su procedencia, en el supuesto que se pretenda establecer una limitación a las potestades que por dicho medio les son transferidas al Presidente de la República, la aludida restricción, por afectar derechos fundamentales, sólo puede materializarse por ley formal o material, luego de un ejercicio de ponderación de los bienes jurídico o contenidos esenciales de los derechos que pudieren encontrarse en conflicto.

Por otra parte, cuando se hace mención al principio de legalidad, han de atenderse igualmente al orden internacional, es decir, aquellas regulaciones dispuestas en los tratados y convenios celebrados y ratificados por la República, en concordancia con lo previsto en el numeral 4º de artículo 236 y 154 del Texto Constitucional. En este aspecto se aluden algunas convenciones celebradas por Venezuela, las cuales tienen entre otras finalidades evitar la doble tributación, circunstancia que se daría en el supuesto que un contribuyente genere ingresos tanto por actividades desarrolladas en el país como en el exterior.

En virtud de lo expuesto, el principio en estudio debe necesariamente estar concretizado en la ley tributaria, pues es esa normativa la que va a regular todo cuanto se encuentre relacionado con los elementos estructurales del tributo, a saber: el hecho imponible, las exenciones, exoneraciones, rebajas, beneficios y demás incentivos fiscales.

Una primera norma que cumple ese propósito de concretización legal del principio en estudio, es la contenida en el artículo 3º del Código Orgánico Tributario, el cual dispone:

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.

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

PARAGRAFO SEGUNDO: En ningún caso se podrá delegar la definición y fijación de los elementos integradores del tributo así como las demás materias señaladas como de reserva legal por este artículo, sin perjuicio de las disposiciones contenidas en el Parágrafo Tercero de este artículo. No obstante, cuando se trate de impuestos generales o específicos al consumo, a la producción, a las ventas o al valor agregado, así como cuando se trate de tasas o de contribuciones especiales, la ley creadora del tributo correspondiente podrá autorizar para que anualmente en la Ley de Presupuesto, se proceda a fijar la alícuota del impuesto entre el límite inferior y el máximo que en ella se establezca.

PARAGRAFO TERCERO: Por su carácter de determinación objetiva y de simple aplicación aritmética, la Administración Tributaria Nacional reajustará el valor de la Unidad Tributaria de acuerdo con lo dispuesto en este Código. En los casos de tributos que se liquiden por períodos anuales, la unidad tributaria aplicable será la que esté vigente durante por lo menos ciento ochenta y tres (183) días continuos del período respectivo. Para los tributos que se liquiden por períodos distintos al anual, la unidad tributaria aplicable será la que esté vigente para el inicio del período.

Es importante hacer mención, en primer lugar, al comentario que se hace del Código Orgánico Tributario, editado por Legis, cuya autoría corresponde a Cova (2005, 61), en el cual se señala, que de manera distinta a como se propone en el Modelo de Código Tributario para América Latina, propiciado por la Organización de Estados Americanos (OEA) y el Banco Interamericano de Desarrollo (BID), el Código Orgánico Tributario vigente en Venezuela se reserva además de lo hasta ahora indicado, lo correspondiente a la tipificación de infracciones y al establecimiento de sanciones, no delegándose tal atributo a leyes especiales.

Es igualmente de interés, lo que en principio parece ser un agravio al Texto Constitucional, es decir, lo contenido en el Parágrafo Primero del artículo antes transcrito, el cual pretende establecer una limitación a las potestades del Poder Legislativo en materia tributaria, al exigir la consulta previa a la administración tributaria y los órganos consultivos, con fines de incluir en las leyes lo relacionado con las exenciones y exoneraciones, beneficios, rebajas y otros incentivos fiscales. Pues con dicho requerimiento

se podrían estar lesionando las autonomías contenidas de los artículo 162 en su numeral 1°, 175 y 187 numeral 1° de la Constitución, a saber:

Artículo 162 El Poder Legislativo se ejercerá en cada estado por un Consejo Legislativo conformado por un número no mayor de quince ni menor de siete integrantes, quienes proporcionalmente representarán a la población del Estado y de los Municipios. El Consejo Legislativo tendrá las atribuciones siguientes:

1. Legislar sobre las materias de la competencia estatal.
(...)

Artículo 175 La función legislativa del Municipio corresponde al Concejo, integrado por concejales elegidos o concejales elegidas en la forma establecida en esta Constitución, en el número y condiciones de elegibilidad que determine la ley.

Artículo 187 Corresponde a la Asamblea Nacional:

1. Legislar en las materias de la competencia nacional y sobre el funcionamiento de las distintas ramas del Poder Nacional.

(...)

De considerarse positivamente constitucional el párrafo in comento, tal afirmación estaría insertada en el principio de la colaboración de los poderes. Sin obviar que, desde el punto de vista de la racionalidad y eficiencia requerida a la gestión pública, más allá de la cantidad de asesores de los que dispone el Poder Legislativo en sus distintas Comisiones, la información que sobre materias de política fiscal, económica y financiera se puede obtener de las opiniones que se recaben de los órganos consultivos del Poder Ejecutivo,

sería de gran valor y, por ende, redundaría en la efectividad y eficacia de las medidas ha adoptar por parte del legislativo.

En cuanto a la colaboración de los poderes, se puede aseverar que modernamente las corrientes constitucionalistas no observan como insalvables las líneas que delimitan el ámbito de actuación de los órganos del Poder Público, pues, se insiste, en aras del éxito de la gestión, sobre todo en aquellos asuntos de supremo interés para el Estado, es perfectamente permisible encontrar relaciones de cooperación entre los distintos organismos, siendo lo dispuesto en el antes visto Parágrafo Primero del artículo 3º del Código Orgánico Tributario un ejemplo de esa cooperación inter-orgánica.

Sin embargo, no en base a lo expuesto pueden obviarse otros supuestos legislativos que no se inscriben dentro de los parámetros de colaboración antes expuestos y, por tal circunstancia, pueden ser vistos como un agravio al Texto Constitucional. Verbigracia, lo establecido en el artículo 46 de la Ley de Hacienda Pública Nacional, el cual prevé lo siguiente:

El Ejecutivo Nacional no podrá conceder franquicias, rebajadas o exoneraciones de contribuciones, a menos que tales concesiones estén expresamente autorizadas por la Ley, o hayan sido estipuladas en contratos legalmente celebrados.

Sin embargo, para beneficio exclusivo de la industria en general, de la agricultura, de la cría y de la minería venezolanas, podrá el Ejecutivo Nacional, según su prudente arbitrio y cuando el interés nacional lo aconseje, proteger la instalación e iniciación de nuevas empresas y el ensanche y mejoramiento de las que hayan sido establecidas en el país

por particulares, acordándoles rebajas parciales o exoneraciones de determinados impuestos causados por la importación de máquinas, utensilios, materias primas u otros efectos requeridos para el consumo y utilización en las mismas explotaciones industriales, agrícolas, pecuarias o mineras, así como determinadas franquicias o facilidades que propendan de su desarrollo económico. A este fin, los intereses dirigirán sus solicitudes al ministerio de Fomento o de Agricultura y Cría, según el caso, suministrando los datos necesarios para cuya verificación, así como para la aplicación del beneficio solicitado, el Despacho respectivo tomará las medidas que juzgue conveniente en resguardo de los intereses nacionales.

El Despacho que reciba la solicitud emitirá opinión sobre ella, y, si fuere favorable, remitirá copia del expediente al Ministerio de Hacienda para que éste Despacho informe acerca de la procedencia de la exoneración desde el punto de vista fiscal y de sus repercusiones sobre la economía general.

El Ejecutivo Nacional establecerá los requisitos que debe llenar la solicitud, el modo de solucionar las divergencias de opiniones entre el Despacho de Hacienda y el que la reciba y las obligaciones a que deberá someterse el beneficiario de la gracias.

Situación similar se encuentra en lo previsto en el artículo 112 de la Ley de Tierra y Desarrollo Agrario, el cual dispone:

“Art. 112 LTDA.- El Presidente de la República, en Consejo de Ministros, dentro de las medidas de política fiscal y agroalimentaria, requeridas de acuerdo con la situación coyuntural, sectorial y regional de la economía del país, podrá exonerar total o parcialmente del pago de impuesto establecido en esta Ley a los sujetos pasivos del mismo, especialmente entre otros, para facilitar la adaptación del uso de la tierra a su mejor vocación agropecuaria según la clase o subclase respectiva; estimular nuevas formas de organización de la producción, facilitar nuevos asentamientos de tierras y garantizar la soberanía alimentaria o, para facilitar la

adaptación de los usos actuales a lo establecido en la presente Ley.

Los decretos de exoneración total o parcial del pago del impuesto que se dicten en ejecución de esta norma deberán señalar las condiciones, plazos, requisitos y controles requeridos, a fin de que se logren las finalidades de política fiscal y agroalimentaria sustentable perseguidas en el orden coyuntural Sectorial y regional.

En un mismo sentido, se observan otras contravenciones con el texto de la Carta Política, situación que se desprende del contenido de los artículos 83, en concordancia con el artículo 82 de la Ley Orgánica de Aduana; 60 de la Ley del Seguro Social y; 15 de la Ley del Registro Público y del Notariado. Lo dispuesto en las normas citadas, vienen a ser una transgresión a lo establecido en el artículo 317 de la Norma Suprema, pues sólo corresponde al Poder Legislativo dictar el régimen aplicable a esta materia, atendiendo para ello la extensión y el alcance que la misma norma constitucional prevé.

En resumidas cuentas, toda regla que atribuya al Ejecutivo, crear impuestos, tasas, contribuciones especiales, establecer exenciones y exoneraciones, así como fijar alícuotas, debe ser considerada como un agravio al principio de legalidad. La aseveración anterior no es aleatoria, pues encuentra justificación en el hecho de ser el legislativo, además del representante de la soberanía popular, el órgano del Poder Público llamado para determinar las razones de oportunidad y conveniencia intrínseca a regulaciones de esta naturaleza, esto en virtud de los aspectos económicos, sociales y políticos que están en juego.

. No en vano se debe sostener, que al Poder Legislativo le compete la determinación de la oportunidad política, la cual se verá regulatoriamente expresada en la producción de las leyes cuya legitimación radica, entre otros aspectos, en la manera como éstas responden abstracta, general y universalmente a las apreciaciones, se insiste, de conveniencia y oportunidad, del órgano legislador.

Para darle continuidad al análisis del alcance que posee el principio de la legalidad del tributo, el mismo también abraza lo relacionado con el régimen de las sanciones, es decir, aquellas derivaciones que surgen por el incumplimiento de la normativa impositiva. Esta reserva legal en el ámbito sancionatorio se encuentra en términos generales prevista en el artículo 49 de la Constitución, concretamente en el ordinal 6º, el cual reza:

El debido proceso se aplicará a todas las actuaciones judiciales y administrativas; en consecuencia:

(...)

6º Ninguna persona podrá ser sancionada por actos u omisiones que no fueren previstos como delito, faltas o infracciones en leyes preexistentes.

(...)

El Código Orgánico Tributario, en virtud de la norma constitucional antes parcialmente transcrita, desarrolla todo un Título relacionado con los ilícitos y las sanciones tributarias, reservándose de ese modo, por lo antes expuesto, todo lo concerniente a la materia tributaria. El principio examinado también posee incidencia en lo que atañe a los aspectos administrativos del tributo, esto si se atiende tanto a lo dispuesto en el ya mencionado artículo 137 de la

Constitución, como a lo previsto en los artículos 318 y siguientes del Texto Magno, que tratan temas como el de la ineficacia de la autoridad usurpada, la responsabilidad del ejercicio del Poder Público, la responsabilidad patrimonial del Estado, los derechos de los ciudadanos a la información administrativa, entre otros..

En este orden de ideas, antes de abordar algunos fallos dictados por el Tribunal Supremo de Justicia, es importante hacer mención a los artículos 5º, 6º, 7º y 16 del Código Orgánico Tributario, los cuales tratan lo relativo a la hermenéutica tributaria, es decir, las reglas de interpretación de las leyes que rigen en el ámbito tributario. Sobre el particular, es preciso señalar que si bien la interpretación debe en principio estar ceñida a las normas generales del derecho, no por ello, dadas las singularidades inmersas en la temática del tributo, se debe dejar de recurrir a otros métodos de interpretación. Incluso, que correspondan o sean propios de otras disciplinas.

Dicho esto, corresponde apreciar algunas decisiones del Máximo Tribunal de la República, tanto de la Sala Constitucional como de la Político-Administrativa, que vienen a precisar la interpretación y el alcance del principio cuyo estudio ocupa el presente subtítulo.

En primer lugar, se trae a colación la sentencia de la Sala Constitucional, del Tribunal Supremo de Justicia, de fecha 21 de noviembre del 2000, dictada en el Expediente N°. 00-1557, en la cual se expresa:

“... el principio de legalidad tributaria, está referido tal y como lo dispone el artículo 317 de la Constitución a la imposibilidad de cobrar impuestos, tasas o contribuciones que no estén establecidos en la Ley, e igualmente se refiere a que no podrán concederse exenciones y rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por las leyes.

De esta manera, el principio de legalidad tributaria constituye un límite formal a la imposición, en cuanto garantiza cual va a ser el órgano productor de la norma, es decir, el Poder Legislativo, y salvo delegación expresa y excepcional, el Poder Ejecutivo.”.

En relación al último aspecto de la sentencia citada, se debe señalar que en el Texto Constitucional, como ya fue expresado, no existe norma alguna que autorice la delegación expresa de la potestad legislativa que posee la Asamblea Nacional en el ámbito tributario, pues, como ha quedado claro, las normas de carácter tributario afectan la esfera de los derechos fundamentales de los particulares, y sus limitaciones sólo pueden ser establecidas por ley, además, como resultado de un ejercicio de ponderación de los contenidos esenciales de los derechos en conflicto.

Otro fallo que hace referencia al principio de legalidad tributaria, es la sentencia de la Sala Constitucional N°. 186, de fecha 14 de febrero de 2001, citada en la obra “La Constitución según la Sala Constitucional”, compilación de Moros, C. (2006, 2.762), en la cual se asienta:

Así pues, se aprecia con claridad meridiana de las normas precedentemente transcritas, que sólo a la ley le corresponde regular la creación, modificación o extinción de los tributos; y es ese acto legislativo denominado ley, el único que puede y debe indicar los elementos constitutivos –cuantitativos y

cualitativos- de la relación jurídico tributaria, estos son: sujeto activo (acreedor), sujeto pasivo (deudor), base de cálculo o base imponible, alícuota impositiva y la materia imponible (sobre la cual recae el tributo, verbigracia: la renta, una determinada actividad económica, patrimonio hereditario, etc). Esto es lo que se ha dado en llamar el Principio de Legalidad Tributaria.

...omissis...

...el fin primario de los contratos de estabilidad jurídica previstos en la norma aludida, es la de dar la mayor seguridad jurídica, tanto a los inversionistas extranjeros como a los nacionales, y con ello garantizar una regulación de derecho determinada durante el tiempo en que los contratos permanezcan en vigor.

Es obvio que la seguridad jurídica, como fin esencial de un Estado de derecho y de Justicia, es un “valor social” que beneficia a todos cuantos cohabitan en un determinado territorio, en tanto permite saber con certeza las reglas que rigen todas las actividades de los distintos elementos que constituyen el Estado. No puede haber seguridad jurídica cuando las reglas en referencia no poseen una permanencia racional en el tiempo.

Igualmente, la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, en varias decisiones ha hecho referencia al principio de legalidad, como ejemplo se hace mención, entre otras, al fallo dictado en fecha 18 de octubre de 2001, Expediente N°. 0423, en el cual se señala:

“..., conforme al Principio de Legalidad Tributaria contenido en el artículo 4º eiusdem:

“Sólo a la ley 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; ...Omissis... (destacado de la Sala).

Por otro lado y conforme a la doctrina patria, las circulares son comunicaciones expedidas por un superior jerárquico en el ámbito administrativo, dirigidas a sus subordinados en relación con el régimen interno a fin de orientar y aclarar determinados aspectos con la materia, que no tienen porqué ser observadas por los contribuyentes y responsables, ya que no crean obligaciones ni derechos para ellos.”

Es importante de igual modo citar el fallo de la Sala Político-Administrativa, de fecha 19 de noviembre de 2003, expediente N°. 2003-0142, caso: New Zealand Milk Products Venezuela, S. A., cuya ponencia correspondió al Magistrado Dr. Hadel Mostafá Paolini, que se refiere sobre la naturaleza de las circulares administrativas, de cuyo texto se infiere una reafirmación del principio de legalidad tributaria. Dicha sentencia expresa:

“Ahora bien, respecto a la fuerza o carácter vinculante que dichas circulares pudieran tener respecto a los contribuyentes, estima la Sala que efectivamente, tal y como se señaló supra, las circulares son actos administrativos que entrañan una declaración o instrucción de un superior jerárquico a sus subordinados con relación a un determinado asunto o materia que deban éstos manejar, es decir, contienen las instrucciones dictadas por la autoridad competente a sus funcionarios subalternos sobre puntos relativos a la ejecución de un determinado servicio o a la interpretación de una ley o reglamento; tales instrucciones resultan, a su vez, subordinadas a las disposiciones legales o reglamentarias que regulen el ámbito material en el cual han sido dictadas, a tenor de lo establecido en el artículo 13 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, en concordancia con lo señalado en sus artículos 14 y 17, *eiusdem*.

En este mismo orden de ideas, el artículo 3 del Código Orgánico Tributario de 1994, aplicable *rationae temporis* al asunto debatido, establece el carácter no vinculante respecto a los contribuyentes, que corresponde a este tipo de instrucciones internas impartidas por la administración a sus

subordinados, motivo por el cual, observa este Alto Tribunal que su observancia se encuentra dirigida a la actividad interna de la Administración y no respecto a sus actuaciones exteriorizadas a través de actos administrativos susceptibles de incidir en la esfera subjetiva de los particulares. En consecuencia, estima este Alto Tribunal que la calificación otorgada por el a quo a las circular administrativas, de instrumento interno de la Administración se encuentra ajustada a las disposiciones que sobre el particular contempla nuestra legislación tributaria. Así se declara.”

En decisiones más recientes, como las dictadas en fecha 18 de julio y 26 de septiembre de 2006, signada con los N°. 01813 y 02142, respectivamente, la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, afirmó:

“Así las cosas, en criterio de esta sala, el principio de legalidad tributaria representa un límite formal a la imposición, debido a que garantiza cuál va a ser el órgano productor de la norma, es decir, el Poder Legislativo, y eventualmente por decisión expresa y excepcional (Ley Habilitante), el Poder Ejecutivo.

De las sentencias anteriores se corrobora la primacía que tiene la reserva legal como marco del ejercicio de la administración pública y, particularmente, de la actividad tributaria, fungiendo de ese modo la referida regla como un límite formal de la imposición capaz de controlar la actuación del Estado, a los fines que no se coloque en situación de debilidad jurídica, la esfera de atributos reconocidos al administrado.

En un mismo sentido, la máxima rectora analizada posee un amplio alcance que va desde la creación, modificación y supresión total o parcial de tributos, hasta abarcar todo el régimen de infracciones, sanciones y

actuaciones en sede administrativa. Por lo que, cualquier actividad de los órgano del Poder Ejecutivo que traspase ese margen de potestades, debe ineludiblemente declararse como contraria a las disposiciones de la Constitución, se insiste, dado el agravio que se ocasiona contra derechos de índole fundamental, lo que haría susceptible que la situación jurídica lesionada sea restablecida a través de la tutela jurídica que el ordenamiento al respecto prevea.

Finalmente, resta señalar que en el derecho comparado es considerado el principio de legalidad tributaria como de relevante trascendencia. Es así, como en la jurisprudencia argentina tal preeminencia se infiere dos fallos muy importantes, uno dictado por la Corte Nacional Civil y Comercial, Sala 1, de fecha 28 de diciembre de 2000, N° 294:152, en el cual se expresa:

“En materia fiscal, rige el principio de legalidad o de reserva de ley tributaria, de rango constitucional y propio del estado de derecho, que sólo admite que una ley formal tipifique el hecho que se considera imponible, que constituirá la posterior causa de la obligación tributaria.”

Otra sentencia a la que se hizo referencia, es la dictada por esa misma Corte, signada con el N° 319:3400, la cual asienta:

“Ninguna carga puede ser exigible sin la preexistencia de una disposición legal encuadrada dentro de los preceptos y recaudos constitucionales, esto es, válidamente creada por el único poder del estado investido de tales atribuciones de conformidad con la constitución nacional”.

En lo que se relaciona con el orden jurídico de la república Federativa del Brasil, el Principio de Legalidad emerge como consecuencia de la noción o idea representatividad de la soberanía popular, en virtud que la norma generadora del tributo es el resultado de la voluntad colectiva o general, expresada en el órgano que representa, se insiste, esa soberanía que encuentra representación en el parlamento u órgano legislativo. En este sentido, la Constitución de la República Federativa de Brasil de 1988, consagra el principio de legalidad en el artículo 150, I, el cual reza:

“Sin el perjuicio de otras garantías aseguradas al contribuyente, la Unión, los Estados, el Distrito Federal y los Municipios, tienen prohibidos exigir o aumentar tributos sin la ley que así lo establezca.”.

Por otro lado, en la Constitución Española de 1978 existen varias normas de las que se desprende el principio de legalidad tributaria como postulado rector de la función del Gobierno español, las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales. Una de ellas es el artículo 9.3, el cual consagra todos los principios que regulan la actividad impositiva. Además, aspectos como la legalidad del tributo, jerarquía normativa, publicidad de las normas, irretroactividad, seguridad jurídica, responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos.

Asimismo, el artículo 31.3 del Texto Constitucional español prevé que “solo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de

carácter público con arreglo a la ley”.- Del mismo modo el artículo 133.1 y 133.2 y 133.3, disponen:

1. La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley.
2. Las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes.
3. Todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de la ley..
(...)

Al igual que en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, en el Texto Político español de 1978, se encuentra lo referente a la habilitación legislativa, concretamente en lo previsto en los artículos 82, 83 y 86. En dichas disposiciones se señala que las Cortes Generales facultan al Gobierno para dictar normas con rango de ley sobre determinadas materias, con ciertas limitaciones y bajo determinados fundamentos, siguiendo el cumplimiento de una serie de formalidades previstas al respecto.

En una misma orientación, ya para concluir con este sub título, es de significación para este trabajo citar un fallo del Tribunal Constitucional Español. Se trata de la sentencia 19/1987, en la cual se asevera que no se debe concebir como absoluto el principio de reserva legal, dejando abierta la posibilidad para que la actividad impositiva pueda ser regulada con una mayor flexibilidad.

Como se aprecia, el citado fallo atendió el hecho que la dinámica caracterizadora de la política fiscal, de ordinario posee una mayor agilidad

que el desarrollo legislativo, de allí la justificación de facultar al ejecutivo a dictar normas en esta materia y, de ese modo, prever que el derecho ande a la par de los requerimientos fiscales o tributarios, cuya atención indubitadamente exige un expedito y oportuno tratamiento..

La decisión antes citada del Tribunal Constitucional español, expresa:

hemos dicho, en efecto, que, cuando el art. 31.3 de la Constitución proclama, en lo que aquí interesa, que sólo podrán establecerse prestaciones patrimoniales de carácter público con arreglo a la Ley, está dando entrada la Norma fundamental no a una legalidad tributaria de carácter **absoluto** – pues no se impone allí que el establecimiento haya de hacerse necesariamente por medio de Ley- sino, con mayor **flexibilidad**, a la exigencia de que ordena la Ley los criterios o principios con arreglo a los cuales se ha de regir la materia tributaria, y concretamente, la creación ex novo del tributo y la determinación de los elementos esenciales o configuradores del mismo.

En un sentido similar a las constituciones reseñadas, la Constitución de la República de Colombia de 1991, en su artículo 150, numeral 12, dispone: “Corresponde al Congreso hacer las leyes. Por medio de ellas ejerce las siguientes funciones: (...). 12. Establecer contribuciones fiscales y, excepcionalmente, contribuciones parafiscales en los casos y bajo las condiciones que establezca la ley. (...).”. Sin embargo, contrariamente a los anteriormente citados textos constitucionales, éste en su artículo 189, ordinal 25, faculta expresamente al Presidente de la República a “...; modificar los aranceles, tarifas y demás disposiciones concernientes al régimen de aduanas;...”.

Como se puede observar, la Constitución de la República de Colombia le otorga al Ejecutivo Nacional competencias específicas en el campo tributario, concretamente en materia aduanal. Justificado lo anterior quizás por el hecho que en ésta área, más que en cualquier de las comprendidas en la materia tributaria, imperan las fuerzas cambiantes del dinamismo, lo que hace que las circunstancias del caso no cabalguen al mismo paso de la producción legislativa, de ahí que se considere el artículo 189, ordinal 25 de la Carta Política de Colombia, como una norma de un elevado contenido previsorio.

Para dar término a estos comentarios relacionados con el principio de la legalidad, se puede concluir que los textos constitucionales mencionados, al igual que la mayoría de las constituciones modernas, instituyen la reserva legal como una regla rectora de la actividad tributaria del Estado, actuando dicho postulado, se insiste, como una garantía para impedir las extralimitaciones del Estado en el establecimiento de contribuciones fiscales que afecten la orbita de derechos de los sujetos pasivos del tributo, sus derechos fundamentales y libertades públicas.

2.2. Principio de irretroactividad

La irretroactividad de la ley, como norma o principio rector, deriva de lo dispuesto en el artículo 24 de la Carta la Política, el cual expresa:

Ninguna disposición legislativa tendrá efecto retroactivo, excepto cuando imponga menor pena. Las leyes de procedimiento se aplicarán desde el momento mismo de

entrar en vigencia, aun en los procesos que se hallaren en curso; pero en los procesos penales, las pruebas ya evacuadas se estimarán en cuanto beneficien al reo o rea, conforme a ley vigente para la fecha en que se promovieron. Cuando haya dudas se aplicará la norma que beneficie al reo o rea.

El artículo 8º del Código Orgánico Tributario, desarrolla legalmente la irretroactividad, en los siguientes términos:

Las leyes tributarias fijarán un lapso de entrada en vigencia; si no lo establecieran, se aplicarán una vez vencidos los sesenta (60) días continuos siguientes a su publicación en la Gaceta Oficial.

Las normas de procedimientos tributarios se aplicarán desde la entrada en vigencia de la ley, aun en los procesos que se hubieren iniciado bajo el imperio de leyes anteriores.

Ninguna norma en materia tributaria tendrá efecto retroactivo, excepto cuando suprima o establezcan sanciones que favorezcan al infractor.

Cuando se trate de tributos que se determinen lo liquiden por períodos, las normas referentes a la existencia o a la cuantía de la obligación tributaria regirán desde el primer día del período respectivo del contribuyente que se inicie a partir de la fecha de entrada en vigencia de la ley, conforme al encabezamiento de este artículo.

Según Zambrano (2004), en cita que hace a García Máynez, la ley es retroactiva cuando modifica o restringe las consecuencias jurídicas de hechos realizados durante la vigencia de la anterior. En otra cita de este autor, pero esta vez de Planiol, señala que las leyes son retroactivas cuando vuelven sobre el pasado, sea para observar las condiciones de legalidad de una actuación, para modificar o dejar sin efecto actos en el ejercicio de un

derecho. Fuera de estos casos, comenta este autor, no puede concebirse la retroactividad de la ley.

Luego de lo expuesto, en primer lugar se debe señalar que si bien el principio de irretroactividad del tributo se inscribe dentro del concepto general de la irretroactividad de la ley, este principio en materia tributaria debe ser entendido con significación o criterio económico, es decir, atendiendo a aquellos aspectos de índole estrictamente economicistas que orbitan alrededor de la actividad impositiva y del sistema tributario en general. Lo anterior se puede evidenciar de lo ya observado del último aparte del citado artículo 8 del Código Orgánico Tributario, que viene a ser una restricción a la aplicabilidad plena del principio in comento.

En cuanto a esto último, es opinión del investigador, en lo que se relaciona con el criterio económico como ha de interpretarse la irretroactividad del tributo, más que a fenómenos de esta naturaleza, se debe atender su carácter de normas exorbitantes de orden público, pues las mismas tienen intrínseco un interés general que, en contexto de una ponderación y matización de los contenidos esenciales de los derechos, las llevan a estar en superioridad jerárquica respecto a otras regulaciones. Sin embargo, excepcionalmente ese mismo argumento referido a un ejercicio de ponderación de bienes jurídicos protegidos, pudiere justificar el relajamiento de esa noción absoluta atribuida a la regla de irretroactividad.

Asimismo, el principio in análisis tiene aplicación en materia sancionatoria, siempre que las normas de esta índole comporten una mayor penalidad a la prevista en reglas de anterior vigencia, pues en caso que la sanción prevista con anterioridad sea menor, ésta por ser más favorecer al infractor ha de aplicarse retroactivamente (aplicación del principio pro reo en el derecho administrativo).

Lo expresado en este subtítulo encuentra fundamentación en el hallazgo representado por la sentencia nº. 354 de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, de fecha 11 de mayo de 2000, la cual expresa:

En cuanto a la violación del principio que prohíbe la aplicación retroactiva de la Ley de Orgánica de Aduanas, a los agentes aduanales que venían ejerciendo tal actividad con anterioridad a la entrada en vigencia de dicha Ley, esta Sala observa que la normativa contenida en los artículos 36 numeral 7, y 146, se aplica a partir de la entrada en vigencia de la Ley Orgánica de Aduanas, es decir, con efectos ex nunc.

Por lo anterior, la supuesta violación del principio de la irretroactividad de la Ley, no se pone de manifiesto, ya que el establecimiento de requisitos, en este caso, para ejercer la actividad de agente aduanal, no puede considerarse como un derecho inmutable, por cuanto se trata de una materia intrínsecamente vinculada a la tutela del interés general, la cual requiere en determinados momentos sufrir cambios o modificaciones para su mejoramiento y perfección. En efecto, las normas legales no pueden permanecer invariables en el tiempo, sino que se deben adecuar a los cambios que se presenten en un determinado contexto.

Según el tratadista Joaquín Sánchez-Covisa, “La puesta en vigor de una norma de orden público significa que un nuevo concepto objetivo de justicia es exigencia imperiosa de la colectividad en un determinado sector de la vida social, o sea, que un concepto definido de intereses colectivos rige en

las materias afectadas por la norma en cuestión, Pues bien, ¿qué consecuencias debe entrañar lógicamente este hecho?. Evidentemente, la consecuencia de afectar todas las relaciones existentes, ya que lo que es objetivamente justo y, en cuanto tal, es expresión del interés colectivo, debe regir de manera absoluta. No puede afectar a los efectos pasados, a la parte transcurrida de los facta pendencia, ya que tales efectos y situaciones corresponden a un período en que regía un concepto distinto de lo objetivamente justo, más si debe afectar a los efectos futuros, ya que lo que es objetivamente justo no puede dejar de aplicarse porque trastorne los cálculos actuales o pretéritos de las voluntades de los particulares” (Sánchez-Covisa, Joaquín. La Vigencia Temporal de la Ley en el Ordenamiento Jurídico Venezolano. Publicaciones de la Contraloría General de la República. Caracas, Venezuela. 1976).

Un ejemplo de aplicación retroactiva de la Ley, según el tratadista citado, sería “una ley que retrasase la mayoría de edad a los 25 años, convertiría a nuestro juicio, automáticamente, en incapaces a los mejores de 25 años, aunque por haber cumplido los 21 años hubieran sido ya capaces bajo la vigencia de la ley anterior (...) En eso consiste, simplemente, la aplicación inmediata de la ley. Lo que no puede hacer la nueva ley es declarar que los actos realizados antes de su vigencia, por un mayor de 21 años y menor de 25 deban ser estimados como realizados por un incapaz ya que eso implicaría aplicación retroactiva.

En un mismo orden de ideas, a los efectos de precisar si existe o no aplicación retroactiva de una norma, se hace imperioso determinar el momento en que se configura el hecho imponible que da origen a la obligación tributaria, pues se hablará de retroactividad si ese hecho imponible según la nueva ley, en su totalidad se ha realizado anticipadamente al imperio o vigencia de ella, lo que constituiría una lesión al principio. Igualmente, en lo que respecta a infracciones, debe asimismo precisarse el

momento de su ocurrencia, ya que si la nueva ley, como antes se dijo, prevé una pena o sanción mayor para dicha falta, ésta sería inaplicable al infractor.

En lo que involucra a este último aspecto referido a las sanciones, debe atenderse que si la sanción está expresada en unidades tributarias, al modificarse el monto de la misma por uno mayor, no se estaría aplicando en este supuesto retroactivamente la ley, pues se entiende que la cantidad por la que se sanciona es la misma, pero obviamente ajustada al valor actual de la moneda. En relación a esto, priva lo ya comentado en torno al criterio o significación económica de la irretroactividad de la ley en el ámbito tributario, sin embargo, como se expuso *ut supra*, tal circunstancia obedece al interés público intrínseco en la norma.

En el ámbito del derecho comparado, las constituciones acogen de variadas formas el principio de la irretroactividad de la ley. Se tiene por ejemplo el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (última reforma 27-09-2007), el cual dispone: “A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna.....”.

Como se aprecia, se nota una diferencia respecto a lo previsto en el artículo 24 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, el cual establece una excepción expresa a la irretroactividad, es decir, el supuesto que la norma imponga menor pena. En cambio, en la Carta Política mexicana dicha excepción deviene por una interpretación en contrario, es

decir, si la ley beneficia a la persona la misma se podrá aplicar retroactivamente.

Una consagración más absoluta de la irretroactividad de la ley se desprende de lo contemplado en el artículo 83 de la Constitución Española (1978), el cual dispone:

Las leyes de bases no podrán en ningún caso:

(...)

b) Facultar para dictar normas con carácter retroactivo.

En resumidas cuentas, todas las constituciones acogen la irretroactividad de la ley como una de las reglas rectoras del ordenamiento jurídico, estableciendo en sus respectivos textos diversas matizaciones. Sin embargo, las jurisprudencias de los órganos de enjuiciamiento de la constitucionalidad a la hora de precisar su interpretación y alcance, en líneas generales le dan una similar extensión, coincidiendo éstas en el establecimiento de sus límites y excepciones.

2.3. Principio de generalidad del tributo

De acuerdo a Belisario (2002), el principio de la generalidad hace más referencia a una circunstancia de carácter negativo que positivo, pues no alude que todos están obligados a cancelar los tributos, sino que nadie debe

estar excluido de dicha obligación por motivos de cualquier privilegio, independientemente de la naturaleza a que éste responda.

En este orden, Fraga (2006), comenta que la predica de este principio supone que nadie puede eximirse de satisfacer sus obligaciones tributarias, alegando para ello el gozar de algún privilegio o prerrogativa especial, siempre que ésta esté basada en una ventaja injustificada que atente contra el principio de justicia de igualdad. Según este autor, las ventajas aceptables son aquellas derivadas de la capacidad contributiva del administrado.

El principio de la generalidad del tributo aparece consagrado en los artículos 133 y 316 del Texto Constitucional. Dispone el artículo 316: “El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas...”. Por su parte el 133 establece: “Toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley.”.

Como se ha expresado, este principio contrae un imperativo general a todos los ciudadanos, el cual se verifica en el deber de contribuir con las cargas públicas, es decir, la satisfacción de aquellas demandas dirigidas al cumplimiento de los planes de desarrollo y a elevar los niveles de calidad de vida de la población, entre otras.

En este sentido, de la satisfacción de las antes aludidas obligaciones, en principio nadie puede estar excluido, por lo que el establecimiento o

concesión de privilegios fiscales sería atentatorio a la generalidad del tributo, salvo que, como ya fue expuesto, la fijación de privilegios se encuentre basada en la capacidad de los administrados de contribuir con las cargas públicas, aspecto éste que será abordado más adelante. Asimismo, el principio in análisis encuentra también excepción en aquellas políticas de estímulo dirigidas hacia ciertos y determinados sectores de la economía.

Desde el punto de vista técnico, el principio de la generalidad alude aquellas orientaciones que han de seguirse por parte del legislador, a los efectos de la fijación o establecimiento de hechos imponibles, esto es, de aquellas circunstancias fácticas o de carácter contingente susceptibles de ser consideradas como generadoras de tributos.

En este orden de ideas, es propicio citar el fallo de la Sala Constitucional, de fecha 21 de noviembre de 2000, que resolvió la nulidad parcial solicitada contra el encabezamiento del artículo 28 del Decreto Ley N° 53.304, de fecha 24 de septiembre de 1993, mediante el cual se promulgó la Ley de Impuesto al Valor Agregado. Dicha sentencia, ilustra de manera didáctica sobre el principio de la generalidad del tributo, por lo que se justificación la extensa cita que a continuación se transcribe:

“Así, observa esta Sala Constitucional que el accionante denuncia como violado el principio de la generalidad del tributo contenido en el artículo 133 de la Constitución de 1999 en concordancia con lo dispuesto en el artículo 316 eiusdem, e igualmente y por vía de consecuencia, denuncia la violación del artículo 317 también del texto constitucional, por cuanto –a su decir- “(...) la violación que le atribuye la norma del artículo

28 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, no tiene como destinatario de esta contribución, al Estado ni a ningún organismo público SINO (sic) a los particulares determinados por el artículo 1º de la Ley, como contribuyentes, es decir, que el traslado del impuesto, allí contemplado, actúa como una fórmula de indemnización, al contribuyente, de la pérdida sufrida con ocasión del pago del impuesto y hace que, en definitiva, éste NO (sic) contribuya a los gastos públicos (...)” (Subrayado del accionante).

En tal sentido, observa esta Sala Constitucional, que el principio de la generalidad del tributo, contenido en el artículo 133 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, representa unos de los pilares principales del sistema tributario, según el cual todos deben coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de tributos.

En efecto, el principio de generalidad involucra la noción de que cuando una persona física o jurídica se encuentra en las condiciones que establecen el deber de contribuir según la ley, éste debe ser cumplido cualquiera sea el carácter del sujeto, su categoría social, nacionalidad, edad o estructura, por lo cual dicho principio “(...) se refiere más a un aspecto negativo que positivo. No se trata de que todos deban pagar tributos, según la generalidad, sino que nadie debe ser eximido por privilegios personales de clase, linaje o casta. En otras palabras, el gravamen se debe establecer en tal forma que cualquier persona, cuya situación coincida con la señalada como hecho generador del tributo, debe quedar sujeta a él.” (Hector Villegas op. Cit. pág. 187).

Así las cosas, el impuesto indirecto de tipo valor agregado desde todo punto de vista se encuentra inmerso dentro del principio de la generalidad, tanto desde el punto de vista de los actos o situaciones gravadas, como desde el punto de vista del universo de los contribuyentes, ya que siempre que se realice alguno de los hechos imposables tipificados en la ley, surgirá necesariamente la obligación del contribuyente de pagar el tributo.

Ahora bien, en el caso de autos, observa esta Sala Constitucional que tal principio no resulta infringido por la norma contenida en el hoy artículo 29 de la Ley de Impuesto

al Valor Agregado de fecha 3 de agosto de 2000, debido a que el impuesto soportado por los consumidores como consecuencia de la traslación del tributo, no opera como una indemnización para los sujetos pasivos señalados en la ley in comento, sino que estos últimos, se encuentran en la obligación de enterar el aporte recibido por concepto de dicho tributo al Fisco Nacional, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 32 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, por lo que se cumple de esta manera la obligación de todo ciudadano de contribuir a los gastos públicos, tal como lo establece el artículo 133 de la Constitución de 1999.

En efecto, tal y como acertadamente lo apunta el autor Oswaldo Padrón Amaré “el elevado número de contribuyentes sujetos al impuesto y, consecuentemente, el considerable volumen de operaciones tributarias que la aplicación del impuesto implica, excede, con mucho, lo que ocurre en otras modalidades de imposición ello por dos razones: primero, por la generalidad misma de la imposición indirecta que, como dijimos anteriormente, exige el gravamen de todas las actividades definidas como susceptibles de constituir supuestos de hecho del tributo, sin excepciones, y, segundo porque a diferencia de lo que ocurre con los impuestos directos globales en los cuales el período de aplicación del impuesto es mas o menos extenso y coincide generalmente con el año, en la imposición general indirecta los períodos de imposición suelen ser mucho mas breves” (Subrayado de la Sala) (Oswaldo Padrón Amaré “La imposición indirecta en la reforma tributaria: la justicia tributaria frente a las tendencias eficientistas en materia económica”. Revista de Derecho Tributario No. 51, Caracas, pág. 57).

Con base a lo transcrito anteriormente, esta Sala observa que el tributo de tipo valor agregado no sólo no violenta el principio cardinal de la generalidad del tributo sino que ayuda a racionalizar la carga tributaria dentro del sistema impositivo nacional.

Asimismo, por lo que respecta a la denuncia formulada por el accionante, relativa a que los sujetos pasivos determinados en la Ley de Impuesto al Valor Agregado, no contribuyen a los gastos públicos, considera esta Sala Constitucional que no se configura en el presente caso la violación del principio de la

generalidad del tributo, pues los sujetos pasivos señalados en la ley, al momento de realizar cualquier acto de consumo tendrán la obligación de soportar el impuesto al valor agregado que corresponda. En efecto cualquier persona natural o jurídica, señalada o no como sujeto pasivo en la Ley de Impuesto al Valor Agregado, al momento de realizar cualquier actividad configurada como hecho imponible en la ley, se verá obligada a soportar el impuesto trasladado, es decir, que todos los ciudadanos en el momento de efectuar algún consumo o percibir la prestación de algún servicio, sufrirán el impacto de este impuesto dentro del obvio fenómeno de la traslación, antes explicado.

En consecuencia, todas las personas que realicen alguno de los actos o situaciones tipificados como hechos imponibles en la ley, estarán sujetos al pago del impuesto de tipo valor agregado, actuando el fenómeno de la traslación como garante de que la carga aplicada a los bienes y servicios de consumo final sea proporcional a su precio definitivo.

De esta manera, el sujeto pasivo previsto en la ley en algún momento del circuito económico será un consumidor final, teniendo igualmente que soportar el impuesto al valor agregado como consecuencia del sistema traslativo previsto en la ley, siendo ello así, considera esta Sala Constitucional que la traslación del impuesto efectuada por los sujetos pasivos a los consumidores de los bienes o beneficiarios de los servicios, establecida en el artículo 29 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, no viola el principio de la generalidad del tributo dispuesto en el artículo 133 de la Constitución. En consecuencia, estima esta Sala Constitucional, que la denuncia realizada por el accionante de la violación del referido principio debe ser desestimada, Así se decide.”.

El anterior fallo de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, en ejercicio del control concentrado de la constitucionalidad que dicho órgano ejerce, orienta acertadamente sobre el sentido y alcance el comentado principio de generalidad, instruyendo sobre aquellos aspectos que el mismo

comporta o que deben ser considerados como intrínsecos a dicha máxima, es decir, el vedar la concesión de exenciones y el establecimiento de beneficios fiscales que se traduzcan en un tratamiento desigual de los administrados.

Con lo expuesto, se propende garantizar la no instauración de discriminaciones cuando existan supuestos o situaciones idénticas. Asimismo, con la generalidad del tributo se persigue que la contribución a las cargas públicas sea interiorizada como un compromiso insertado dentro de los valores que inspiran la Constitución de la República, entre otros, los de justicia y solidaridad.

En el ámbito del derecho comparado este principio tiene una conceptualización similar a la hasta ahora esbozada y está reconocido en todas las constituciones. Tal es el caso de España que, por aquello de su estructura político-territorial, el postulado de la generalidad del tributo no sólo subyace a nivel individual, pues en lo que concierne a las Comunidades Autónomas, según los artículos 138.2 y 139.1 de la Constitución española, sería contrario a dicho postulado cualquier tratamiento especial en materia tributaria a favor de una de las Comunidades en que se ha estructurado la nación española. Las normas constitucionales citadas, señalan:

Art. 138. 2. “Las diferencias entre los Estatutos de las distintas Comunidades Autónomas no podrán implicar, en ningún caso, privilegios económicos o sociales.”.

Art. 139.1. “Todos los españoles tienen los mismos derechos y obligaciones en cualquier parte del territorio del Estado.”.

Por lo que se relaciona con el orden jurídico de Argentina, Belisario (2002), cita algunos fallos de la Corte Suprema (157:359, 162:240 y 168:305), en los cuales se establece que “...la generalidad es una condición esencial de la Tributación y que no es admisible que se grave a una parte de la población en beneficio de otra...”, asimismo, en dichos fallos se asevera la posibilidad del legislador de conceder exenciones tributarias de carácter nacional, provincial y municipal, si tal circunstancia conviene a “...un servicio de interés...”.

2.4. Principio de igualdad del tributo

Este principio está ligado al principio de la generalidad, así como también a los principios generales de justicia y de equidad, lo cual corrobora la interdependencia o interrelación existente entre los principios tributarios, pues éstos actúan como una especie de elementos de un conjunto por integración y, por ende, conectados entre sí. En consecuencia, los Principios Constitucionales del Tributo no pueden concebirse aisladamente, de ahí que su interpretación ha de efectuarse en forma sistemática, es decir, bajo una perspectiva integral, se insiste, de conjunto.

En relación con esta máxima tributaria, en primer lugar, se debe hacer referencia al artículo 21 constitucional, el cual consagra:

“Todas las personas son iguales ante la ley, y en consecuencia:

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

En el sentido expresado, según la Exposición de Motivos de la Constitución (1999), a través de este principio se pretende prohibir todo tipo de discriminación, por lo que las expresiones dispuestas en el ordinal 1º del artículo antes transcrito han de considerarse de tipo enunciativo y no taxativo. Esta máxima rechaza cualquier supuesto discriminatorio dirigido a menoscabar el reconocimiento, goce o ejercicio, en condiciones igualitarias, de los derechos y demás libertades públicas contempladas en la Carta Política, asimismo, contrarrestando cualquier práctica degenerativa que agravie valores intrínsecos a la dignidad humana.

Dicho esto, siguiendo a Zambrano (2004), la discriminación se define como la distinción que se hace entre los individuos teniendo como pretexto hechos no imputables a su persona, bien los que aparecen indicados en el ordinal 1º del artículo 21 ibídem, o por el hecho que pertenecen a categorías colectivas genéricas, los cuales pueden provenir, entre otras causas, por el idioma, la religión, nacionalidad, discapacidades y diversidad de opiniones. A los fines de la investigación, la igualdad que resulta relevante es la llamada igualdad jurídica, que no sólo se circunscribe a la igualdad en la dignidad de la persona y en sus inherentes derechos, sino a la igualdad ante la ley.

Conforme a lo anterior, por igualdad ante la ley se debe entender el reconocimiento que asiste a todos los ciudadanos, extensibles a las personas jurídicas, de que no se establezcan privilegios o exclusiones ante contingencias fácticas y legales similares que sean expresión de la esfera de intereses, acciones y demás aspectos de relevancia para el derecho.

Lo expuesto, encuentra propicio basamento en la sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, de fecha 08 de junio de 2000, caso: Michael Brionne Gandon, cuyo principio normativo expresa: “Entiende la Sala que el principio de igualdad ante la ley impone el otorgamiento de trato igual para quienes se encuentren en situación de igualdad, y trato desigual para quienes se encuentren en situación de desigualdad.”.

En lo que concierne específicamente a la materia tributaria, el principio de igualdad tiene una amplia connotación política, por lo que ha de atenderse a conceptos como de justicia social, justicia tributaria, entre otros, en virtud que estas ideas o nociones atañen e interesan a la política fiscal o impositiva del Estado, pues las mismas vienen a ser una especie de paradigmas orientadores que informan de manera general todo el sistema de la tributación.

Como se aprecia, se trata de un problema de horizontes que dogmatizan el aparato tributario, cuyo sentido viene otorgado por las políticas, en esencia, económicas, sociales y de otra índole, las cuales el Estado traza en la praxis de su norte teleológico. En fin, es un asunto de relaciones de poder que responden a un fenómeno de estructuras de alta implicación social y, por ende, de difícil control.

Por otra parte, desde una perspectiva ya menos subjetiva, técnicamente existen tributos que por su propia naturaleza y estructura suelen en ocasiones atentar contra el principio en examen, tal es el caso de los impuestos al consumo. Sin embargo, estas formas impositivas quien más veces cancela el tributo es en teoría el que más poder de compra tiene, por lo que, también en esta categoría de impuesto la capacidad económica está correlacionada con la contribución en las cargas públicas, salvaguardándose de ese modo la máxima de igualdad.

En resumidas cuentas, el principio examinado está ligado, como ya se dijo, a los principios de generalidad y capacidad contributiva. Aunque no por ello se debe dejar de reconocer que existen entre ellos fronteras que pueden resultar imperceptibles, lo que justifica un tratamiento por separado, permitiendo así detallar rasgos diferenciadores que particularizan su aplicabilidad en el ámbito tributario.

Resta agregar, antes de entrar con el análisis de la jurisprudencia del Máximo Tribunal de la República, la reflexión según la cual en un régimen legal administrativo y, específicamente tributario, en el cual efectivamente se valore como cimiento estructural del ordenamiento impositivo el principio de igualdad ante la ley, se debe comenzar por suprimir las exageradas y odiosas prerrogativas que dentro del campo sustantivo y procesal se le otorgan a la administración pública, privilegios que vienen a redundar la hiposuficiencia jurídica en la que encuentra el ciudadano en sus relaciones con la República.

En virtud de lo expuesto, un Estado moderno insertado en los postulados consagrados en el artículo 2º constitucional, compelido a dignificar con sus actuaciones valores como la justicia, debe deslastrar de su ordenamiento jurídico, se insiste, cualquier forma de privilegio o de injustificada ventaja a su favor, pues su proceder ha de estar signado, entre otros horizontes, por la racionalidad y proporcionalidad en el ejercicio del poder.

Tal exigencia se magnifica en materia tributaria, ámbito en el cual con mayor entidad debe imperar la idea de igualdad entre Administración y administrado, es en este orden jurisdiccional donde más subyace la necesidad de protección de la esfera de los derechos fundamentales y libertades públicas de las personas. Sólo así se podrá poner coto a los abusos y arbitrariedades que de ordinario se observan por parte de algunos organismos de la administración.

Siguiendo con el análisis, se debe destacar como ejemplo de discriminaciones en el ámbito tributario la modificación de la que fue objeto el impuesto a las transacciones financiera (ITF), la cual entró en vigencia el 1º de noviembre del año 2007 (Derogado según Gaceta Oficial N° 38.951, de fecha 12 de junio de 2008). En la antedicha reforma, para favorecer al sector bancario, se exceptuaron como hechos imponibles ciertos negocios o contrataciones financieras, vgr: algunas operaciones interbancarias. Al respecto, el para entonces superintendente tributario, José Vielma Mora, declaró por ante los medios de comunicación, lo siguiente:

“... El Ejecutivo aceptó parte de los pedimentos de la banca. En cuanto a los hechos imponibles, los que causan el impuesto, el numeral 3 del artículo 3º quedó así: “La adquisición de cheques de gerencia en efectivo”. Y el 4 así: “Las operaciones activas efectuadas por bancos y otras instituciones financieras entre ellas mismas, y que tengan plazos no inferiores de dos (2) días hábiles bancarios”. Se refiere a la tasa *overnight*, la que pagan los bancos por los préstamos entre ellos, los cuales son a 24 horas. La banca pidió un mínimo de dos días, es decir, los créditos interbancarios de dos días no pagarán ITF.

No pagan. En relación con las exenciones, es decir, que no cancelarán el ITF, el numeral 7 del artículo 9º incluyó los títulos negociados en la bolsa agrícola y la bolsa de valores. Vielma señaló que en el mercado de valores sólo interactúa 6% de la economía venezolana, de modo que “no habrá ningún tipo de repercusión”.

En el numeral 11 del artículo 9º se añadieron “las cuentas de compensación de tarjetas de crédito, las cuentas de corresponsalía nacional y las cuentas operativas compensadoras de la banca”. Incluyeron el numeral 12: “La compra-venta de efectivo en la cuenta única mantenida en el Banco Central de Venezuela (BCV) por los Bancos y otras Instituciones Financieras”. Vielma explicó que este numeral se relaciona con la reconversión monetaria, es decir, la compra-venta de efectivo para la reconversión no pagará el ITF”. (Últimas Noticias, 30-10-2007. 28)

Es oportuno, para una mayor comprensión de lo expresado en relación con este principio, citar la sentencia del Tribunal Supremo de Justicia, en Sala Constitucional, nº 1.197, de fecha 17 de octubre de 2000, la cual estableció criterio respecto al concepto de discriminación, fallo que ha sido acogido como vinculante, a tenor de lo dispuesto en el artículo 335 constitucional, para todos los tribunales de la República e, incluso, para las otras Salas del Máximo Tribunal, a saber:

“En cuanto a la violación del derecho a la igualdad alegada, esta Sala Observa, que en forma reiterada la jurisprudencia de la Sala Político Administrativa de la entonces Corte Suprema de Justicia (Casos: Vidal Blanco de fecha 21 de julio de 1994 y Eliseo Sarmiento de fecha 13 de abril de 1999) ha entendido que “la discriminación existe, también, cuando situaciones similares o análogas se deciden, sin aparente justificación, de manera distinta o contraria. En efecto el derecho fundamental a la igualdad y no

discriminación entre particulares consagrado en el artículo 61 de la Constitución, abarca no sólo los supuestos por él señalados sino todas aquellas situaciones donde sin algún motivo o razón se resuelvan contrariamente planteamientos iguales, y así se declara.

De conformidad con lo anterior, y con fundamento en la doctrina dominante en esta materia, observa esta Sala que el derecho subjetivo a la igualdad y a la no discriminación es entendido como la obligación de los Poderes Públicos de tratar de igual forma a quienes se encuentren en análogas o similares situaciones de hecho, es decir, que este derecho supone, en principio, que todos los ciudadanos gocen del derecho a ser tratados por la ley de forma igualitaria, y se prohíbe por tanto, la discriminación.

Ahora bien, no todo trato desigual es discriminatorio, sólo lo será el que no esté basado en causas objetivas y razonables, pero el Legislador puede introducir diferencias de trato cuando no sean arbitrarias, esto es, cuando estén justificadas por la situación real de los individuos o grupos, es por ello, que en el derecho a la igualdad sólo se viola cuando se trata desigualmente a los iguales, en consecuencia, lo constitucionalmente prohibido es el trato desigual frente a situaciones idénticas.

Como conclusión de lo antes expuesto, esta Sala considera necesario señalar, que la cláusula de igualdad ante la ley, no prohíbe que se le confiera un trato desigual a un ciudadano o grupo de ciudadanos, siempre y cuando se den las siguientes condiciones: a) que los ciudadanos o colectivos se encuentren real y efectivamente en distintas situaciones de hecho; b) que el trato desigual persiga una finalidad específica; c) que la finalidad buscada sea razonable, es decir, que la misma sea admisible desde la perspectiva de los derechos y principio constitucionales; y d) que la relación sea proporcionada, es decir, que la consecuencia jurídica que constituye el trato desigual no guarde una absoluta desproporción con las circunstancias de hecho y la finalidad que la justifica.”.

En una misma orientación, la Sala Constitucional del Máximo Tribunal de la República, en sentencia nº 2.254, de fecha 13 de noviembre de 2001, asentó:

“El Texto Fundamental en su artículo 2 consagra, siguiendo la más clásica doctrina constitucional, la igualdad jurídica, en su doble vertiente, esto es: la relativa a la “no discriminación”, que se traduce bajo la fórmula de que, a iguales supuestos de hecho deben aplicarse iguales consecuencias jurídicas, en otras palabras, la igualdad en la aplicación de la ley exige que el órgano judicial no juzgue de forma diferente sin justificación suficiente y razonable sobre supuesto idénticos.

En tal sentido, la Sala Político Administrativa se ha referido al principio de igualdad, expresando: “(...) Este derecho se desdobra en dos modalidades, por una parte, es un derecho de todo sujeto a tener un trato igual y, por otro lado, impone a los poderes públicos la obligación de llevar a cabo ese trato igual, constituyendo así una limitación al Poder Legislativo o poderes reglamentarios, impidiendo que estos puedan configurar los supuestos de hecho de la norma de modo tal de que se trate de forma distinta a personas que, desde todo punto de vista, se encuentren en la mismas situación. De allí que siempre se pueda acudir a la jurisdicción competente para que se anule las disposiciones basadas en criterios específicamente prohibidos (raza, sexo, condición social, etc.)” (Sentencia de la Sala Político Administrativa del 4 de marzo de 1999, caso: Alba Lucina Alvarado Guevara).

De la decisión antes transcrita se desprende que, para dar por consumada la violación al derecho a la igualdad, esto es, para sostener que existe una determinada discriminación, quien alega estar en esa situación discriminatoria o desigual debe demostrar que se han establecido privilegios a favor de personas que se encuentran en sus mismas condiciones, y que se encuentren dentro del mismo supuesto de hecho ante la Ley, y que las consecuencias que ésta prevé, sean aplicables de manera general y equitativa a los sujetos de derecho que regule la norma”.

Resulta igualmente relevante para el análisis, citar el principio normativo de la sentencia del Tribunal Constitucional español, de fecha 14 de enero de 1986, nº 8/1986, la cual es conteste con los anteriores fallos parcialmente transcritos, asentándose en dicho pronunciamiento que las discriminaciones no deben de ser consideradas como arbitrarias, si las mismas son establecidas con fundamento a criterios previstos en el derecho positivo, pues el principio de desigualdad no veda que se produzcan desigualdades, en la medida que sean razonables y se encuentren fundamentadas en el ordenamiento jurídico, es decir, se estará ante una desigualdad proscrita por la ley, siempre que sea discriminatoria.

Corresponde ahora precisar cómo se instituye en el derecho comparado el principio de igualdad, al respecto la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en su artículo 1º, consagra:

(...)

“Queda prohibida toda discriminación motivada por el origen étnico o nacional, el género, la edad, las discapacidades, la condición social, las condiciones de salud, la religión, las opiniones, las preferencias, el estado civil o cualquier otra que atente contra la dignidad humana y tenga por objeto anular o menoscabar los derechos y libertades de las personas.”

(...)

En un mismo sentido, la Constitución de la República de Colombia en su artículo 13, dispone:

“Todas las personas nacen libres e iguales ante la ley, recibirán la misma protección y trato de las autoridades y

gozarán de los mismos derechos, libertades y oportunidades sin ninguna discriminación por razones de sexo, raza, origen nacional o familiar, lengua, religión, opinión política o filosófica.

El Estado promoverá las condiciones para que la igualdad sea real y efectiva y adoptará medidas a favor de grupos discriminados o marginados.

El Estado protegerá especialmente a aquellas personas que por su condición económica, física o mental, se encuentren en circunstancia de debilidad manifiesta y sancionará los abusos o maltratos que contra ella se cometan.”.

Por su parte el artículo 16 de la Constitución de la Nación de Argentina (1994), de manera expresa aborda la igualdad tributaria, al señalar:

“La Nación Argentina no admite prerrogativas de sangre, ni de nacimiento: no hay en ella fueros personales ni títulos de nobleza. Todos sus habitantes son iguales antes la ley, y admisibles en los empleos sin otra condición que la idoneidad. La igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas.”.

Como se puede observar, se está ante una máxima consagrada en mayoría de los textos fundamentales de los Estados democráticos, en especial aquellos que se constituyen en un Estado social de derecho y de justicia, pues el concepto de igualdad, sobre todo el de igualdad efectiva, está inserto en el paradigma humanista que sirve de inspiración al constitucionalismo moderno.

2.5. Principio de la capacidad contributiva

En relación con el principio de capacidad contributiva, Arroyo (2003), manifiesta que es la razón de existencia de la actividad tributaria, según esta autora los tributos se deben precisamente porque se cuenta con capacidad contributiva, en caso de no existir ésta no tendría racionalidad el sistema tributario. Afirma que la capacidad contributiva es la medida proporcional que determina la carga tributaria del administrado, por ende, se le considera el origen y basamento del establecimiento de todo tributo.

El artículo 316 constitucional, consagra el principio tributario de la capacidad contributiva al establecer: “El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o de la contribuyente,...”. Octavio (2004), señala que esta norma es de naturaleza o carácter programático, en virtud que con ella se pretenden dar orientaciones al legislador a objeto que las mismas sean desarrolladas en el sistema tributario, entendido en su conjunto, pero que no deben aplicarse a todas las formas o modalidades de tributos que integran dicho sistema.

Según Octavio (2004), el principio de capacidad contributiva se aplica aquellos tributos en que hecho imponible es de índole económico y, a la vez, indicativo de la capacidad del contribuyente, es decir, capaz de revelar de manera potencial y efectiva el poder de carga económica a partir de la valoración general y objetiva que efectúe el legislador al establecer del tributo. Lo anterior, pareciera encontrar obstáculos en cuanto a las tasas y

contribuciones especiales, en las primeras, el hecho imponible está constituido por una actividad de la administración consistente en la prestación de un servicio, lo que similarmente ocurre con las contribuciones, con la diferencia que en este caso la prestación es de carácter especial.

En cita que hace Octavio a Leopoldo Borjas (2004), éste tratadista señala que el principio de la capacidad contributiva o económica, si bien programático, constituye un derecho de rango constitucional y, por ende, dada la supremacía normativa de Texto Político, es de aplicación inmediata y prevalente.

Visto lo anterior, Borjas citado por Octavio (2004, 82), en relación al principio *in comento* expone:

“...sería tan inconstitucional un impuesto a la renta que grave con la misma tarifa a todo El Pueblo, como un impuesto a la renta que grave sólo a una parte de El Pueblo, pero que cause o provoque, a esa parte, dejar de tener una existencia digna y provechosa.”.

Siguiendo con estas orientaciones, en el derecho comparado se conocen textos constitucionales que de manera más concreta que otros abordan este principio de la capacidad contributiva. Así se tiene la Constitución de la República Federativa del Brasil (1988), que en su artículo 145, consagra:

“Siempre que sea posible, los impuestos tendrán un carácter personal y serán graduados de acuerdo con la capacidad económica del contribuyente, facultada la administración tributaria, especialmente para confirmar la efectividad de esos objetivos, identificarlos, respetar los derechos individuales en los términos de la ley, el patrimonio,

los rendimientos y las actividades económicas del contribuyente.”.

En el artículo citado se hace expresa mención al impuesto como categoría de tributo y, además, en caso que el concepto de impuesto deba ser interpretado en sentido *latus sensu*, no se estaría ante un precepto incondicional, por lo que debe atenderse necesariamente a la naturaleza y a la estructura propia del tipo de tributo que se trate.

En todo caso, como ocurre en la mayoría de las constituciones modernas, en la Carta Magna del Brasil este principio actúa, al igual que el resto de los principios tributarios, como un límite al poder del Estado capaz de propender criterios de justicia en el régimen regulador de los deberes de los contribuyentes y coadyuvar en la satisfacción de las cargas públicas, esto en proporción, como se ha comentado, a la capacidad económica de cada quien.

Para concluir con este subtítulo y, de acuerdo a los objetivos propuestos, es de interés conocer cómo la jurisprudencia patria ha interpretado el principio de la capacidad contributiva. Al respecto apréciense las sentencias del Máximo Tribunal de la República que a continuación parcialmente se transcriben:

- a. Sentencia de la Sala Constitucional, nº 1.397, de fecha 21 de noviembre de 2000, que reza:

“ Por lo que respecta a la denuncia formulada por el accionante, relativa a que la norma prevista en el artículo 29 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, viola el principio de la capacidad contributiva contenido en el artículo 316 de la

Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, esta Sala Constitucional observa, que dicho principio debe entenderse como la aptitud para soportar las cargas tributarias en la medida económica y real de cada contribuyente individualmente considerado en un período fiscal y que actúa como límite material al poder de imposición del Estado, garantizando la justicia y razonabilidad del tributo.

De esta manera, la capacidad contributiva constituye un principio constitucional que sirve a un doble propósito, de un lado como presupuesto legitimador de la distribución del gasto público; de otro, como límite material al ejercicio de la potestad tributaria.

Con base a lo expuesto anteriormente, la capacidad del contribuyente para soportar las cargas fiscales impuesta por el Estado en ejercicio de su poder de imposición, es una sola, única e indivisible que debe ser respetada por cada esfera de imposición, es decir, por el poder público nacional, estatal o municipal.

En tal sentido, la jurisprudencia foránea ha señalado que “capacidad económica, a efectos de contribuir a los gastos públicos, significa la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra. La tributación según la riqueza constituye, por ello, un requisito antes exigido por las leyes de la lógica que por los imperativos de la justicia, y de allí que la capacidad económica como fuente de imposición, forme parte de las estructuras lógico-objetivas que constituyen ‘la naturaleza de la cosa’ y que han de tenerse presente en la legislación tributaria, de modo que su evidente ignorancia, objetivamente comprobada, equivale precisamente a la arbitrariedad de la legislación fiscal.” (Sentencia del Tribunal Constitucional Español No. 27/81 del 20 de julio de 1981).

Ahora bien, como quedó expuesto precedentemente, el Impuesto al Valor Agregado se configura como un tributo “objetivo” e “indirecto”. Objetivo porque grava una determinada actividad sin tener en cuenta la situación personal del sujeto pasivo, lo cual sucede en general con los tributos a las ventas y al consumo, e indirecto, como consecuencia del fenómeno de traslación antes señalado, ya

que el sujeto pasivo del impuesto (contribuyente de iure) obtiene de otro sujeto el importe del monto pagado al Estado.

La objetivización de los tributos tiende a contrarrestar los aspectos negativos de otros impuestos, como el impuesto sobre la renta, el cual presente situaciones como la evasión fiscal, la incidencia en el sistema financiero, el desaliento de las inversiones, además de su compleja determinación, lo cual no sucede en el impuesto al valor agregado, en virtud de que el mismo es de fácil determinación (débito menos crédito) y tiene una buena capacidad recaudatoria al obtenerse en distintas fases. Sin embargo, se ha señalado que tiene la desventaja de su tendencia a ser regresivo, desde que aparentemente se aleja de la capacidad contributiva del sujeto. Esta parece ser la razón por la que el impugnante denuncia la violación del principio de la capacidad contributiva previsto actualmente en el artículo 316 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. Sin embargo, estima esta Sala que tal impugnación parte de una visión del problema bastante escueta, por cuanto no toma en cuenta el objeto de este impuesto, que es la circulación de la riqueza y las distintas formas de consumo. Si bien es cierto que la forma como se presenta este impuesto no consulta de forma directa la capacidad contributiva de los sujetos, resulta obvio que sí lo hace de forma mediata porque pagará más aquel sujeto que adquiera mayor cantidad de bienes o utilice mayores servicios, lo cual evidencia una mayor capacidad contributiva respecto a otro que adquiera menores bienes o requiera de menos servicios. Resulta así análogo a los impuestos sobre cigarrillos o alcoholes, que no discriminan sobre la capacidad contributiva del consumidor, quien en definitiva soporta las elevaciones de precios de tales productos de acuerdo con los impuestos.

Es por ello, que en materia de impuestos indirectos, la adopción del criterio de capacidad contributiva excluye de la imposición la clase de bienes y servicios necesarios asociados a los niveles de subsistencia, porcino para la cría, especies avícolas, los huevos fértiles de gallina; mortadela, salchicha y jamón endiablado; queso blanco; pan y pasta; arroz; harina; atún y sardinas enlatados o envasados; las carnes en estado natural, café, sal, azúcar, aceite, agua y

todos los demás bienes señalados en la norma prevista en el artículo 18 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado.

En virtud de lo anterior, estima esta Sala Constitucional que la denuncia formulada por el accionante, relativa a que la norma impugnada viola el principio de la capacidad económica del contribuyente, consagrado en la norma prevista en el artículo 316 de la Constitución, debe ser desestimada. Así se declara.”.

b.- Sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal supremo de Justicia, signada con el N° 1.886, de fecha 2 de septiembre de 2004, la cual asienta:

“La capacidad contributiva consiste en la aptitud para soportar cargas tributarias en la medida económica y real que fácticamente le viene dada a un sujeto frente a su propia situación fiscal en un período determinado, medida con base en la cual aportan la contribución debida al Estado. En otras palabras, el principio de capacidad contributiva obliga al legislador a estructurar un sistema tributario en el que la participación del ciudadano en el sostenimiento del gasto público se realice de acuerdo con sus posibilidades económicas, concebidas como titularidad de un patrimonio, percepción de una renta o tráfico de bienes (Análisis del Régimen Tributario en la Nueva Constitución. Alejandro Ramirez, Pedro Baute y Antonio Planchard. Caracas, Ediciones Plaz & Araujo 2000, pág. 18).

Esta capacidad contributiva, alude, por una parte, a la aptitud para concurrir con los gastos públicos y, por otra, a la capacidad económica de los contribuyentes como medida concreta de distribución de las cargas tributarias. Así, esta capacidad comporta una doble condición que se traduce como causa del deber de contribuir, visto que todo tributo debe obedecer a una determinada capacidad contributiva, y como un límite al deber de sostenimiento de las cargas públicas en aras de una justicia y razonabilidad en la imposición. Tal capacidad se manifiesta a través de los índices o presupuestos reveladores de enriquecimientos idóneos para concurrir a los referidos gastos, siendo uno de

los principales la obtención de rentas que resulten gravables de acuerdo a la respectiva normativa legal (Sentencia de la Sala Político-Administrativa No. 01626 del 22-10-03, caso: C.A. Seagrams de Margarita”).

c.- Sentencia de la Sala Político-Administrativa, nº 01813, de fecha 19 de julio de 2006, que señala:

“...el principio de capacidad contributiva previsto en el artículo 316 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, ha sido concebido como la aptitud que tiene el contribuyente para soportar las cargas tributarias en su medida económica y real, individualmente considerado, en un período fiscal y que actúa como límite material al poder de imposición del Estado, garantizando la justicia y razonabilidad del tributo.

De esta manera, la capacidad contributiva constituye un principio constitucional que sirve a un doble propósito, de un lado como presupuesto legitimador de la distribución del gasto público, y, de otro, como límite material del ejercicio de la potestad tributaria.”

De los fallos antes parcialmente transcritos se puede evidenciar la definición, interpretación y alcance que el Máximo Tribunal de la República, a través de su Sala Constitucional y Político-Administrativa, le ha venido otorgando al principio analizado, lo que es una muestra de la trascendencia del mismo en la regulación de la actividad tributaria.

2.6. Principio de no confiscación o no confiscatoriedad del tributo

La confiscación, según Arroyo (2003), generalmente se concibe como una restricción al derecho de propiedad a través de mecanismos coactivos,

afectando con ello el patrimonio de las personas, independientemente de la naturaleza de los bienes. La Constitución prohíbe de manera expresa la confiscación, aunque excepcionalmente la contempla en aquellos casos que los bienes sean provenientes de delito cometidos contra el patrimonio público, aquellos de los que hayan sido objeto de enriquecimiento ilícito al amparo del Poder Público y los que provengan de cualquier actividad relacionada con el narcotráfico, siempre que medie sentencia definitivamente firme.

El Principio de no confiscatoriedad se encuentra consagrado, como otros de los principios antes vistos, en el artículo 317 constitucional, el cual reza: "... . Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio." El mismo está estrechamente vinculado con el analizado Principio de la Capacidad Económica o Contributiva. Pues, una norma que establezca un gravamen o tributo excesivo o contrario a la capacidad económica, debe ser entendido como confiscatorio, en virtud que el contribuyente no podrá pagar a la administración tributaria, sin que ello signifique un fuerte sacrificio que lo inhibe al goce y disfrute de sus bienes.

En este orden, se ratifica la relación que esta máxima posee con el derecho de propiedad y la prohibición de confiscaciones, los cuales constitucionalmente se consagran en los artículos 115 y siguiente del Texto Constitucional, a saber:

Art. 115.- Se garantiza el derecho de propiedad. Toda persona tiene derecho al uso, goce, disfrute y disposición de sus bienes. La propiedad estará sometida a las contribuciones, restricciones y obligaciones que establezca la ley con fines de utilidad pública o de interés general. Sólo por causa de utilidad pública o interés social, mediante sentencia firme y pago oportuno de justa indemnización, podrá ser declarada la expropiación de cualquier clase de bienes.

Art. 116.- No se decretará ni ejecutarán confiscaciones de bienes sino en los casos permitidos por esta Constitución. Por vía de excepción podrán ser objeto de confiscación, mediante sentencia firme, los bienes de personas naturales o jurídicas, nacionales o extranjeras, responsables de delitos cometidos contra el patrimonio público, los bienes de quienes se hayan enriquecido ilícitamente al amparo del Poder Público y los bienes provenientes de las actividades comerciales, financieras o cualesquiera otra vinculadas al tráfico ilícito de sustancias psicotrópicas y estupefacientes.

En este sentido, el legislador está obligado en la oportunidad de establecer los tributos, a desarrollar una valoración estrictamente objetiva respecto al efecto que los mismos pudieren ocasionar en los eventuales sujetos pasivos (presión social del tributo), esto dentro del contexto general y, atendiendo aspectos vinculados con la situación económica nacional. Asimismo, considerando aquellos indicadores que atañen al ingreso personal o poder adquisitivo de los contribuyentes, vgr.: índices de precios al consumidor, tasa de inflación, entre otros.

Como se observa, el principio de no confiscatoriedad actúa como un límite a cualquier violación que pueda surgir por parte del Estado al derecho de propiedad y, particularmente, en los supuestos de existencia de ciertas

cargas tributarias dispuestas en la ley sin ningún tipo de estudio de impacto impositivo poblacional, ocasionando un desbordamiento en la capacidad contributiva que se refleje en un menoscabo patrimonial en los sujetos pasivos del tributo, hasta el punto que éstos se ven impedido de dar a sus bienes otro destino para el mejor desarrollo y elevación de los niveles de calidad de vida de su persona como del grupo familiar.

Por lo antes expresado, un tributo confiscatorio va más allá de una violación al derecho de propiedad, el mismo atenta contra los cánones de una sana existencia, es decir, contra aspectos intrínsecos a la propia persona que van más allá del valor material de las cosas, pues toda confiscación comporta una lesión al estado de bienestar de los individuos, con sus implicaciones morales, sociales y psicológicas.

Ahora bien, un tributo contrario al principio in comento no sólo debe observarse en un sentido individual, pues esa característica de confiscatoriedad puede derivar del sistema tributario en su conjunto, esto en virtud que una variada carga impositiva, particularmente de carácter indirectos, pueden eventualmente afectar la regla o máxima en estudio, sin que signifique que los tributos específicamente considerados sean confiscatorio.

Esto último forma parte del razonamiento que surge en el investigador a raíz de la cada vez mayor tipologías impuestos que forman parte del sistema tributario nacional, los cuales colocan al país a la par de otros Estados

donde la capacidad contributiva de los administrados marcha al mismo ritmo del desarrollo económico social de la nación.

Por otro lado, en lo que respecta a la manera como la jurisprudencia del Máximo Tribunal de la República ha interpretado el principio de no confiscatoriedad, es pertinente citar cuatro sentencias del Tribunal Supremo de Justicia, algunas de las cuales fueron anteriormente comentadas para conocer el alcance de otros principios tributarios:

a.- Sentencia de la Sala Constitucional, nº 200, de fecha 19 de febrero de 2004, la cual expresa:

“...principio de no confiscatoriedad de los tributos, enunciado en el artículo 317 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela en los siguientes términos: “no podrán cobrarse impuestos, tasas, ni contribuciones que no estén establecidos en la ley, ni concederse exenciones y rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por las leyes. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio...”, el cual no sólo se erige como un principio fundamental para la legislación y el sistema tributario venezolano, sino también como una garantía insoslayable del derecho a la propiedad, consagrado como un derecho humano fundamental en los artículos 115 del Texto Constitucional y 21 de la Convención Americana sobre derechos Humanos.

Es en ese sentido, que se ha sostenido en la doctrina especializada que dicho principio funciona como un verdadero límite a la potestad tributaria del Estado al momento de imponer gravámenes a la capacidad económica de los particulares, como el propósito de obtener recursos para financiar la actividad de los órganos que integran el sector público y garantizar la prestación eficiente de servicios de interés público, que funciona como una verdadera interdicción de imposición por el legislador de cargas fiscales exorbitantes que hagan nugatorio el libre y efectivo ejercicio del derecho a

la propiedad de los sujetos obligados a cumplir con el pago del tributo establecido en la ley; de allí que sea firme (sin que exista una regla precisa para la determinación del límite que no puede ser rebasado por el Estado en ejercicio de su potestad tributaria, correspondiendo la determinación del mismo en cada caso concreto) que un tributo es confiscatorio de la propiedad cuando absorbe una parte sustancial de ésta o de la renta, es decir, cuando priva al sujeto pasivo de la relación tributaria de la posibilidad de usar, gozar, disfrutar y disponer de cualquiera de sus bienes, en desconocimiento de su real capacidad contributiva (ver, Rafael Calvo Ortega, Curso de Derecho Financiero, I Derecho Tributario (parte general), 3era edición, Madrid, Civitas, 1999, pp. 83 y 84)".

b. – Sentencia de la Sala Constitucional, nº 1886, de fecha 2 de septiembre de 2005, antes citada, que asienta:

"...la no confiscatoriedad del tributo previsto en el Texto Constitucional, considera la Sala que tal confiscatoriedad se configura cuando la tributación impuesta es desproporcionada, excesiva y fuera del contexto de la capacidad de contribuir del contribuyente, cuya consecuencia es la absorción por parte del Estado de una parte sustancial de la renta o del capital gravado, si así sucede, entonces el patrimonio es la fuente de donde se sustraen los recursos y el impuesto resulta confiscatorio, por cuanto por medio de él es que el principio ha sido previsto en la Constitución a fin de limitar e impedir esta imposición exagerada así como para garantizar el derecho a la propiedad de los particulares.

Por su parte, este derecho a la propiedad si bien es un derecho individual, el mismo queda sujeto a ciertas limitaciones impuestas por el propio texto constitucional en atención a fines relativos a la función social, la utilidad pública y el interés general, restricciones estas que deben entenderse respetando el propio derecho constitucional, sin vaciarlo de contenido."

c.- Sentencia de la Sala Constitucional, nº 3003, de fecha 14 de octubre de 2005, que expresa:

“Por su parte, el artículo 317 de la Constitución consagra la no confiscación como postulado expreso que todo legislador tributario debe atender, es decir, todo órgano titular de la potestad de legislar en materia tributaria se encuentra en el deber de respetar, en sus actos normativos, ese principio de no confiscación contemplado en la Carta Magna. Resulta casi innecesario advertir que aun cuando el comentado artículo 317 señale que “ningún tributo tendrá efectos confiscatorios”, tal desiderátum se hace extensivo a las sanciones o mecanismos coercitivos empleados por el legislador a los efectos de obtener, por parte de los sujetos pasivos o deudores tributarios, el exacto cumplimiento de su obligación fiscal, de lo contrario, se perdería la armonía existente con el resto de la normativa constitucional.

Con fundamento en las normas anteriormente citadas, se desprende que si bien la propiedad es un derecho sujeto a determinadas limitaciones que deben encontrarse acorde con ciertos fines, tales como la función social, la utilidad pública y el interés general, tales limitaciones deben ser establecidas con fundamento en un texto legal, siempre y cuando las referidas restricciones no constituyan un menoscabo absoluto o irracional del aludido derecho de propiedad. Esto es, que imposibilite de tal forma la capacidad patrimonial de los particulares que termine extinguiéndola.

En tal sentido, esta Sala observa que la vulneración del derecho de propiedad como consecuencia del pago de un tributo confiscatorio, ha sido expresamente proscrito por el Constituyente de 1999, en el ya citado artículo 317 constitucional que establece –se reitera– que “ningún tributo puede tener efecto confiscatorio” y tiene su fundamento directo en la norma consagrada en el artículo 316 de la Constitución que dispone que “el sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o de la contribuyente, atendiendo al principio de progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población”. Siendo esto así, surge evidente la conclusión de que a los

Poderes Públicos les está prohibido el establecimiento de tributos o sanciones tributarias –siendo que estas últimas son formas coercitivas de procurar la efectiva recaudación de las contribuciones de los particulares a las cargas públicas- que puedan amenazar con absorber una parte sustancial del derecho a la propiedad del contribuyente, con la negativa consecuencia que tal situación conlleva, al extinguir la fuente generadora del tributo y posterior daño que tal situación ejerce en la ya mermada economía del país.

El efecto confiscatorio es, quizás, uno de los vicios de más difícil delimitación en la dinámica de la actuación tributaria de los Poderes Públicos, entre otras razones, por cuanto existe la posibilidad de que un tributo aisladamente concebido no constituya per se un acto confiscatorio; ahora bien, no puede olvidarse esta Sala que la capacidad contributiva del contribuyente es una sola y esta capacidad puede verse afectada por una pluralidad de tributos establecidos por los diferentes niveles de gobierno del sistema federal venezolano. La situación anteriormente descrita, hace que en la mayoría de los casos, para la comprobación de la violación a la garantía de no confiscación se requiera de una importante y necesaria actividad probatoria por parte del accionante.

Del razonamiento anteriormente expuesto, estima esta Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, que en el presente caso existe una amenaza cierta de que se dicten multas contra la accionante en virtud de la aplicación de la Ordenanza objeto del presente recurso de nulidad y de su Reglamento, la cual –según puede presumirse en sede cautelar- resultaría conculcatorio del derecho a la propiedad de la empresa accionante.

Asimismo observa esta Sala, que la aplicación efectiva de la normativa impugnada podría causar a la accionante daños de difícil reparación por la sentencia definitiva, ya que podría mermar de manera significativa, su patrimonio, afectando el normal desarrollo de su actividad lucrativa, tomando en cuenta que la dificultad de obtener el reintegro de cantidades pagadas, posiblemente de manera indebida, representa un perjuicio que difícilmente podrá ser reparado por la sentencia que decida la acción principal.

Además, el pago de una sanción tributaria que pudiera resultar exagerado y desproporcionado, supone el hecho de efectuar un desembolso que representa un sacrificio o un esfuerzo económico, que podría significar un desequilibrio patrimonial que justifica la inaplicación de la normativa impugnada.”.

d.- Sentencia de la Sala Político-Administrativa, nº 01813, de fecha 18 de julio de 2006, que reafirma:

“... el principio de no confiscatoriedad del tributo, encuentra su basamento legal en el mismo artículo 317 constitucional, cuyo postulado establece: “Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio”.

En este orden de ideas, la jurisprudencia de esta Sala ha sido pacífica al sostener que el referido principio encuentra fundamento en la inviolabilidad del derecho de propiedad por vía de una tributación desproporcionada y fuera del contexto de la capacidad para contribuir con las cargas públicas, siendo en consecuencia, un límite a la imposición desmedida y una garantía a la propiedad de los particulares.

En el ámbito impositivo, la confiscatoriedad de un tributo supone la apropiación indebida de los bienes particulares por parte del Estado, en virtud de la aplicación de una determinada normativa que desborda los límites de la razonabilidad por lo exagerado y grosero de su quantum, en abierto detrimento de la capacidad de los particulares para contribuir con las cargas fiscales.”.

En lo que al derecho comparado concierne, el principio de la no confiscatoriedad está consagrado en todas las constituciones en las que se reconoce el derecho de propiedad. Si bien, en ellas se señala expresamente que debe privar el interés general sobre el privado, esto en los casos de leyes que sean dictadas por motivos de utilidad pública o interés social,

siempre ha de procederse al procedimiento de expropiación y al pago de una justa indemnización.

Asimismo, tal como ocurre con lo dispuesto en el artículo 116 constitucional, las constituciones modernas instituyen variadas excepciones a la no confiscatoriedad de los bienes, entre otras razones, por cuestiones de seguridad nacional, salvaguarda del patrimonio público y actividades ilícitas.

2.7. Principio de la progresividad y proporcionalidad del tributo

Los principios de progresividad y proporcionalidad, respondiendo a lo ya expresado en relación con la interrelación o interdependencia que caracteriza los Principios Constitucionales Tributarios, se encuentran muy aparejados entre sí, independientemente de cualquier sutileza conceptual que los particularicen. En lo que respecta al principio de progresividad, éste se fundamenta en nociones semejantes a las consideradas al analizar las máximas de igualdad y capacidad contributiva, pues teleológicamente con él se persigue una mayor justeza en la distribución de las cargas impositivas fijadas a los contribuyentes.

Asimismo se debe señalar, que al hacer referencia al principio de progresividad, debe atenderse al sistema tributario concebido en su integridad, no a un tipo de tributo en específico, por lo que se sostiene que la progresividad se manifiesta en la medida que el sistema impositivo sea lo suficientemente equilibrado, es decir, entre otras características, que exista

un adecuado balance entre los impuestos que conforman dicho sistema, sean éstos directos o indirectos, propiciando así un equilibrio entre la progresividad de los primeros y la regresividad de los segundos.

En resumidas cuentas, la progresividad es una característica del sistema tributario entendido en su conjunto y, un régimen fiscal de ser concebido como progresivo, ha de estar técnicamente estructurado, de tal modo que el mismo contribuya en forma efectiva a la obtención de los propósitos de la tributación, los cuales no se agotan en lo recaudatorios o meramente perceptivos, pues su praxis es esencialmente de índole redistributiva, de ahí la vinculación del principio de la progresividad con la capacidad económica o contributiva de los administrados.

Por lo que atañe al principio de proporcionalidad, el mismo connota la progresión aritmética del patrimonio a gravar, es decir, a mayor renta mayor impuesto. De ahí que, cualquier alícuota que se establezca debe ser directamente proporcional a la renta o al aspecto cuantitativo del hecho imponible que se refiera. Sin embargo, en materia tributaria las proyecciones para el establecimiento de las distintas alícuotas no deben responder a un simple ejercicio matemático, sino a una orientación geométrica que incorpore aspectos no únicamente cuantitativos, obstaculizando así cualquier intento de regresividad en el establecimiento del tributo.

Como se observa, a diferencia del principio de progresividad, el de la proporcionalidad responde a una particularidad que debe estar presente en el

tributo individualmente considerado, es decir, no responde a una máxima que involucre la actividad tributaria contextualizada en la idea de sistema o en su noción de conjunto.

En este orden de ideas, dentro del ámbito jurisprudencial es de interés citar dos sentencias, una de carácter comparado, pues la misma fue dictada por el Tribunal Constitucional español, signada con el nº 27/1981, ratificada en el fallo nº 76/1990, cuyo principio normativo reafirma que la progresividad debe entenderse como un principio que se proyecta o refleja sobre el conjunto del sistema tributario, sin embargo, se materializa no únicamente al momento de establecer el tributo, sino que el mismo subyace en todas las fases relacionadas con su aplicación.

Por su parte la jurisprudencia del Tribunal Supremo de Justicia ha interpretado el alcance de este principio, tal como se aprecia en la sentencia nº 1304, de fecha 19 de julio de 2001, caso: Plastilago contra la Alcaldía del Municipio Miranda del estado Zulia, citada por Brewer-Carías (2004, 850), en la cual se expresa:

“En tal sentido, esta Sala observa que, efectivamente, el artículo 316 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, que ratifica en la materia lo dispuesto en el artículo 223 de la Carta precedente, pauta que: “El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o la contribuyente, atendiendo al principio de progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población; para ello se sustentará con un sistema eficiente para la recaudación de los tributos.” (subrayado de la Sala).

Pero como puede deducirse claramente de su redacción, se trata de una norma programática, que contiene una especie de ideal hacia el cual debe mirar la política tributaria.

De acuerdo al Diccionario de la Lengua Española, procurar es “hacer diligencias o esfuerzos para que suceda lo que se expresa”. El contribuyente no está exigiendo el cumplimiento de principio de progresividad en todos y cada uno de los tributos en los distintos niveles político-territoriales. En estricto sentido, el principio de progresividad sólo es aplicable plenamente en aquellos impuestos directos que tienen como base imponible los ingresos del contribuyente. Así, el impuesto sobre la renta es un ejemplo característico de tributo en el cual el principio de progresividad es no sólo deseable sino imperativo. Pero los impuestos indirectos, debido a su naturaleza, impiden muchas veces la aplicación del principio de progresividad. Este es el caso, por ejemplo, del impuesto al valor agregado.

El valor del vehículo que genera el pago de la patente correspondiente, no es un indicativo técnicamente fundado para determinar la capacidad del contribuyente. Efectivamente, se trata de un tributo directo, pero por su propia naturaleza es imposible establecer una base imponible que mida la real capacidad económica de los sujetos contribuyentes.

Por otra parte, el principio de progresividad choca contra la realidad social y económica del país, que ha visto desarrollar en los últimos años un sistema impositivo moderno marcado lamentablemente por su carácter regresivo, pero que es mucho más efectivo para evitar la evasión fiscal. Tal es el caso del impuesto al valor agregado (IVA) y, en las oportunidades en que ha habido graves crisis fiscales en virtud del descenso de los precios del petróleo, el impuesto al débito bancario (IDB), tan eficiente para la obtención de los recursos del Estado. Si se acogiera el criterio expuesto por las accionantes en el sentido de que esta norma constitucional no es una norma de carácter programático, sino imperativo tributario como los indicados o cualquier impuesto al consumo, sería inconstitucional.

En consecuencia, en la medida que el principio de progresividad está contenido en una norma de carácter

programático y no imperativo, la denuncia de inconstitucionalidad de los artículos 3 y 4 de la Ordenanza de Patente de Vehículos del Municipio Miranda del Estado Zulia, es improcedente; y así se declara.”.

Se advierte que el antes transcrito fallo no se comparte en su totalidad, en especial con la parte que asevera el carácter programático de estos principios y su carencia de imperatividad, lo que contradice la función regulatoria de la Constitución y su supremacía, pues su texto no está compuesto por alocuciones carentes de exigibilidad práctica que resquebrajan la jerarquía normativa primigenia atribuida a la Carta Política..

2.8. Principio de racionalidad o eficiencia tributaria

La consagración constitucional de este principio de desprende del artículo 316 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, el cual dispone que un sistema tributario en la obtención de sus objetivos y propósitos “... se sustentará en un sistema eficiente para la obtención de los recursos ...”. Asimismo, cuando se hace referencia a la racionalidad y eficiencia en materia tributaria, se alude que el sistema tributario no puede asumirse como una pesada carga para el crecimiento de la economía nacional, en el sentido que constituya un obstáculo para la elevación de los factores multiplicadores de la economía, erigiéndose a la vez en una limitante en la capacidad de consumo de la población.

En un mismo sentido, la actividad tributaria debe evitar el advenimiento de distorsiones en el normal desenvolvimiento del mercado que afecten aspectos atinentes a la oferta y demanda de bienes y servicios, es decir, que se deje de producir lo requerido por no soportar un pesado impuesto, o se experimente una abstención en el consumo de ciertos productos por el incremento del valor que en éstos se genera como consecuencia de un desmedido impuesto al consumo.

Por lo expuesto, se afirma que los tributos deben tener un comportamiento económico neutral, es decir, han de afectar lo menos posible a la economía del país, de tal manera que no constituyan una especie de muro o sesgo que obstaculice la generación de riqueza e impida el crecimiento y desarrollo de los pueblos.

En añadidura a lo expresado, la idea de eficiencia y racionalidad también implica que exista un control contra la evasión y elusión impositiva, para ello se hace necesario en términos pedagógicos toda una política propedéutica orientada a la conformación de una verdadera cultura tributaria, generadora de una conciencia colectiva en cuanto a los deberes de los contribuyentes en la satisfacción de las cargas públicas. Del mismo modo, no escapa de la idea de racionalidad y eficiencia la función redistributiva atribuida a los tributos, específicamente cuanto los beneficios sociales que consecuencialmente generaría una optima y adecuada política tributaria.

En resumidas cuentas, un sistema impositivo eficazmente redistributivo que proporcione mejoramiento de los niveles de calidad de vida en los destinatarios de las políticas públicas, debe ser catalogado como racional y altamente eficiente. Pues, no es errado aseverar que la racionalidad o eficiencia está ligada al hecho que el sistema tributario se aprecie en correspondencia con la calidad de los servicios públicos y de los derechos prestacionales constitucionalmente reconocidos a sus ciudadanos, lo que implica que los recursos de la recaudación no estén dirigidos a fines divorciados con los intereses económicos del país y las expectativas sociales de sus pobladores.

2.9. Principio pecuniario o dinerario de la obligación tributaria

El artículo 317 constitucional establece: "... No podrán establecerse obligaciones tributarias pagaderas en servicios personales. ..." Asimismo, este principio dinerario o pecuniario de la obligación tributaria viene a constituir una garantía al derecho de la integridad personal previsto en el artículo 46 constitucional, el cual prevé: "Toda persona tiene derecho a que se respete su integridad física, psíquica y moral,...". Por otra lado, el artículo 41 del Código Orgánico Tributario, dispone en su primer aparte, lo siguiente: "El pago debe efectuarse en el lugar y **la forma** que indique la ley o en su defecto el reglamento. ...". (las negrillas de este trabajo).

De acuerdo a lo anterior, el deber tributario se considera como una obligación de dar, es decir, de pagar una cantidad determinada de dinero. Sin embargo, la ley perfectamente puede autorizar la posibilidad que la cancelación del tributo se efectúe en especie o a través de un título valor. Ejemplo: a los exportadores le es reconocida la antes señalada excepción de forma de pago no dineraria, pues la Ley de Incentivos a la Exportación prevé el otorgamiento de un certificado equivalente al monto del impuesto pagado por la adquisición de materias primas no trasladado a los consumidores, por el hecho que los productos finales resultaran comercializados en el exterior.

Otros supuestos de excepciones al pago dinerario del tributo, se encuentra en lo previsto en el artículo 99 de la Ley de Impuesto Sobre Sucesiones, Donaciones y Demás Ramos Conexos, el cual señala:

“Cuando la totalidad o una parte del patrimonio hereditario este constituido por objetos artísticos o colecciones valiosas a juicio del Ejecutivo Nacional, los herederos podrán total o parcialmente extinguir la obligación tributaria, con la totalidad o parte de dichos objetos artísticos o colecciones valiosas previo avalúo hecho por expertos designados ad hoc por el Ejecutivo Nacional.”.

Para concluir con este breve análisis del principio dinerario, Albornoz (1983) plantea como reafirmación de lo antes expresado, que nada obsta para que la obligación tributaria pueda ser cancelada con cheques u otros valores, sin que ello implique novación. Asimismo, comenta el autor citado, el pago del tributo puede llevarse a cabo con la inutilización de sellos,

estampillas, troqueles, bonos, letras del tesoro o cupones representativos de los intereses vencidos de la deuda pública, entre otras modalidades.

2.10. Principio de la predecibilidad y de la seguridad de regulación tributaria

Estos principios, si bien se desprenden del principio de la legalidad del tributo y de su irretroactividad, los mismos ameritan un tratamiento separado, pues de los mismos se infieren algunas particularidades que son conveniente precisar a los efectos de tener clarificada su influencia en la actividad tributaria.

El principio de la predecibilidad, también conocido como principio de anterioridad tributaria, está consagrado en el ya citado artículo 317 constitucional, que en su cuarto aparte, dispone:

(...)
“Toda ley tributaria fijará su lapso de entrada en vigencia. En ausencia del mismo se entenderá fijado en sesenta días continuos. Esta disposición no limita las facultades extraordinarias que acuerde el Ejecutivo Nacional en los casos previstos por esta Constitución.”.
(...)

De conformidad con esta disposición constitucional ningún tributo será percibido sin que la ley que lo establezca haya sido previamente publicada y, la vez, la misma prevea un lapso que fije el inicio de su vigencia, es decir, que estipule una *vacatio legis*. Asimismo, este principio de la anterioridad o predecibilidad comporta otra connotación, la cual consiste que la ley tributaria

sea anterior al estado financiero en que la administración pretenda recaudar el tributo. Lo anterior, en el ámbito comparado se aprecia en otras constituciones, como es el caso de la Constitución de la República Federativa del Brasil, la cual en su artículo 150, I, a), establece:

“Sin perjuicio, de otras garantías aseguradas al contribuyente, está prohibido a la Unión, a los Estados, al Distrito Federal y a los Municipios:

(...)

a) cobrar tributos:

(...)

I. en el mismo ejercicio financiero en que haya sido publicada la ley que lo instituyó o aumentó”;

(...)

Se debe además señalar que este principio contempla la posibilidad de excepciones, de ahí que el propio texto constitucional venezolano establece que el mismo no ha de constituir una limitante a las facultades extraordinarias que el ejecutivo nacional considere en función de los casos previstos en la propia Constitución. Al respecto, la citada Constitución de la República Federativa del Brasil (1988) es más específica, pues prevé de manera expresa algunos supuestos excepcionales a la aplicación de la regla, concretamente referidos a impuestos como:

a.- Impuestos sobre la importación de productos extranjeros;

b.- Impuestos sobre la exportación de productos nacionales o nacionalizados;

- c.- Impuestos sobre productos industrializados
- d.- Impuestos sobre las operaciones de crédito, cambio y seguro, y otros relativos a títulos o valores de inmueble;
- e.- Impuestos extraordinarios de guerra;
- f.- Préstamo compulsorio para atender gastos extraordinarios como consecuencia de calamidades públicas, guerra internacional o su inminencia;
- g.- Contribuciones sociales que financian la seguridad social.

En cuanto a la Seguridad Jurídica propiamente dicha, la misma está igualmente relacionada con otros principios anteriormente analizados, aunque se debe afirmar que la seguridad jurídica constituye un objetivo teleológico intrínseco a todas las máximas de implicación en el orden tributario, en especial en lo que atañe a la legalidad, certeza, irretroactividad, tutela jurisdiccional, racionalidad e igualdad del tributo.

Por lo expresado y, de acuerdo a lo previsto en el Texto Fundamental, la seguridad jurídica constituye un factor garantista de la función de la administración pública en el ámbito de la promoción del desarrollo económico nacional, el cual debe fomentarse en conjunto con los sectores privados de la economía. Por lo que, como principio rector en el ámbito de la economía, la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela consagra en el artículo 299 constitucional, lo siguiente:

“El régimen socioeconómico de la República Bolivariana de Venezuela se fundamenta en los principios de justicia social, democracia, eficiencia, libre competencia,

protección del ambiente, productividad y solidaridad, a los fines de asegurar el desarrollo humano integral y una existencia digna y provechosa para la colectividad. El Estado conjuntamente con la iniciativa privada promoverá el desarrollo armónico de la economía nacional con el fin de generar fuentes de trabajo, alto valor agregado nacional, elevar el nivel de vida de la población y fortalecer la soberanía económica del país, **garantizando la seguridad jurídica**, solidez, dinamismo, sustentabilidad, permanencia y equidad del crecimiento de la economía, para lograr una justa distribución de la riqueza mediante una planificación estratégica democrática participativa y de consulta abierta.”. (las negrillas de esta investigación).

En este orden de ideas, es pertinente para el logro de los objetivos propuestos en la investigación, el transcribir parcialmente algunos fallos del Máximo Tribunal de la República, en Sala Constitucional, dirigidos a explicar la interpretación y alcance de los principio de predecibilidad y de la seguridad jurídica, a saber:

a.- Sentencia de la Sala Constitucional, en amparo, nº 906, de fecha 01 de junio de 2001, la cual hace referencia a la vigencia de la ley tributaria, y al respecto se expresa:

“...adujeron los apoderados judiciales la accionante, que la violación del artículo 226 de la derogada Constitución se configuró por cuanto la Resolución No. 4069 de Precios oficiales para el Vestido y Otros no estableció plazo alguno para su aplicación, por lo que –señalaron- “debe operar” el lapso de sesenta (60) días a que se contrae la referida disposición constitucional, esto es, sesenta (60) días después de haber quedado promulgada.

En este sentido, la Sala observa:

El artículo 317 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, establece lo siguiente:

“No podrá cobrarse impuesto, tasa, ni contribuciones que no estén establecidos en la ley...” (omissis)... Toda ley tributaria fijará su lapso de entrada en vigencia. En ausencia del mismo se entenderá fijado en sesenta días continuos...” (negritas propias).

Por su parte, el artículo 226 de la Constitución de 1961, establecía:

“La Ley que establezca o modifique un impuesto u otra contribución deberá fijar un término previo a su aplicación. Sino lo hiciere no podrá aplicarse sino sesenta días después de haber quedado promulgada...” (omissis) (negritas de la Sala).

De las anteriores transcripciones se observa que, tanto la Constitución vigente como la derogada, establecen que cuando la ley tributaria no establezca un término para su entrada en vigencia, éste “se entenderá fijado en sesenta días continuos”. Por lo que la aplicación de este precepto constitucional únicamente opera ante el silencio de la ley tributaria respecto al tiempo o momento de su entrada en vigencia.

En el caso bajo análisis, la Resolución que refiere el accionante –de Precios Oficiales para el Vestido y Otros- establece en su artículo 4º que “la presente Resolución entrará en vigencia al día siguiente de su publicación en la Gaceta Oficial de la República de Venezuela y tendrá un plazo de vigencia de ciento ochenta días (180) continuos, salvo que el Ministerio de Hacienda decid durante dicho lapso, modificar o revocar los precios oficiales aquí establecidos” (negritas de la Sala).

Observa la Sala que el lapso contenido en la disposición constitucional alegada por el apoderado judicial de la parte apelante –artículo 226 de la derogada Constitución- no resulta aplicable al caso de autos, por cuanto el mismo refiere a los casos en que “la ley que establezca o modifique una contribución, no fije término alguno para su aplicación y, en el

presente caso, se está en presencia de una Resolución, cuya entrada en vigencia coincide con la especificidad de la contribución, supuesto que escapa a la previsión del artículo 226 de la derogada Constitución.

Sin perjuicio de lo anterior estima la Sala además que la referida Resolución sí estableció el momento de su entrada en vigencia, esto es, al día siguiente de su publicación en la Gaceta Oficial de la República.

Así las cosas, la Sala estima que la aplicación de la Resolución No. 4069, a la mercancía objeto de importación por la Distribuidora Sun 2002, C.A. –accionante- no implica, en modo alguno, violación a los derechos constitucionales alegados en su solicitud de amparo, por cuanto dicha mercancía no sólo está sometida a la potestad aduanera de la autoridad encargada de su ejercicio –Gerente de la Aduana Principal de la Guaira- ya que todas las “mercancías que ingresen a la zona primaria, no podrán ser retiradas de ella sino, mediante el pago de los impuestos... y el cumplimiento de otros requisitos a que pudieran estar sometidas” (artículo 9º), sino que es competencia exclusiva de la autoridad aduanera la aplicación del régimen jurídico correspondiente a los cargamentos y a su desaduanamiento (artículo 19º), no siéndole facultativa ni opcional su operatividad; antes por el contrario, la misma responde al cumplimiento de la potestad aduanera conferida por la Ley Orgánica de Aduanas, y así se declara”.

b.- Sentencia de la Sala Constitucional, en nulidad, nº 1252, de fecha 30 de junio de 2004, la cual trata lo relacionado a la predecibilidad de la ley tributaria, así como lo relativo a la seguridad jurídica, dicho fallo señala:

“El alegato fundamental del demandante, en sustento de su pretensión de nulidad, es que la norma que se impugnó viola el artículo 317, parágrafo cuarto, de la Constitución de 1999, la cual obliga al legislador a la fijación de un lapso para la entrada en vigencia de las normas tributarias, es decir, que éstas cuenten con una *vacatio legis* de, al menos, sesenta días, como garantía del principio de certeza tributaria de los contribuyentes; y que, por el contrario, el artículo 199 de la

Ley de Impuesto sobre la Renta no estableció lapso alguno entre su publicación y su entrada en vigencia, por lo cual no se otorgó a los contribuyentes un período razonable para el conocimiento y adecuación a las exigencias de la nueva ley Tributaria, y se violó, además, el artículo 316 de la Constitución.

El texto de la norma de la Ley de Impuesto sobre la Renta que se impugnó es el siguiente:

“Artículo 1999: Esta Ley comenzará a regir a partir de su publicación en la Gaceta oficial de la República Bolivariana de Venezuela y se aplicará a los ejercicios que se inicien durante su vigencia”.

Al respecto, la Sala observa:

El artículo 317 de la Constitución de 1999 establece:

“No podrán cobrarse impuestos, tasas, ni contribuciones que no estén establecidos en la ley, ni concederse exenciones o rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por las leyes, Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio.

No podrán establecerse obligaciones tributarias pagaderas en servicios personales. La evasión fiscal, sin perjuicio de otras sanciones establecidas por la ley, podrá ser castigada penalmente.

En el caso de los funcionarios públicos o funcionarias públicas se establecerá el doble de la pena.

Toda ley tributaria fijará su lapso de entrada en vigencia. En ausencia del mismo se entenderá fijado en sesenta días continuos. Esta disposición no limita las facultades extraordinarias que acuerde el Ejecutivo Nacional en los casos previstos por esta Constitución.

La administración tributaria nacional gozará de autonomía técnica, funcional y financiera de acuerdo con lo aprobado por la Asamblea Nacional y su máxima autoridad será designada por el presidente o presidenta la República,

de conformidad con las normas previstas en la ley” (Destacado añadido).

Dicha norma constitucional reedita, con modificaciones menores de estilo, la que establecía el artículo 226 de la Constitución de 1961, en los términos siguientes: “La ley que establezca o modifique un impuesto o una contribución deberá fijar un término previo a su aplicación. Si no lo hiciere, no podrá aplicarse sino sesenta días después de haber quedado promulgada”.

Según esta Sala estableció en sentencia de 1 de junio de 2001 (caso Distribuidora Baibery Sun 2002, C.A.): “tanto la Constitución vigente como la derogada, establecen que cuando la ley tributaria no establezca un término APRA su entrada en vigencia, éste ‘se entenderá fijado en sesenta días continuos’. Por lo que la aplicación de este precepto constitucional únicamente opera ante el silencio de la ley tributaria respecto al tiempo o momento de su entrada en vigencia”.

De manera que no es cierto, como alegó el demandante en esta oportunidad, que las leyes tributarias han de tener siempre, al menos una *vacatio legis* de sesenta días, pues ese lapso opera solo de manera supletoria ante el silencio de la ley en relación con su entrada en vigencia. El punto objeto de análisis sería, entonces, si las normas tributarias deben o no contar con algún lapso o período de entrada en vigencia o de aplicación o si, por el contrario, podrían disponer expresamente que la misma será a partir del momento de su publicación.

En este sentido, considera la Sala que el sentido que ha de dársele a la norma que se impugnó resulta distinto al que pretende, en este caso, la parte actora.

En efecto, el sistema tributario implica, ante todo, un medio que constitucionalmente se reconoce y establece con la finalidad, como textualmente indica el artículo 316 constitucional, de procurar de la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica de los contribuyentes. De manera que limita, legítimamente, la capacidad económica, y en consecuencia, limita también el

desenvolvimiento de las actividades económicas de los particulares.

Entre los principios que rigen a la actividad administrativa en general y que resultan aplicables también y en concreto a la actividad de la Administración tributaria, se encuentran los de certeza y seguridad jurídica, los cuales recoge el artículo 299 de la Constitución de 1999. Como derivación directa de dicho principio de seguridad jurídica, se encuentran también el principio de confianza legítima que es concreta manifestación del principio de buena fe en el ámbito de la actividad administrativa. Tales principios están recogidos expresamente en el artículo 12 de la Ley Orgánica de la Administración Pública, cuya finalidad es el otorgamiento a los particulares de garantía de certidumbre en sus relaciones jurídico-administrativas.

La interpretación concatenada de los principios antes referidos implica, en el ámbito de las relaciones jurídico-tributarias, que toda medida que afecte las cargas tributarias de los contribuyentes debe ser predecible, esto es, que ninguna medida que transforme el marco jurídico-tributario en detrimento de los contribuyentes puede ser imprevista, pues, de ser así, se impediría a los contribuyentes la planificación del correcto cumplimiento de sus obligaciones tributarias sin desequilibrio de su desempeño económico. En consecuencia, toda medida inesperada, aunque contara formalmente con cobertura legal, haría excesiva e incluso, desproporcionada la carga pública tributaria.

Ahora bien, la estabilidad y la certeza que garantiza la predecibilidad de las normas tributarias no pueden implicar la petrificación del ordenamiento jurídico tributario, el cual, impregnado como está de la mutabilidad de los cambios económicos, requiere de constantes modificaciones. De allí, precisamente, que tanto la Constitución derogada como la vigente prediquen la necesidad de transitoriedad de la ley tributaria, y garanticen también que, en caso de que el legislador omita el establecimiento de esa transición, aquélla sólo regirá sesenta días continuos luego de su publicación.

En ese mismo sentido, el Código Orgánico Tributario que se publicó en Gaceta Oficial No. 37.305, de 17 de octubre

de 2001, dispone en su artículo 8, parágrafo primero, lo siguiente:

“Las leyes tributarias fijarán su lapso de entrada en vigencia. Si o lo establecieran, se aplicarán una vez vencidos los sesenta (60) días continuos a su publicación en Gaceta Oficial”.

Ahora bien, lo que no debe confundirse es la necesaria transitoriedad de la aplicación de las leyes tributarias con la supuesta exigencia de una *vacatio legis* de las mismas, que es lo que alegó, en este caso, el recurrente. En efecto, la *vacatio legis* lo que haría es prolongar en el tiempo, por un plazo definido, la entrada en vigencia de la norma, mientras que la transitoriedad lo que preceptúa es que la nueva regulación tributaria no se aplique a ciertos supuestos de hecho –con independencia de que la ley haya entrado ya en vigencia- hasta un momento posterior.

En el caso concreto de las leyes que gravan actividades que se discriminan o determinan en períodos fiscales, como es el caso del impuesto sobre la renta, lo que se exige no es una *vacatio legis*, sino que la nueva legislación, aun cuando entre en vigencia, no rija el período fiscal en curso, sino los que han de comenzar durante la vigencia de esa normativa, de manera que se respete el principio de certeza y de confianza legítima en materia tributaria. En otros términos, lo importante es que aquellos tributos que graven actividades económicas que se realizan en períodos fiscales concretos, no se apliquen a los períodos fiscales que ya estén en curso, sino que rijan, al menos, a partir del período que se inicie luego de su entrada en vigencia.

Esa finalidad de certeza y confianza que se busca con la aplicación de la ley a períodos fiscales que hayan de iniciarse durante su vigencia, no se logra únicamente a través de la *vacatio legis* a que hace referencia el demandante. Piénsese en el caso de un ejercicio fiscal que se inicie el 1º de enero de cada año, y en el curso del cual (vgr. en el mes de junio) se modifica, como en este caso, la Ley de Impuesto sobre la Renta, que establece –hipotéticamente también- una *vacatio legis* de 60 días pasados los cuales comenzará a regir la Ley. En ese

supuesto la vacatio legis no garantizará la protección de la confianza y certeza, pues la ley entrará en vigencia en agosto y habrá de aplicarse al ejercicio fiscal en curso, al que aún le quedan cinco meses, con la consecuente modificación de las condiciones tributarias que existían cuando se inició ese período.

En el caso de autos, se observa que la norma el artículo 199 de la ley de Impuesto sobre la Renta precisamente diferenció entre el momento de su entrada en vigencia respecto del ámbito temporal de su aplicación. Conviene nuevamente transcribir dicha norma, la cual dispuso que **“Esta Ley comenzará a regir a partir de su publicación en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela y se aplicará a los ejercicios que se inicien durante su vigencia”**. De allí que aun cuando entró en vigencia de inmediato, sin contar un lapso de vacancia, su aplicación regirá, según expresamente dispuso, a los ejercicios fiscales que se inicien durante su vigencia y no a aquellos que ya se encuentren en curso para ese momento, supuesto aquél que es, precisamente, el que garantiza la observancia de los principios de certeza y seguridad jurídica, pues permite a los contribuyentes la planificación de su desenvolvimiento fiscal y, además, se ajusta a la finalidad del artículo 317 en relación con la aplicación de las normas tributarias que modifiquen o impongan nuevas cargas.

En consecuencia, considera la Sala que la norma que se impugnó no violó los artículos 316 y 317 de la Constitución de 1999 y de allí que ha de desestimarse la pretensión de nulidad del artículo 199 de la Ley de Impuesto sobre la renta (Gaceta Oficial N°. 5666 extraordinario). Así se decide.”.

c.- Sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, en revisión, dictada en el expediente N° 05-1774, en fecha 31 de enero de 2007, la cual se refiere al sentido y alcance dado al valor a la seguridad jurídica, en dicho fallo se asienta:

“Respecto al principio de seguridad jurídica, esta Sala Constitucional en sentencia No. 3180 del 15 de diciembre de

2004 (Caso: Rafael Ángel Terán Barroeta y otros), dejó establecido, lo siguiente:

“El principio de seguridad jurídica como tal no se encuentra establecido en la vigente Constitución.

Pero a pesar que el Texto Fundamental expresamente no lo define, el artículo 299 Constitucional, en lo relativo al sistema económico, señala: ‘(...) El Estado, conjuntamente con la iniciativa privada, promoverá el desarrollo armónico de la economía nacional con el fin de generar fuentes de trabajo, alto valor agregado nacional, elevar el nivel de vida de la población y fortalecer la soberanía económica del país, garantizando la seguridad jurídica, solidez, dinamismo, sustentabilidad, permanencia y equidad del crecimiento de la economía, ...’.

La seguridad jurídica aparece ligada al fortalecimiento de la economía del país, pero considera la Sala, que ella obedece a un criterio más amplio, que se derivaría del propio Texto Constitucional y que se convierte en un principio constitucional.

Seguridad Jurídica se refiere a la cualidad del ordenamiento jurídico, que implica certeza de sus normas y consiguientemente la posibilidad de su aplicación. En ese sentido en Venezuela existe total seguridad jurídica desde el momento que la normativa vigente es la que se ha publicado, después de cumplir con los diversos pasos para su formación, en los órganos de publicidad oficiales, por lo que surge una ficción de conocimiento para todos los habitantes del país, y aún los del exterior, de cuál es el ordenamiento jurídico vigente, el cual no puede ser derogado sino por otra ley, que a su vez, tiene que cumplir con los requisitos de validez en su formación, y con los de publicidad.

Pero, a juicio de esta Sala, este no es sino un aspecto de la seguridad jurídica, ya que el principio lo que persigue es la existencia de confianza por parte de la población del país en el ordenamiento jurídico y en su aplicación, por lo que el principio abarca el que los derechos adquiridos por las personas no se vulneren arbitrariamente cuando se cambian o modifican las leyes; y porque la interpretación de la ley se

hace en forma estable y reiterativa, creando en las personas confianza legítima de cuál es la interpretación de las normas jurídicas a la cual se acogerán.

Estos otros dos contenidos generales de la seguridad jurídica (a los cuales como contenido particular se añade el de la cosa juzgada), se encuentran garantizados constitucionalmente así: el primero, por la irretroactividad de la ley sustantiva, lo que incluye aspectos de las leyes procesales que generan derechos a las partes dentro del proceso (artículo 24 constitucional); y el segundo, en la garantía de que la justicia se administrará en forma imparcial, idónea, transparente y responsable (artículo 26 constitucional), lo que conduce a que la interpretación jurídica que hagan los Tribunales, en especial el Tribunal Supremo de Justicia, sea considerada idónea y responsable y no caprichosa, sujeta a los vaivenes de las diversas causas, lo que de ocurrir conduciría a un caos interpretativo, que afecta la transparencia y la imparcialidad.

Corresponde al Tribunal Supremo de Justicia la mayor responsabilidad en la interpretación normativa, ya que es la estabilización de la interpretación lo que genera en la población y en los litigantes, la confianza sobre cual sería el sentido que tiene la norma ante un determinado supuesto de hecho (a lo que se refiere la uniformidad de la jurisprudencia).

Tan ello es así, que las interpretaciones de la Sala Constitucional tienen carácter vinculante, en materia constitucional (artículo 335 constitucional); las de la Sala de Casación Civil, si bien es cierto que no son vinculantes, sin embargo los jueces de instancia procurarán acoger la doctrina de dicha Sala, para defender la integridad de la legislación y la uniformidad de la jurisprudencia, tal como lo exige el artículo 321 del Código de Procedimiento Civil; y durante la vigencia del derogado Código de Enjuiciamiento Criminal, un efecto análogo al de la Casación Civil, producía la sentencia de la Sala de Casación Penal cuando casaba en interés de la ley, ya que advertía a los jueces de instancia (sentenciadores) la infracción o infracciones cometidas, para que no vuelvan a incurrir en ellas (artículo 347), a lo que se aunaba la publicación del fallo (artículo 354 del derogado Código de Enjuiciamiento Criminal).

La uniformidad de la jurisprudencia es la base de la seguridad jurídica, como lo son los usos procesales o judiciales que practican los Tribunales y que crean expectativas entre los usuarios del sistema de justicia, de que las condiciones procesales sean siempre las mismas, sin que caprichosamente se estén modificando, sorprendiéndose así la buena fe de los usuarios del sistema”.

Atendiendo a lo antes expuesto, la Sala observa que en el fallo impugnado la Sala de Casación Civil expresamente señaló que abandonaba el criterio de interpretación en cuanto al lapso de caducidad para el ejercicio de la acción de retracto legal por parte del inquilino presente y no notificado de la enajenación del inmueble arrendado, a que se refiere el artículo 1.547 del Código Civil, que establece:

“Artículo 1.547. No puede usarse del derecho de retracto sino dentro de nueve días, contados desde el aviso que debe dar el vendedor o el comprador al que tiene este derecho o a quien lo represente. Si no estuviere presente y no hubiere quien lo represente, el término será de cuarenta días, contados desde la fecha del registro de la escritura”.

Y de oficio, en la sentencia aquí recurrida la Sala de Casación Civil se pronunció sobre la caducidad declarada por el Juzgado Superior Séptimo que conoció en alzada de la demanda de retracto legal incoada por REGALOS COCCINELLE, C.A. contra las empresas aquí solicitantes, puesto que tal como lo reconoce en el fallo objeto de esta revisión, ni siquiera ello fue objeto del recurso de casación. Así, se lee en el fallo impugnado lo siguiente:

“...la Sala observa que el recurrente no hace referencia específica a la cuestión jurídica previa, sino de manera general a la falta de análisis de las pruebas aportadas al expediente, no atacando específicamente lo relacionado a la caducidad de la acción, fundamento de la decisión del Tribunal de Alzada; razones suficientes para determinar que la presente denuncia es improcedente. Así se decide”.

Advierte esta Sala Constitucional que la sentencia casada decidió sobre la caducidad de la acción de retracto legal, en los siguientes términos:

“...Así se observa que el presente juicio se inició por demanda que fuera interpuesta en fecha 28 de abril de 1998 y que la misma tuvo como fundamento de derecho el contenido del Decreto Legislativo Sobre Desalojo de Viviendas, concretamente su artículo 6 que establecía el derecho del arrendatario a retractar la venta que se efectuare, sin haberle sido ofrecido previamente el inmueble dado en venta, pues esa norma también establecía el derecho a adquirir con preferencia a cualquier tercero.

(...Omissis...)

Pasa el Tribunal a emitir pronunciamiento en lo que concierne a la caducidad de la acción y así se observa:

(...Omissis...)

Considera quien decide, que encontrándonos en una situación no prevista expresamente en el artículo 1.547 del Código Civil, procede la aplicación analógica conforme al artículo 4 ejusdem y por ende se aplica el lapso previsto en el numeral 2 de la citada norma, es decir el lapso de caducidad de cuarenta días, contados a partir de la fecha de registro de la escritura, tal como lo ha señalado reiteradamente la jurisprudencia patria, v.g. sentencia No. 55 de nuestro máximo tribunal en sentencia, de fecha 21 de marzo de 2000, Exp. N° 99-761, Juicio (sic) José Noel Gómez Castro y otros contra Luís García Dávila, Magdalena Arreaza de Matos, Juana Elena Ontiveros de Villarreal y Luís Andrés Villarreal,

(...Omissis...)

En el caso bajo estudio, según se observa de los autos, ha alegado la actora haber tenido conocimiento de la enajenación en la fecha en que se practicó secuestro sobre el inmueble de autos, lo cual no constituye en modo alguno una derogación de las normas contenidas en el artículo 1547 ya comentado, ni de su interpretación, pues el lapso de caducidad es de cuarenta días desde la fecha de protocolización del documento contentivo del acto de disposición y no del conocimiento que tenga el inquilino de la operación. Ello en virtud del carácter público del Registro Civil. De manera que, la acción ejercida por la parte actora había caducado cuando se interpuso la demanda, pues según se evidencia de los autos, la enajenación del inmueble ocurrió el

30 de agosto de 1991 y la demanda fue presentada el 29 de abril de 1998...”.

Es oportuno reiterar aquí lo sostenido por esta Sala en sentencia N° 2213 del 21 de septiembre de 2004, caso: Celso Alonso López, al resolver una acción de amparo constitucional ejercida con ocasión a una demanda de retracto legal declarada caduca, en la que se declaró improcedente el amparo, en los siguientes términos:

“...Siendo ello así, se percibió que en la sentencia objeto de amparo, en efecto no se analizaron las probanzas denunciadas por el accionante en amparo, empero se pudo igualmente advertir, que las omisiones alegadas en nada contribuirían a modificar el fallo accionado (siendo éste el criterio que en forma reiterada ha fijado la Sala para la procedencia en las denuncias por omisión o silencio de pruebas), por cuanto las mismas se encontraban dirigidas a demostrar que el ciudadano Celso Alonso López, sí poseía la intención de comprar el inmueble, cuando en dicho proceso se declaró tanto en primera como segunda instancia la caducidad de la acción de retracto arrendaticio por haber transcurrido el lapso que prevé el artículo 1547 del Código Civil.

De tal forma, que esta Sala observa, que la mencionada sentencia, no incurrió en violación alguna, puesto que, actuó dentro de su ámbito de competencia, al declarar parcialmente con lugar el recurso de apelación interpuesto por la apoderada judicial de Celso Alonso López, y en consecuencia confirmar parcialmente la decisión dictada por el Juzgado de la Causa, en la cual se declaró con lugar la defensa de caducidad de la acción de retracto arrendaticio opuesta por la parte demandada y sin lugar la demanda por retracto legal arrendaticio incoada por la parte accionante en amparo.

Igualmente, se observa, que en la actuación del presunto agravante no existió ni abuso de poder, ni extralimitación de atribuciones, ya que, era el juez llamado a conocer de la apelación ejercida, y su decisión está enmarcada dentro de sus atribuciones de juzgamiento, por lo tanto, al referirse la acción de amparo

al proceso de juzgamiento que el juez debe realizar en cada caso para arribar a su decisión, esta Sala Constitucional ha establecido en reiterada jurisprudencia (Casos: Seguros Corporativos (Segucorp) y Agropecuaria Alfin, del 27 de julio de 2000, y Cilo Antonio Anuel Morales y otro, del 4 de abril de 2001), que el juzgamiento no es materia de amparo, a menos que contenga un error inexcusable, lo que no ocurre en el presente caso”.

De lo antes expuesto, se evidencia que la sentencia impugnada vulneró el principio de seguridad jurídica, al casar un fallo dictado con estricto apego al criterio jurídico imperante, cambiando el mismo y aplicando el nuevo al caso en estudio; y con ello, ordenó en reenvío al Juzgado Superior decidir nuevamente sobre la demanda planteada por REGALOS COCCINELLE C.A., decisión que se produjo el 19 de junio de 2006, esto es, pendiente de decisión esta solicitud de revisión.

Lo anterior, en modo alguno puede significar una negativa para que los órganos jurisdiccionales ajusten los criterios jurisprudenciales a los postulados constitucionales, pues las modificaciones de criterios son exigencias propias de la función judicial, pero los cambios necesarios para el ejercicio verdadero de la justicia en un Estado Social de Derecho y de Justicia no pueden vulnerar principios como la seguridad jurídica y la confianza legítima del justiciable, toda vez que – en casos como el de autos- la jurisprudencia modificada complementaba un vacío legal en materia inquilinaria.

De allí que esta Sala deba señalar con precisión que no es el cambio de criterio el que atenta contra la Constitución y los derechos, garantías y principios que la misma consagra, sino su aplicación inmediata y no a futuro, siendo evidente la lesión a la seguridad jurídica, a la irretroactividad y a la igualdad.”.

Como se observa, de manera extensa y concluyente el Máximo Tribunal de la República ha conceptualizado lo que debe entenderse por predecibilidad del tributo, así como la exigencia de seguridad que en el contexto jurídico toda política tributaria debe generar para los ciudadanos y para el sistema económico en general.

2.11. Principio de inmunidad, autonomía y descentralización de la actividad tributaria

En este punto se abordarán tres aspectos que están vinculados con la actividad impositiva, esto en su contexto administrativo y, muy específicamente, en lo que se refiere al problema de las competencias tributarias. De acuerdo con Baleeiro (1984), con reconocible vigencia manifiesta que por Inmunidad se deben entender aquellas prohibiciones que de manera absoluta impiden subjetiva y objetivamente el cobro de tributos, es decir, prohíben a ciertos sujetos cobrar tributos (elemento subjetivo), o se prohíbe recaudar tributos por ciertas y determinadas actividades o circunstancias fácticas que reúnen las características de hechos susceptibles de imposición (elemento objetivo).

Visto lo anterior, en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela el régimen de las Inmunidades fue únicamente consagrado en lo relacionado al tema de los impuestos municipales, es así como el artículo 180 Constitucional, dispone:

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

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

En este sentido Brewer (2004), al comentar el citado artículo, expresa:

“Conforme a esta norma, las personas jurídicas estatales creadas por la República, por ejemplo, no están sujetas a impuestos municipales, aclarándose, sin embargo, que los concesionarios o contratistas de la Administración Nacional, no pueden gozar de la inmunidad tributaria de la que goza la República respecto de dichos impuestos municipales. Con esta norma, sin duda, se buscó sujetar a impuestos municipales, a las empresas creadas en virtud de las asociaciones estratégicas que permite el artículo 5 de la Ley Orgánica que reserva al Estado la Industria y el Comercio de los Hidrocarburos de 1975, y que se desarrollaron como consecuencia de la denominada apertura petrolera.”.

Por otro lado, esta vez en un orden de ideas distinto al expresado hasta ahora en relación con la inmunidad tributaria, se afirma que tiende a confundirse lo dispuesto en el ordinal 13 del artículo 156 eiusdem, como si se tratara de un problema de inmunidad, sin embargo, su contenido atañe a un asunto de autonomías, es decir, en dicha norma - como también ocurre en el artículo 183 eiusdem - se establece una limitación a la autonomía de los Municipios y de los Estados en materia de establecimiento de tributos. En dicha regla se prevé:

Es de la competencia del Poder Público Nacional:

(...)

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

El artículo 183 eiusdem, señala:

Los Estados y los Municipios no podrán:

1. Crear aduanas ni impuestos de importación, de exportación o de tránsito sobre bienes nacionales o extranjeros, o sobre las demás materias rentísticas de competencia nacional.
2. Gravar bienes de consumo antes de que entren en circulación dentro de su territorio.
3. Prohibir el consumo de bienes producidos fuera de su territorio, ni gravarlos en forma diferente a los producidos en él

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

Siguiendo con este breve comentario en relación con la inmunidad tributaria, es importante diferenciar este principio con la exención como elemento del tributo. Para ello se trae a colación lo comentado por De Brito (2000), quien sostiene:

“La distinción esencial de la exención y de la inmunidad es la posición de esta última en el plano jerárquico superior. A partir de tal punto surgen consecuencias de mayor importancia (...). Exención es excepción hecha por la ley en la regla jurídica de la tributación (...) Inmunidades es el obstáculo creado por una norma de la Constitución que impide la incidencia de la ley ordinaria de tributación sobre un determinado hecho, o en detrimento de determinada persona, o categoría de personas”.

En lo que respecta al derecho comparado, la ya citada Constitución de la República Federativa del Brasil establece mejores soluciones al problema de

las Inmunidades, siguiendo para ello las teorías originarias sobre el tema, cuyas primeras tesis se recogen en EEUU con la llamada sentencia del Juez Marshall, la cual con el transcurso del tiempo, evolucionó en lo que hoy se conoce como la “teoría de la inmunidad recíproca”.

Esa teoría de la inmunidad recíproca tiene como noción fundamental, apartar determinados bienes y actividades comerciales e industriales de algunos órganos gubernamentales, del ámbito de aplicación de los tributos previstos por otros entes públicos, siempre que ciertos bienes y actividades comerciales e industriales correspondientes a éstos, resulten de manera recíproca colocados al margen de percepción impositiva.

En la comentada Constitución brasilera las Inmunidades Tributarias están previstas en el artículo 150, VI, “a”, “b”, “c” y “d”, en el cual se dispone:

“Sin perjuicio de otras garantías aseguradas al contribuyente, está prohibido a la Unión, a los Estados, al Distrito Federal y a los Municipios:

VI- Instituir impuestos sobre:

- a) patrimonio, renta o servicios, unos de los otros;
- b) templos de cualquier culto;
- c) patrimonio, renta o servicios de los partidos políticos, incluyendo sus fundaciones, entidades sindicales de los trabajadores, instituciones de educación y de asistencia social sin fines lucrativos, atendidos los requisitos de la ley;
- d) libros, revistas y periódicos y el papel destinado a su impresión.”.

Otro aspecto a abordar en este punto, el cual fue aludido con anterioridad, es el problema de la autonomía tributaria, lo cual está relacionado con la descentralización administrativa. La Constitución vigente en su artículo 183

ibídem, coloca una limitante a la Autonomía Tributaria de los Estados y de los Municipios. Sin embargo, como un asunto que está ligado al ya analizado principio de la eficiencia y la racionalidad de los tributos, existen cargas públicas cuya satisfacción compete a los mencionados órganos territoriales, por lo que para cubrir éstas de manera efectiva, imperiosamente debe recurrirse a la percepción de tributos dentro de los límites permitidos por la ley.

Por otra parte, el artículo 316 eiusdem obliga a la instauración de un sistema eficiente de recaudación de los tributos y, por ende, el sistema tributario ha de estructurarse de manera tal que los ingresos respectivos garanticen cabalmente la satisfacción del gasto público, tomando en cuenta los diversos factores que en circunstancias dadas ameriten programas extraordinarios de gastos, previendo cualquier elemento de carácter coyuntural, así como aquellas fluctuaciones o fenómenos cíclicos de las economías.

Para el alcance de lo anterior, sin duda se requerirá de una administración tributaria que en lo funcional sea lo más autónoma posible y que tal atributo comprenda, entre otros aspectos, lo organizativo, la fijación de políticas y lo funcional. Asimismo, aborde el carácter autárquico propiamente dicho, es decir, que el ente territorial respectivo pueda crear sus propias leyes, sin más limitaciones que la propia Constitución y la ley nacional impongan.

En este orden, el artículo 168 constitucional consagra:

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

(...)

3. La creación, recaudación e inversión de sus ingresos.”.

(...)

Corresponde ahora efectuar una cita de los considerados de una sentencia dictada por la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, expediente nº 05-1758, de fecha 14 de diciembre de 2006, la cual de manera ilustrativa, de allí su justificada extensa transcripción, aborda el problema de la autonomía y de la descentralización tributaria:

“...., debe citarse en primer lugar el contenido del artículo 156 numerales 12 y 13 de la Carta Magna, a los efectos de determinar el alcance y contenido del mismo. Al respecto, dispone el referido artículo lo siguiente:

“Artículo- 156. Es de la competencia del Poder Público Nacional:

...omissis...

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

13. La legislación para garantizar la coordinación y armonización de las distintas potestades tributarias, definir

principios, parámetros y limitaciones, especialmente para la determinación de los tipos impositivos o alícuotas de los tributos estatales y municipales, así como para crear fondos específicos que aseguren la solidaridad interterritorial (...)”.

Así pues, dentro de la distribución vertical de las competencias entre los tres niveles políticos territoriales, se encuentran una serie de potestades de carácter tributario, las cuales se reparten entre la República, los Estados y los Municipios.

En tal sentido, el artículo 156 constitucional contiene las competencias que son propias y exclusivas del Poder Nacional, en virtud del cual está prohibido que válidamente algún otro Poder que no sea el Nacional, dicte leyes que regulen las materias señaladas en dicho artículo, así como las citadas en los numerales transcritos.

Dicha referencia de asignación de competencias al Poder Nacional implica que, las materias allí señaladas, sólo pueden ser objeto de regulación por parte de la Asamblea Nacional en su calidad de órgano legislativo del Poder Nacional. Así lo señala el artículo 187 de la Constitución en su numeral 1, al establecer que *“Corresponde a la Asamblea Nacional (...) Legislar en las materias de la competencia nacional y sobre el funcionamiento de las distintas ramas del Poder Nacional”*.

Sin embargo, tal atribución de competencias al Poder Nacional, de forma excepcional podría ser transferida, y es así como el artículo 157 constitucional, faculta a la Asamblea Nacional para que atribuya a los Municipios o a los Estados – por mayoría de sus integrantes-, determinadas materias de la competencia nacional, a fin de promover la descentralización.

Así, el Poder Nacional, -ex artículo 156 numeral 12-, tiene atribuida la creación, organización, recaudación, administración y control de los impuestos sobre la renta, sobre sucesiones, donaciones y demás ramos conexos, el capital, la producción, el valor agregado, los hidrocarburos y minas, de los gravámenes a la importación y exportación de bienes y servicios, los impuestos que recaigan sobre el consumo de

licores, alcoholes y demás especies alcohólicas, cigarrillos y demás manufacturas del tabaco.

Igualmente, la norma en comentario consagra un régimen residual que atribuye al Poder Nacional la competencia necesaria en materia tributaria, para la creación, organización, administración y control de los impuestos, tasas, rentas y contribuciones no atribuidas a los Estados y Municipios por el Texto Constitucional y la ley, de lo que se desprende que dichos entes políticos territoriales (Estados y Municipios), no pueden establecer impuestos que no estén contemplados a su favor en la Constitución o en la ley.

Es decir que aparte de las competencias en materia tributaria contempladas expresamente en el mencionado numeral 12 del artículo 156 de la Carta Magna, el Poder Nacional tiene en sus manos amplias facultades para crear tributos en todas aquellas materias que por su índole o naturaleza le correspondan.

Tal correspondencia debe ser definida en cada caso, teniendo en cuenta las orientaciones que se desprenden del Preámbulo de la Constitución, de las facultades que ésta le otorga al Poder Nacional, de la Exposición de Motivos y de la importancia económica o estratégica de la materia gravada para los intereses de la República.

Ello no quiere significar que el Poder Público Nacional tenga unas potestades ilimitadas desde el punto de vista fiscal, ya que debe respetar las competencias atribuidas a los Estados y a los Municipios, así como los principios constitucionales que rigen la materia.

En efecto, al crear el tributo que por su naturaleza le corresponde debe tener en cuenta los principios generales de la imposición consagrados constitucionalmente en los artículos 316 y 317 de la Carta Magna, relativos a los principios de progresividad y de legalidad tributaria, respectivamente; por lo que no puede el Poder Nacional establecer un gravamen de carácter confiscatorio, o violatorio del principio de capacidad contributiva o pagadero en servicios personales, por ejemplo.

Ahora bien, con respecto al numeral 13 del artículo 156 *eiusdem*, debe indicarse que del mismo se deriva, que el Poder Nacional podrá crear las alícuotas que deberán pagar los contribuyentes por el hecho imponible realizado en un Estado o Municipio, a través de la creación de normas de coordinación y armonización de las distintas potestades tributarias tanto estatales como municipales, a fin de asegurar que esos tipos impositivos y alícuotas creadas estén dentro de los parámetros establecidos en dicha ley al dictarse (Vid. Sentencia de la Sala N° 1.886 del 2 de septiembre de 2004).

En efecto, la fijación de alícuotas o la de su tope, es precisamente una técnica de armonización, presente en nuestro ordenamiento en materias como telecomunicaciones, servicio eléctrico e hidrocarburos, cuya importancia justifica la imposición de tales límites con el objeto de minimizar la presión fiscal a la cual se encuentran sometidos diversas categorías de contribuyentes.

Ciertamente, de acuerdo con la Carta Magna, los tres niveles de gobierno (Nacional, Estatal y Municipal), tienen potestades tributarias que deben ejercer en forma coordinada y armónica, a objeto de evitar que su ejercicio indiscriminado genere una elevada presión fiscal sobre los contribuyentes, creando inclusive situaciones de doble tributación, lo cual está prohibido por el Texto Fundamental.

Por esta razón, atendiendo a lo establecido en el artículo 156.13 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, es necesario definir mediante una ley especial nacional, con claridad y transparencia, los parámetros, principios y limitaciones medulares dentro de los cuales habrá de desarrollarse la actividad normativa de los Estados y Municipios en materia tributaria; sin embargo independientemente de la existencia de la ley especial, es perfectamente posible, la previsión de cláusulas de armonización en distintos textos legislativos, como es el caso de la actual Ley Orgánica del Poder Público Municipal, que define y limita los ramos tributarios municipales y, la Ley para la Promoción y Protección de Inversiones, en lo relativo a los convenios de estabilidad jurídica.

Así, nuestro Texto Fundamental refuerza desde una perspectiva constitucional los propósitos de armonización y coordinación de las distintas potestades tributarias para garantizar un mínimo de uniformidad en el ejercicio de las mismas, tanto por lo que respecta a los tributos propios, como aquellos que eventualmente pueden ser cedidos por el Poder Nacional a los entes menores por invocación de la propia Carta Magna, en ejercicio de facultades descentralizadoras.

Se crea así una concreta atribución de competencia al Poder Nacional para coordinar las distintas potestades tributarias, mediante la fijación de principios y limitaciones, especialmente para crear estándares apropiados para la justa determinación por parte de los Estados y Municipios de los tipos impositivos o alícuotas de los tributos que les corresponden.

Dicha facultad de coordinación, tiene como fin garantizar la uniformidad en el diseño legislativo y en la aplicación de los tributos, cualquiera sea su origen territorial; pretende un límite a la diversidad, asegurando la coherencia del sistema fiscal y la consistencia en el ejercicio de los poderes de creación y en la aplicación de los tributos a lo largo de toda la geografía nacional; evitando toda posible discriminación en las legislaciones estatales o locales que puedan afectar los derechos o intereses de los ciudadanos contribuyentes o la creación de medidas que obstaculicen la libre circulación de bienes, servicios y personas.

Ahora bien, el artículo 164 numerales 4, 7 y 8 de la Carta Magna, establece:

“Artículo 164. Es de la competencia exclusiva de los Estados:

...omissis...

4.- La organización, recaudación, control y administración de los ramos tributarios propios, según las disposiciones de las leyes nacionales y estatales.

...omissis...

7.- La creación, organización, recaudación, control y administración de los ramos de papel sellado, timbres y estampillas.

8.- La creación, régimen y organización de los servicios públicos estatales (...).

Por su parte, la Disposición Transitoria Décimo Tercera *eiusdem*, indica lo siguiente:

“(...) Hasta tanto los Estados asuman por ley estatal las competencias referidas en el numeral 7 del artículo 164 de esta Constitución, se mantendrá el régimen vigente (...).”

Así, el artículo 164 de la Carta Magna establece las competencias exclusivas de los Estados; al respecto debe reiterarse, que una de las características fundamentales del sistema federal acogido por la Constitución en su artículo 4, es la distribución del Poder Público entre los distintos entes u órganos político-territoriales que lo conforman; y, la autonomía tributaria estatal es parte de un atributo genérico superior, esencial a su existencia como entidad político-territorial con capacidad general para administrar intereses que le son propios y le han sido asignados por la propia Carta Magna.

Así pues, qué mayor muestra de dicha autonomía que el otorgamiento a los Estados de la facultad de organizar, recaudar, controlar y administrar los ramos tributarios propios, según las disposiciones de las leyes nacionales y estatales. Sin embargo, dicha autonomía no faculta aún a los Estados para la creación de impuestos sobre competencias que no tienen expresamente reservadas, pues así se desvirtuaría el fin de la norma.

La esencia de dicha disposición es fomentar y fortalecer el proceso de descentralización, al otorgar a los Estados y Municipios una mayor autonomía financiera que los haga menos dependientes del poder central y más responsables frente a las regiones por el cobro de los tributos que le son propios, los cuales deberán ser debidamente administrados para poder dar a la población específica bajo su gobierno, la satisfacción eficiente de los bienes y servicios que

constitucionalmente están llamados a proporcionar a sus habitantes.

Ahora bien, el numeral 7 del artículo 164 *eiusdem*, organiza al Poder Estatal y le atribuye de manera directa y exclusiva a los Estados de la Federación la competencia (potestad de dictar normas) para crear, organizar, recaudar, controlar y administrar los ramos de papel sellado, timbres y estampillas.

Así, puede afirmarse la naturaleza originaria de la competencia que en materia de timbre fiscal ha atribuido la Carta Magna a los Estados, la cual deriva y se hace evidente del referido artículo del Texto Fundamental; por ello, los Estados tienen el poder tributario para crear, organizar, controlar y administrar los ramos de papel sellado, timbres y estampillas.

En efecto, tal competencia no fue atribuida de forma expresa dentro de las competencias del Poder Nacional en ninguno de los numerales de su artículo 156 de la vigente Constitución, como sí lo hacía el numeral 8 del artículo 136 de la Constitución de la República de Venezuela de 1961, que consagró como una de las competencias tributarias originarias del Poder Nacional la organización, recaudación y control de los tributos de timbre fiscal, la cual llegó a ser parcialmente delegada o transferida a los Estados, vía artículo 11 de la Ley Orgánica de Descentralización, Delimitación y Transferencia de Competencias del Poder Público, publicada en Gaceta Oficial Nº 4.153, Extraordinario del 28 de diciembre de 1989.

Así pues, no existe en el Texto Constitucional actual ninguna norma que permita considerar que el poder para crear y recaudar tributos en materia de timbre fiscal, incluidos el impuesto a los pagarés bancarios, letras de cambio libradas por bancos, contratación de servicios por el poder público y el impuesto de salida del país, siga siendo exclusivo de la República, por el contrario la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela atribuyó de manera exclusiva dicha competencia a los Estados de la Federación y, asimismo, la Asamblea Nacional Constituyente de 1999 estableció en la Ley Especial del Régimen del Distrito Metropolitano de Caracas, que una de las fuentes de ingreso del referido

Distrito serían los tributos asignados a los Estados por la Carta Magna.

Ciertamente, el artículo 24 numeral 1 de la Ley Especial sobre el Régimen del Distrito Metropolitano de Caracas dictada por la Asamblea Nacional Constituyente, establece que serán parte de los ingresos del Distrito Metropolitano aquellos que la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela atribuye a los Estados de la Federación, con lo cual el Constituyente de 1999 creó una verdadera situación especial en nuestro ordenamiento jurídico, ya que a través de una norma emanada del órgano depositario del poder constituyente, atribuye a un ente integrante del Poder Municipal, los ingresos que el Texto Constitucional confiere al Poder Estatal, integrado por los entes político-territoriales configurados por la República y los Municipios, con lo cual se establece una identidad de atribuciones en materia de recursos para el financiamiento de las actividades y los servicios prestados a los particulares entre el gobierno metropolitano y los gobiernos de las entidades estatales.

Por otra parte, cabe indicar que el artículo 167 numeral 3 de la actual Constitución, contempla como fuente de recursos para los Estados el producto de lo recaudado por concepto de venta de especies fiscales, lo cual quiere decir, en interpretación de esta Sala, que los recursos provenientes del cobro o recaudación por concepto de cumplimiento de las obligaciones tributarias de timbre fiscal establecidas en la ley, derivado de la asunción por parte de los Estados de los ramos de estampillas (timbre móvil) y de papel sellado (timbre fijo), como instrumentos de cancelación o de recaudación de ciertas y determinadas obligaciones tributarias, también son fuente de ingresos para los Estados que asuman la competencia tributaria que les asigna el artículo 164 numeral 7 de la vigente Constitución.

En complemento de las normas constitucionales antes mencionadas, y a fin de evitar vacíos o contradicciones en el proceso de asunción por parte de los Estados de la competencia prevista en el artículo 164 numeral 7 de la Constitución, la también citada Disposición Transitoria Decimotercera establece que *"(...) hasta tanto los Estados asuman por ley estatal las competencias referidas en el numeral 7 del artículo 164 de esta Constitución, se mantendrá*

el régimen vigente (...)". En tal virtud, pese a que en principio los Estados son ahora competentes para la materia de timbre fiscal, la legislación nacional —como lo es la Ley de Timbre Fiscal de 1999-, no pierde vigencia, hasta que no haya una asunción total de ese poder a nivel regional. Se permite pues, la vigencia absoluta de la ley nacional, en la medida en que las entidades federales asuman su nueva potestad, como ha ocurrido en los Estados Vargas (Gaceta Oficial del referido Estado N° 26 del 15 de julio de 2002), Miranda (Gaceta Oficial del citado Estado, N° Extraordinario del 26 de octubre de 2000), y el Distrito Metropolitano de Caracas (Gaceta Oficial N° 5.493, Extraordinario del 19 de octubre de 2000), entre otros, donde ya han sido sancionadas las respectivas leyes de timbre fiscal (Vid. Decisiones de la Sala Nros. 978 del 30 de abril de 2003, 664 del 17 de junio de 2003 y 5.074 del 12 de diciembre de 2005).

En este sentido, se evidencia rotundamente la transferencia que el Constituyente de 1999 realizó en materia de descentralización fiscal a favor de los Estados, en sintonía con lo dispuesto en el artículo 158 de la Carta Magna, y se deja a la sola actividad de los órganos legislativos de los Estados de la Federación la regulación del complejo proceso de asunción por el Poder Estatal de una competencia tributaria que en la Constitución de 1961 se establecía como directa y exclusiva del Poder Nacional, la cual ha ejercido con motivo de múltiples servicios y actividades prestadas de manera específica a través de sus órganos y entes centrales, y con base en el vigente Decreto con Fuerza de Ley de Timbre Fiscal, que contendría el régimen que, mientras opera la transferencia indicada, mantendrá su vigencia, siendo dicha disposición transitoria del Constituyente de 1999, la que precisamente impide que pueda ser declarada la inconstitucionalidad sobrevenida de la mencionada ley nacional.

Así pues, se reitera que prevalece la ley de timbre fiscal nacional en cada entidad estatal hasta tanto decreta su propia ley de timbre fiscal, donde regule las competencias que le fueron asignadas por la Carta Magna en materia tributaria, momento a partir del cual perderá su vigencia la ley nacional y deberá prevalecer la ley local respectiva.

Ahora bien, una interpretación sistemática y coherente de las disposiciones constitucionales y legales antes citadas y comentadas, orientadas por los principios de descentralización como política nacional, contenidos en el Preámbulo Constitucional y en los artículos 4, 16 y 158 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, y en armonía con el sentido literal posible que se desprende del artículo 164 numeral 7 *eiusdem*, hacen a esta Sala considerar que la inequívoca intención del Constituyente de 1999 fue atribuir de manera originaria a los Estados de la Federación, así como al Distrito Metropolitano de Caracas, tanto el poder de crear como el poder de recaudar tributos en materia de timbre fiscal a fin de dotar a dichas entidades político territoriales de mayores recursos para el financiamiento de sus actividades y para la optimización de los servicios públicos cuya prestación les ha sido encomendada por la propia Constitución o las leyes, ello en el marco de la llamada descentralización fiscal, sin la cual la descentralización política y administrativa del poder no tendría lugar.

En efecto, estima esta Sala que por voluntad del artículo 164 numeral 7 de la Constitución, que habla de creación y no sólo de recaudación, el establecimiento por parte del órgano legislativo estatal (o por el Cabildo Metropolitano de Caracas) de tributos por concepto de timbre fiscal, no se encuentra limitado a la exacción de tasas por la prestación de servicios que de manera exclusiva y excluyente sean brindados por los órganos o entes que lo integran administrativamente, ya que los entes político territoriales que detentan el Poder Estatal serían los únicos competentes para crear, a través de sus leyes estatales, tributos en materia de timbre fiscal, que en el caso de Venezuela ha comprendido la creación de una multiplicidad de hechos imponibles a saber la expedición u otorgamiento de certificaciones, licencias, autorizaciones, concesiones, registros o la realización de ciertos actos como la emisión de pagarés bancarios o letras de cambio, los cuales han dado lugar al establecimiento por el órgano legislativo nacional no sólo de tasas a ser canceladas a través de estampillas o papel sellado, sino también de impuestos no asociados con ninguna actividad en particular, que deben ser cancelados en efectivo ante los órganos competentes, eso si, siempre en respeto a los parámetros generales establecidos

en materia tributaria y en coordinación con la legislación nacional.

Admitir, por el contrario, que los Estados sólo pueden crear tributos en materia de timbre fiscal mediante la fijación de tasas por el aprovechamiento de los servicios y bienes que le son propios, de acuerdo con lo previsto en el artículo 167 numerales 2 y 3 de la vigente Constitución, implicaría aceptar que existe una incompatibilidad intraconstitucional entre dichas disposiciones y la norma atributiva de competencias, contenida en el artículo 164 numeral 7 de la Constitución, por lo que, fundada en un manifiesto desconocimiento de las modalidades tributarias contenidas en la legislación nacional de timbre fiscal, dicha interpretación terminaría por afirmar que en realidad la Norma Fundamental no presenta avance alguno en materia de descentralización fiscal, y que el artículo 164 numeral 7 constitucional sólo puede entenderse dentro de los “límites” que le fijaría la norma contenida en el artículo 167 numerales 2 y 3, que escaso progreso implicaría en relación con el ordenamiento jurídico preconstitucional.

No obstante lo anterior, es del conocimiento de la Sala que la mayoría de los hechos imponible contenidos en el Decreto con Fuerza de Ley de Timbre Fiscal, y que dan lugar al surgimiento de dicha obligación tributaria, se verifican con motivo del otorgamiento o de la prestación de diversos documentos y servicios que, en la actualidad, son prestados exclusivamente por órganos o entes del Poder Nacional especializados en brindar tales servicios o supervisar el cumplimiento de las exigencias legales para el respectivo otorgamiento, en algunos casos a través de órganos de la Administración Central y, en otros, mediante órganos desconcentrados con forma de servicios autónomos, ello en virtud de las competencias atribuidas por la Constitución a la República en cuanto a la regulación, control y administración de las materias a las que se encuentran vinculados los referidos hechos imponibles (certificación de calidad de productos, establecimiento de industrias o comercios, experimentación e investigación de sustancias peligrosas para la salud, porte de armas, expendio de bebidas alcohólicas, actividades de pesca, caza y explotación forestal, registros de propiedad o de fondos de comercio, actividades de exportación e importación, actividades asociadas al transporte aéreo, marítimo y terrestre, explotación de recursos naturales,

autorizaciones para conducir, etc.), y a fin de que, en algunos casos, los recursos obtenidos mediante las tasas o el dinero en efectivo exigido por tales actividades, puedan invertirse en el financiamiento de los órganos administrativos encargados de realizarlas.

En efecto, de conformidad con los artículos 156 numerales 4, 5, 11, 20, 23, 26, 28 y 32 y 324 de la Constitución, algunas de las competencias del Poder Nacional que encuentran vinculación con los servicios o documentos cuyo disfrute u obtención por los contribuyentes es pechado por la legislación de timbre fiscal son: la naturalización de extranjeros, los servicios de identificación, el control de mercado de capitales, las obras públicas de interés nacional, la protección del ambiente, las aguas y el territorio, el régimen del transporte, el control de las telecomunicaciones, el control y propiedad de las armas de fuego, etc., los cuales si bien son prestados por el Poder Nacional, la regulación en cuanto al tributo que genera en forma de papel sellado, timbre o estampilla corresponde al Poder Estatal, por ser dicha materia una competencia exclusiva de dichas entidades políticos territoriales.

De manera que, la transferencia a los Estados del poder tributario originario para crear, organizar, recaudar, controlar y administrar los ramos de papel sellado, timbres y estampillas que se llevó a cabo con la Constitución de 1999, lleva necesariamente consigo la posibilidad de que estos entes políticos territoriales (incluidos el Distrito Metropolitano de Caracas por mandato del artículo 24 numeral 1 de la Ley Especial sobre el Régimen del Distrito Metropolitano de Caracas), ante la imposibilidad de que el Poder Nacional ejerza potestades tributarias en tales materias, pueda gravar servicios prestados por el Poder Nacional dentro de su ámbito territorial, al ser tal competencia de carácter originario.

Una interpretación contraria según la cual sólo podría cobrar una tasa el órgano o ente que presta de forma directa el servicio público, llevaría al absurdo de afirmar que los Estados y el Distrito Metropolitano de Caracas sólo podrían utilizar dicho ramo rentístico para gravar los servicios que ellos prestan directamente y no aquellos que, aun formando parte del ramo "*timbre fiscal*", presten los órganos del Poder Nacional dentro del territorio de la respectiva entidad político

territorial, con lo cual ningún órgano del poder público nacional o estatal podría cobrar tributos por tal causa, lo cual está muy lejos de la intención del Constituyente de desarrollar y fortalecer la hacienda pública de los Estados y del Distrito Metropolitano.

Adicionalmente, es preciso observar que varias de las obligaciones tributarias contenidas en el Decreto con Fuerza de Ley de Timbre Fiscal han sido creadas por el legislador no tanto por motivos de recaudación u obtención de ingresos para el Poder Nacional, sino para que funcionen como mecanismos que permitan a los órganos y entes competentes en la materia ejercer mayores y mejores controles administrativos (actividad de policía) sobre determinadas actividades realizadas por los particulares que, de no estar sujetas a la supervisión del Estado, podrían afectar gravemente la convivencia ciudadana o producir lesiones irreparables a los bienes públicos o a los derechos e intereses colectivos de importantes sectores de la sociedad, siendo evidente en tales supuestos la finalidad *extrafiscal* del mismo. Piénsese, por ejemplo, en los tributos que deben ser cancelados para obtener la autorización para expendio de alimentos o bebidas alcohólicas, porte de armamento, compra venta de sustancias estupefacientes y psicotrópicas, realizar actividades de caza, pesca o explotación forestal, para dedicarse al tratamiento de las aguas de uso sanitario o para realizar actividades de importación y exportación en aduanas, entre otros tantos (Vid. Sentencia de la Sala N° 572 del 18 de marzo de 2003).

Así las cosas, según la actual distribución constitucional de competencias en cuanto a la regulación, control y administración de los múltiples servicios y actividades que constituyen el hecho imponible en varios supuestos de la actual normativa nacional de timbre fiscal, resulta inconveniente desde un punto de vista del funcionamiento de los órganos de la Administración Pública Nacional y del eficiente ejercicio de su poder de policía, que sean los Estados y el Distrito Metropolitano de Caracas los que establezcan, sin ninguna coordinación con la legislación nacional, obligaciones tributarias de timbre fiscal por actuaciones o servicios prestados por entes u órganos que pertenecen al Poder Nacional.

En cuanto a la necesidad de comprender con un todo orgánico y coherente las normas que integran el ordenamiento jurídico, y en particular, las que se hayan articuladas en un mismo instrumento normativo como es el Texto Constitucional, la doctrina ha señalado que “(...) *todas esas normas guardan entre sí una conexión formal, es decir, se dan en una articulación diríamos como orgánica, a pesar de las diferentes fuentes de su procedencia y de sus múltiples y variados caracteres dispares. No podemos conceptuar todos esos variadísimos componentes como constituyendo un mero agregado inorgánico y desordenado, una mera yuxtaposición fortuita, sino que hemos de ordenarlos de modo que formen un todo unitario y conexo, cuyas partes guarden entre sí relaciones de coordinación y de dependencia*” (Luis Recasens Siches, *“Introducción al Estudio del Derecho”*, México, Editorial Porrúa, décima segunda edición, 1997, p. 175).

De manera que, debe reafirmarse que los Estados pueden crear en sus Leyes de Timbre Fiscal, con fundamento en los artículos 164 numerales 3, 7, 8, 9 y 10, y 167, numerales 2 y 3 de la Carta Magna, todas aquellas obligaciones tributarias bajo la modalidad de tasas por el uso de sus bienes y el disfrute de los servicios prestados por los órganos o entes que los integran, sin necesidad de que sea dictado el marco legal tributario nacional previsto en el numeral 4 del artículo 164 *eiusdem*. Igualmente, pueden los Estados regular mediante las leyes dictadas por sus Consejos Legislativos, los elementos del impuesto que por concepto de timbre fiscal se exige en materia de pagarés bancarios, letras de cambio libradas por bancos y otras instituciones financieras y órdenes de pago emitidas a favor de contratistas, regulado a nivel nacional en el artículo 28 del Decreto con Fuerza de Ley de Timbre Fiscal, así como el impuesto de salida del país regulado en el artículo 29 *eiusdem*, en ambos casos, el poder tributario estatal está limitado por los principios de legalidad tributaria, capacidad contributiva, igualdad de los contribuyentes, proporcionalidad del tributo, generalidad de los tributos y no confiscatoriedad.

De lo anterior se colige, que el Decreto con Fuerza de Ley de Timbre Fiscal perderá progresivamente su vigencia en aquellas materias en las que los Estados y el Distrito Metropolitano creen mediante sus respectivas normas de timbre fiscal, aplicable dentro de sus límites territoriales, tasas

por concepto de servicios públicos que eran competencia del Poder Nacional, pero que en la actualidad, por mandato constitucional, le han sido -o le sean en el futuro por ley especial- transferidos a los mencionados entes político territoriales, asimismo perderá su vigencia dicho régimen nacional en materia de impuesto por timbre fiscal sobre letras de cambio libradas por bancos u otras instituciones financieras, sobre pagarés bancarios, órdenes de pago a contratistas (este último supuesto, lo recaudado con motivo de dicho impuesto, corresponderá al Estado en el que se encuentre el domicilio fiscal del librado o prestatario), e impuesto de salida del país (en los Estados donde funcionen aeropuertos internacionales), en la medida que dicha competencia sea asumida por los Estados y el Distrito Metropolitano de Caracas mediante sus leyes de timbre fiscal.

Sobre la base de tal consideración, esta Sala a través de decisión N° 978 del 30 de abril de 2003, fijó las reglas que deben seguirse mientras es dictado el régimen jurídico nacional a que se refiere el artículo 164 numeral 4 de la Carta Magna, que incluye tanto a la Ley de Hacienda Nacional como a la Ley de Coordinación Tributaria, reglas estas a las cuales deben sujetarse las leyes de timbre fiscal estatales, vista la falta de sanción de las mismas por la Asamblea Nacional, y a los efectos de evitar anarquía en la “(...) crea[ción], organiza[ción], recauda[ción], con[trol] y administra[ción] [de] los ramos de papel sellado, timbres y estampillas (...)”.

En efecto, vista la grave situación que para los contribuyentes y las entidades político-territoriales puede presentarse con la progresiva asunción por parte de los Estados y del Distrito Metropolitano de Caracas, de conformidad con la Disposición Transitoria Decimotercera de la Constitución, de la competencia establecida en el artículo 164 numeral 7 *eiusdem*, tal y como se evidencia en el caso de autos, sin que pueda atenderse a lo establecido en el numeral 4 de dicho artículo por la inexistencia de una Ley de Coordinación Tributaria y de la Ley de Hacienda Pública Estatal, y a fin de armonizar provisionalmente las competencias tributarias existentes entre la República y los Estados que respete los principios contenidos en los artículos 2, 19, 317 y 318 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, la Sala Constitucional, como garante de la correcta aplicación del Texto Constitucional y de

los derechos fundamentales de los contribuyentes, estableció a través de decisión N° 978 del 30 de abril de 2003, las reglas que deberán ser estrictamente observadas hasta tanto sean promulgadas las leyes tributarias antes referidas, en el siguiente sentido:

“(...) a) Cuando el timbre fiscal sea exigido por servicios prestados o documentos expedidos u otorgados por entes u órganos de la República, los elementos de la respectiva obligación tributaria serán los fijados por la Ley Nacional de Timbre Fiscal, hasta tanto la actividad reguladora y administrativa de la materia a que está vinculado el servicio o la expedición del documento no sea transferida por el Poder Nacional a los Estados, vía artículo 157 constitucional, o por algún otro mecanismo compatible con la Carta Fundamental; pero los recursos que se obtengan por la venta de especies fiscales (estampillas o papel sellado) para el cumplimiento de dicha obligación, corresponderá al Estado en cuya jurisdicción tenga competencia la oficina de la Administración Pública Nacional encargada de prestar el servicio o expedir el documento. Cuando la oficina de la Administración Pública Nacional encargada de prestar el servicio o expedir el documento tenga competencia en más de un Estado, corresponderá a aquél en donde se encuentre ubicada la mencionada oficina.

Lo anterior tiene su justificación, en el deber que tiene esta Sala Constitucional de respetar y garantizar los mecanismos de control adoptados por el Poder Nacional a través de la imposición de tributos de timbre fiscal con evidente finalidad extrafiscal, para ejercer su actividad de policía mediante el incentivo o desestímulo de determinadas actividades realizadas por los particulares, en aquellas materias que son en la actualidad de su estricta regulación y administración, según lo establecido en la Constitución y la ley, no siendo posible la transferencia del poder de crear tributos de timbre fiscal en tales materias, a pesar de la letra del artículo 164, numeral 7, hasta tanto el legislador nacional cumpla con lo establecido en la norma orgánica contenida en el artículo 164, numeral 4, del Texto Constitucional, o hasta tanto transfiera a través del mecanismo contemplado en el artículo 157 eiusdem, las competencias de regulación, administración y control (policía) en las materias que hoy son competencia exclusiva del Poder Nacional.

b) Para que tenga lugar la recaudación por los Estados (o por el Distrito Metropolitano de Caracas) de los ingresos por obligaciones tributarias previstas en el régimen nacional de timbre fiscal, conforme a lo previsto en los artículos 164, numeral 7, y 167, numeral 3, de la vigente Constitución, es necesario que dichas entidades político-territoriales cumplan con lo dispuesto en la disposición transitoria decimotercera de la Constitución, y que en la ley estatal u ordenanza respectiva acuerden la creación y puesta en circulación por sus órganos competentes de los instrumentos (estampillas, papel sellado y fórmulas adicionales en caso de escasez), cuyo uso sirva a los contribuyentes de prueba del pago del timbre fiscal exigido.

c) En el caso del Distrito Metropolitano de Caracas y del Estado Miranda, que en la actualidad representan el único caso de coextensión sobre un mismo territorio de las mismas competencias en materia tributaria, en virtud de lo establecido en el artículo 24, numeral 1, de la Ley Especial sobre el Régimen del Distrito Metropolitano de Caracas, los recursos derivados de la exacción de impuestos o tasas creados en el ramo de timbre fiscal por la ley nacional o por la ley estatal, serán recaudados por el Distrito Metropolitano de Caracas cuando el domicilio fiscal del librado o prestatario de la letra de cambio o pagaré bancario, o cuando la oficina nacional o estatal prestadora del servicio u otorgante del documento se encuentren en jurisdicción de los Municipios Chacao, Baruta, El Hatillo y Sucre, debiendo el cincuenta por ciento (50%) del producto de lo recaudado ingresar al tesoro del Distrito Metropolitano de Caracas y el restante cincuenta por ciento (50%) ser transferido al tesoro del Estado Miranda, en un plazo razonable establecido por la ley de dicha entidad, o dentro de los treinta (30) días siguientes a la fecha de vencimiento del plazo previsto en la Ordenanza de Timbre para el pago del tributo (...)."

Estableció así, esta Sala a través de las motivaciones y reglas anteriores, el sistema de competencias que en materia de timbre fiscal mantendrían la República, los Estados y el Distrito Metropolitano de Caracas.

Respecto del Distrito Metropolitano de Caracas, además de serle aplicable lo antes expuesto, esta Sala reitera lo establecido en su sentencia interpretativa N° 1.563 del 13 de diciembre de 2000, donde señaló que:

“Entre las formas de pago de los tributos se encuentran las especies fiscales, entre los cuales se cuentan los ramos de papel sellado y estampillas (artículo 39 del Decreto N° 363 con Rango y Fuerza de Ley de Reforma de la Ley de Timbre Fiscal, de fecha 22 de octubre de 1999) por lo que este rubro podría ser explotado, pero sólo para pechar servicios metropolitanos, y no otros distintos. Las especies fiscales como instrumentos de pago, pueden ser creadas por cualquier municipalidad, y por el Distrito Metropolitano, pero estas especies sólo pueden ser usadas para cancelar los impuestos, tasas o contribuciones que el Distrito Metropolitano o el Municipio puedan probar al no colidir con otros impuestos nacionales o estatales”.

En razón de las anteriores consideraciones, debe concluir esta Sala que los Estados y el Distrito Metropolitano de Caracas, son las entidades político territoriales que tienen la facultad de crear, organizar, recaudar, administrar y controlar los tributos en materia de timbre fiscal (incluidos el impuesto a los pagarés bancarios, letras de cambio libradas por bancos, contratación de servicios por el poder público y el impuesto de salida del país), a fin de dotar a dichas entidades político territoriales de mayores recursos para el financiamiento de sus actividades y para la optimización de los servicios públicos cuya prestación les ha sido encomendada por la propia Constitución o las leyes, ello en el marco de la llamada descentralización fiscal.

Ello es así, porque todo tributo previsto en el Decreto con Fuerza de Ley de Timbre Fiscal que haya sido recogido por la Ley de Timbre Fiscal Estatal será de aplicación preferente, por lo que los sujetos obligados por las normas respectivas deberán satisfacer éstos y no aquéllos, con el consecuente deber del Poder Nacional de respetar esa transferencia, amparada por la Constitución, sin perjuicio de las normas legales nacionales de armonización tributaria y sobre la hacienda pública estatal, pendientes de sanción, y sin perjuicio también de las reglas transitorias previstas por esta propia Sala en el fallo N° 978 del 30 de abril de 2003, anteriormente mencionadas (Vid. Decisión de la Sala N° 1.664 del 17 de junio de 2003, caso: *“British Airways, P.L.C.”*).

Asimismo, debe indicarse que la obligación tributaria por concepto de timbre fiscal se causa no sólo por la prestación

de un servicio público determinado, especializado y exclusivo por parte de la administración competente para recaudar el tributo (que en el caso de marras serían los Estados y el Distrito Metropolitano de Caracas), sino también, por el disfrute y aprovechamiento de servicios prestados por órganos o entes políticos territoriales distintos a éste, o a propósito de una actuación que es considerada por la autoridad con poder de crear el tributo como una manifestación de riqueza del contribuyente susceptible de ser gravada mediante un impuesto, que no esté vinculado a la prestación de servicio alguno; por lo que tanto los Estados como el Distrito Metropolitano de Caracas, pueden en ejercicio de su competencia crear, organizar, recaudar, administrar y controlar los tributos en materia de timbre fiscal, aun por servicios o actos llevados a cabo por el poder público nacional, por las razones que han sido expuestas a lo largo de esta decisión.

Finalmente, debe indicarse que como consecuencia de la promulgación de las leyes estatales que asuman la competencia en materia de timbre fiscal, la Ley de Timbre Fiscal perderá su vigencia en el territorio del Estado de que se trate, siendo imposible e inconstitucional que se genere doble imposición sobre la misma materia, ya que en tales casos los particulares sólo estarán obligados a cancelar los tributos a una sola hacienda, bien la estatal (en el caso de los Estados) o bien la metropolitana (como ya ocurre con la promulgación de la Ordenanza de Timbre Fiscal del Distrito Metropolitano de Caracas, contenida en la Gaceta Oficial N° 5.493 del 19 de octubre de 2000), claro está, tomando en cuenta si existe en la ley estatal un lapso especial de *vacatio legis*, o en ausencia de éste, una vez vencida (contado a partir de su publicación en Gaceta Oficial) la *vacatio legis* perceptiva de sesenta días continuos consagrada en el artículo 317 de la Constitución de 1999 (Vid. Sentencias de la Sala Nros. 610 del 22 de abril de 2005 y 5.074 del 15 de diciembre de 2005).

Como se puede observar, la sentencia parcialmente transcrita de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, establece doctrina en cuanto a la aplicación, interpretación y alcance de los principios tributarios in

comento, asimismo, el fallo citado determina la manera como aquellos aspectos de derecho administrativo que orbitan alrededor de las autonomías y la descentralización de las potestades públicas tienen especial énfasis en el área tributaria.

En cuanto al derecho comparado, la autonomía y la descentralización poseen características que por diversas razones varían tomando en consideración las circunstancias específicas de cada país. Como ejemplo se trae a colación el caso de la Constitución Española, que sin entrar a analizar los factores que giran en torno al problema de las Regiones y las Comunidades Autónomas de esa nación, en ella se observa un acentuado reconocimiento autonómico y un importante desarrollo en materia de transferencia de potestades administrativas.

En ese sentido, se tiene que el Texto Político Fundamental de España, consagra en su artículo 150, lo siguiente:

“1. Las Cortes Generales, en materia de competencia estatal, podrán atribuir a todas o a alguna de las Comunidades Autónomas la facultad de dictar, para sí mismas, normas legislativas en el marco de los principios, bases y directrices fijados por una ley estatal. Sin perjuicio de la competencia de los Tribunales, en cada ley marco se establecerá la modalidad del control de las Cortes Generales sobre estas normas legislativas de las Comunidades Autónomas.

2. El Estado podrá transferir o delegar en las Comunidades Autónomas, mediante ley orgánica, facultades correspondientes a materia de titularidad estatal que por su propia naturaleza sean susceptibles de transferencia o delegación. La ley preverá en cada caso la correspondiente

transferencia de medios financieros, así como las formas de control que se reserve el Estado.

3. El Estado podrá dictar leyes que establezcan los principios necesarios para armonizar las disposiciones normativas de las Comunidades Autónomas, aun en el caso de materias atribuidas a la competencia de éstas, cuando así lo exija el interés general. Corresponde a las Cortes Generales, por mayoría absoluta de cada Cámara, la apreciación de esta necesidad.”.

2.12. Principio de la responsabilidad de la administración tributaria

Este principio deviene de un principio general de la administración pública, el cual aparece consagrado en varias normas de la Constitución. En tal sentido, el artículo 6º de la Norma Suprema, prevé:

“El gobierno de la República Bolivariana de Venezuela y las entidades políticas que la componen es y será siempre democrático, participativo, electivo, descentralizado, alternativo, responsable, pluralista y de mandatos revocables”.

Por otro lado, los artículos 139, 140 y 141 eiusdem, establecen:

Art. 139.- “El ejercicio del Poder Público acarrea responsabilidad individual por abuso o desviación de poder o por violación de esta Constitución o de la ley.”.

Art. 140.- “El Estado responderá patrimonialmente por los daños que sufran los o las particulares en cualquiera de sus bienes y derechos, siempre que la lesión sea imputable al funcionamiento de la Administración Pública.”.

Art. 141.- “La Administración Pública está al servicio de los ciudadanos y ciudadanas y se fundamenta en los principios de honestidad, participación, celeridad, eficacia, eficiencia, transparencia, rendición de cuentas y responsabilidad en el ejercicio de la función pública, con sometimiento pleno a la ley y al derecho.”.

El primero de los artículos citados trata lo relacionado con el principio de la responsabilidad de los funcionarios. Se hace mención a responsabilidad de los funcionarios, cuando estos en el ejercicio de sus funciones públicas causen daño, bien por abuso en el ejercicio del poder; por desviación del mismo, cuando se persiguen fines distintos a los propósitos de las potestades conferidas y, en líneas generales, por circunstancias contrarias a la Constitución y a las leyes.

Como se observa, la responsabilidad de los funcionarios está relacionada con aquellos actos que dicten, ordenen o que lleven a ejecución y causen algún daño, o atenten contra los derechos y garantías previstos en la Carta Política, es decir, la misma puede obedecer a distintas causas. Asimismo, no se considera como eximente el cumplimiento de órdenes emanadas de funcionarios de mayor jerarquía.

En relación con la responsabilidad patrimonial del Estado, señala Brewer-Carías (2004), que se trata de una de las innovaciones de la Constitución de 1999 en materia de régimen general del ejercicio de la administración pública, según la cual la República, los Estados y los Municipios, son patrimonialmente responsables por los daños y perjuicios que causen los funcionarios en el ejercicio de sus funciones. Agrega además lo siguiente:

“La expresión “funcionario de la Administración Pública”, de carácter muy genérico, permite que la responsabilidad del Estado se origine cuando la lesión se derive del funcionamiento normal o anormal de los servicios públicos a cargo del Estado o en general, **de la actividad**

administrativa realizada por la Administración Pública, como estructura orgánica.

Se observa, ante todo, que conforme a este artículo, la responsabilidad es del “Estado”, es decir, de las personas jurídicas estatales en particular, de la República, de los Estados y de los Municipios en sus respectivos niveles territoriales, por el funcionamiento de sus Administraciones Públicas.”. (p.274) (las negrillas de este trabajo).

En este orden, es importante precisar cual es el alcance que le ha dado el Alto Tribunal de la República, en su Sala Constitucional, al principio de la responsabilidad patrimonial del Estado. Al respecto se tienen algunas sentencias del Tribunal Supremo de Justicia que cita Brewer- Carías (2004) en su obra, tales como:

“La Sala constitucional ha sentado criterio de que la Constitución de 1999 establece un régimen amplio, integral y objetivo de la responsabilidad patrimonial del Estado que se erige en garantía de los particulares frente a las actuaciones dañosas de la Administración, mucho más amplio del establecido en la Constitución de 1961, del cual “no cabe duda que dicha responsabilidad debe ser apreciada de manera objetiva descartándose la culpa del funcionario como fundamento único del sistema indemnizatorio”. En consecuencia, la Sala apartándose del criterio restringido que había sido establecido por la Sala Político Administrativa en sentencia No. 943 del 15-05-2001, en la sentencia No. 2818 de 19-11-2002 (Caso: Ramón Oscar Carmona Vásquez), estableció que “la responsabilidad patrimonial del Estado no debe ser considerada como una garantía a favor de los entes públicos; por el contrario, su consagración constitucional exige que la misma sea interpretada por los jueces en sentido amplio y progresista como una garantía patrimonial del administrado frente a las actuaciones de la Administración generadoras de daño. Además, en dicha sentencia la Sala dispuso lo siguiente:

La nueva Constitución de la República Bolivariana de Venezuela de 1999, acorde con el modelo de Estado Democrático y Social de Derecho y de Justicia proclamado en su artículo 2, y en correlación con el carácter de gobierno responsable que los artículos 6 y 141 ejusdem atribuyen al Estado administrador, consagra un sistema integral de responsabilidad patrimonial del Estado, y así se recoge en la Exposición de Motivos cuando se señala expresamente que: "...se establece bajo una perspectiva de derecho público moderna la obligación directa del Estado de responder patrimonialmente por los daños que sufran los particulares en cualquiera de sus bienes y derechos, siempre que la lesión sea imputable al funcionamiento, normal o anormal, de los servicios públicos y por cualesquiera actividades públicas, administrativas, judiciales, legislativas, ciudadanas o electorales, de los entes públicos o incluso de personas privadas en ejercicio de tales funciones".

Es así, como los artículos 25, 29, 30, 140, 259, 46 numeral 4, 49 numeral 8, 115, 139, 141, 199, 216, 222, 232, 244, 255, 281, y 285 de la novísima Constitución de la república Bolivariana de Venezuela permiten configurar el régimen básico de responsabilidad integral del Estado venezolano, el cual abarca todos los daños ocasionados por cualesquiera sea la actividad derivada del ejercicio del Poder Público."(p, 275).

Otra sentencia que ilustra sobre el tema de la responsabilidad administrativa, es la dictada por la Sala Político Administrativa, sentencia nº 1013, de fecha 30 de julio de 2002, expediente nº 12836, en la cual se reconoce el carácter autónomo éste tipo de responsabilidad, a saber:

"...desde hace algún tiempo se ha venido insistiendo en que no es propio acudir a las fuentes de las obligaciones que rigen en materia civil, para declarar la responsabilidad de la Administración por su actividad extra contractual.

Tal postura tiene su fundamento en que la responsabilidad civil atiende a un sistema jurídico de relaciones intersubjetivas entre particulares, cuyas reglas no pueden ser aplicadas

exactamente a los sujetos de derecho público que, además de gozar de potestades públicas, gozan de determinados privilegios por ser los tutores del interés general. Así, se ha sostenido que el ejercicio de las potestades públicas conlleva a la realización de actos y negocios jurídicos y a la producción de hechos que pudieron eventualmente transgredir los derechos de los administrados y, por lo tanto, hagan a la Administración responsable en un determinado momento y bajo unas reglas específicas.”

Sin embargo, independientemente del fallo citado en último término, lo anterior no debe constituirse en una patente de corzo para darle rienda suelta a los abusos de poder, en particular los que en ocasiones se producen por la administración tributaria, quienes además de imponer las sanciones correspondientes como consecuencia de las infracciones previstas en las normas, imponen penas accesorias de carácter oprobioso, tal como se desprende de los carteles adhesivos que colocan en las vidrieras de los locales de los contribuyentes infractores o los listados publicados por la prensa nacional, incluso en los que abundan datos falsos.

Por lo antes expresado, se debe afirmar que una función tutora del interés general no puede jamás servir de excusa a la administración para evadir responsabilidades por los daños y perjuicios que se ocasionen a los administrados, pues si se quiere ser garantista en el ejercicio de la función pública y, tributaria en particular, lo primero que debe evitarse es el abuso del derecho, de lo contrario se estaría frente a un Poder Público transgresor del Estado de derecho que constitucionalmente se propugna .

En este mismo contexto, la responsabilidad de la administración ha sido reconocida por la doctrina como de carácter objetivo, tal como se desprende del trabajo publicado por Balasso (2004), según el cual basta que el daño se haya materializado para que surja la respectiva responsabilidad. En este sentido se ha pronunciado la jurisprudencia, en sentencia de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, nº 968, de fecha 2 de mayo de 2000, caso Elecentro,

Asimismo, es oportuno afirmar que el sistema de responsabilidades de la administración no debe admitirse como absoluto, es decir, el mismo está sometido a limitaciones, estableciéndose una especie, como denomina Balasso (2004, 186) en su obra, de “matización del sistema objetivo de la responsabilidad establecido por vía constitucional”, lo que sin duda dogmáticamente se separa de la responsabilidad entendida en materia civil. Al respecto, Bala en el trabajo citado, se trae a colación una sentencia de la Sala Político Administrativa del Máximo Tribunal, nº 1175, de fecha 26 de septiembre de 2002, publicada el 1º de octubre de 2002, en la cual se expone:

“.... Aún cuando de acuerdo al artículo 140 del texto constitucional vigente la Administración estaría obligada a reparar el daño presuntamente sufrido por CIVCA como consecuencia de su funcionamiento normal, lo cual comporta la noción de responsabilidad objetiva de la Administración, esta Sala no puede dejar de advertir que tal noción admite límites que se derivan de los eximentes de responsabilidad que consagra el derecho común, que no pueden ser soslayados pues atienden a la responsabilidad general por

hecho ilícito, como son las constituidas por causas extrañas no imputables, respecto de las cuales no existen razón alguna para que la Administración no pueda invocarlas; y las cuales se configuran en el presente caso por falta de la víctima y por el hecho de un tercero. (Sentencia N° 1175 de la SPA del TSJ de 26 de septiembre de 2002, publicada el 1 de octubre de 2002).” (p. 186)

Por otro lado, es de interés citar una decisión de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, de fecha 19 de noviembre de 2002, la cual se refiere a la condición garantista de la responsabilidad patrimonial y, por ende, a su carácter progresivo, en el mencionado fallo se asienta:

“...la responsabilidad patrimonial del Estado es una garantía constitucional inherente a todo Estado de Derecho, consagrada a favor del particular afectado por la conducta administrativa dañosa, por lo que la misma debe ser interpretada por lo jueces en forma progresiva y amplia, a favor del administrado, ya que dicha interpretación (en caso de ser restringida) no resultaría acorde con la intención del constituyente al consagrar la responsabilidad del Estado...” (el entre paréntesis de este trabajo).

Finalmente, en lo que a este punto de la responsabilidad patrimonial se refiere, cuyos aspectos son de impretermisible aplicación al ámbito de la administración tributaria, se considera de contribución para la investigación traer a colación un resumen conclusivo que aparece en el ya mencionado trabajo de la autora Balasso (2004, 186), el cual contempla:

“1. En Venezuela existe un sistema autónomo de responsabilidad de la Administración.

La doctrina patria reclamaba un sistema autónomo de responsabilidad del Estado: pues bien, el mismo fue expresamente establecido en la Constitución de 1999, y su carácter autónomo y separado del sistema de responsabilidad

civil al que se encuentran sometidos los particulares ha sido expresa y reiteradamente reconocido por la jurisprudencia del Tribunal Supremo de Justicia.

Sin embargo, se reconoce el auxilio a criterios propios del sistema de responsabilidad civil para la calificación del tipo de daño por el cual se exige al Estado que responda.

2. El régimen de responsabilidad administrativa imperante en Venezuela es un régimen de responsabilidad objetiva de la Administración.

En tal sentido, no atiende a la legitimidad o ilegitimidad de la actuación de la Administración, sino la existencia o no de la obligación del particular al que se le cause un daño por dicha actuación, de soportarla sin indemnización.

3.El régimen de responsabilidad del Estado resulta procedente ante lesiones de contenido patrimonial, como ante lesiones que no tienen un contenido tangible o cuantificable económicamente, siendo que se encuentra referido los bienes y derechos jurídicamente protegidos, que comprenden tanto la esfera material como la esfera moral del patrimonio de los sujetos.

4. Los elementos constitutivos de la responsabilidad de la Administración son tres: (i) la existencia de una lesión a los bienes o derechos jurídicamente protegidos de un sujeto; (ii) la existencia de una actuación u omisión imputable a la Administración y (iii) la existencia de la relación de causalidad entre la lesión y la actuación u omisión de la Administración."

En lo atinente al derecho comparado, la responsabilidad administrativa se consagra en casi todas las constituciones modernas, como ejemplo de ello se tiene la Constitución de la República de Colombia, la cual en su artículo 90 establece:

“El Estado responderá patrimonialmente por los daños antijurídicos que le sean imputables, causados por la acción o la omisión de las autoridades públicas.

En el evento de ser condenado el Estado a la reparación patrimonial de uno de tales daños, que haya sido consecuencia de la dolosa o gravemente culposa de un agente suyo, aquél deberá repetir contra éste.”.

Finalmente, la Constitución de los Estado Unidos Mexicanos (Ult. Ref.2007), reserva todo un título (Título Cuarto), a las responsabilidades de los servidores públicos y patrimoniales del Estado. Sin embargo, en la práctica, en los distintos órdenes jurídicos deben tutelarse medios jurisdiccionales que permitan efectivamente la aplicabilidad del principio estudiado.

2.13. Principio de la tutela judicial efectiva

Esta máxima, si bien no se encuentra inserta en el artículo que hacer referencia a los Principios Constitucionales del Tributo (Art.317 CRBV), al igual como ocurre con otros postulados analizados en el presente estudio, la misma se desprende de otras normas consagradas en el Testamento Fundamental (art. 26 CRBV), asimismo, por considerarse que la tutela judicial efectiva cumple una función rectora del estado de derecho, se cree pertinente otorgarle el calificativo de principio informador del ámbito tributario, pues la regla ha examinado es de insoslayable observancia en el ámbito contencioso y, por ende, debe ser acatada por la administración pública en general y por la tributaria en particular.

La tutela judicial efectiva la define Accedo (2003, 272), de la siguiente manera:

“..., no es sino el principio según el cual cualquier persona puede y debe ser protegida y amparada en el ejercicio pacífico de sus pretensiones ante la Justicia para que esas pretensiones le sean satisfechas. Lo que no quiere decir aceptadas, sino resueltas razonadamente con arreglo a Derecho y en un lapso de tiempo también razonable, a lo largo de un proceso en el que todas las personas titulares de derechos e intereses afectados por esas pretensiones puedan alegar y probar lo pertinente a la defensa de sus respectivas posiciones.”.

El principio *inexamine* está consagrado en el artículo 26 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, el cual dispone:

“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, equitativa y expedita, sin dilaciones indebidas, sin formalismos o reposiciones inútiles.”.

La norma antes transcrita establece, entre otros aspectos, el derecho abstracto y subjetivo de accionar o solicitar al Estado el reconocimiento de una tutela prevista en el ordenamiento jurídico, en la medida que su desconocimiento, bien por los particulares o por la propia administración, afecte una situación jurídica material, surgiendo de ese modo la legitimación y el interés concreto y actual para impetrar tal requerimiento jurisdiccional a

través de los órganos competentes, siguiendo al respecto el debido proceso instituido en la Constitución y en la ley.

No se pretende con la investigación hacer todo un análisis de la tutela judicial efectiva, pues su estudio, por las implicaciones que conlleva, amerita un esfuerzo investigativo aparte. Sin embargo, se cree relevante efectuar algunas breves consideraciones sobre el tema, se insiste, por los conflictos jurisdiccionales que suelen suscitarse entre la administración y los contribuyentes, en los cuales debe velarse por la satisfacción plena de este máxima garantista.

En este orden el proceso tributario, como conclusión adelantada, está regido por una serie de principios de obligatoria aplicación en el que subyacen todas las garantías y derechos de incidencia en el ámbito procesal que son reconocidos por la Constitución y las leyes. Casado y otros (2006), manifiestan que las garantías aplicables al proceso tributario son, entre otras, la escrituriedad, oralidad, el principio inquisitivo, publicidad, insuspendibilidad, celeridad, intermediación e igualdad.

Por lo expuesto, no se discute, independientemente de su calificación como derecho, garantía o principio constitucionalizado, el carácter de norma rectora del Estado de Derecho que posee el contenido del artículo 26 ibidem. Asimismo, dicha regla se reconoce como una disposición nodriza desde donde se derivan un conjunto de garantías y derechos constitucionales de

justicia y, por ende, igualmente catalogados como de obligatorio acatamiento en favor del alcance de los objetivos finalistas del proceso.

Corresponde ahora apreciar algunos principios normativos de varias sentencias de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, los cuales de manera notoria contribuyen al enriquecimiento jurisprudencial sobre el tema:

a.- Sentencia nº 215, del 7 de abril de 2000.

“..., todos los titulares de derechos e intereses legítimos, pueden acudir ante los órganos jurisdiccionales para reclamar la resolución de un conflicto, lo que debe tener lugar tras la satisfacción de un proceso acorde con el ordenamiento jurídico vigente. De igual modo, todas las personas llamadas a ese proceso, o que de alguna otra manera intervengan en el mismo en la condición de parte, gozan también del derecho y garantía constitucional a la tutela jurisdiccional efectiva, en el sentido de tener igual acceso a la jurisdicción para su defensa, a que se respete el debido proceso, que la controversia sea resuelta en un plazo razonable y que, una vez dictada sentencia motivada, la misma se ejecute a los fines que se verifique la efectividad de sus pronunciamientos.”.

b.- Sentencia nº 269, de fecha 25 de abril de 2000.

“...Este derecho alcanza implícitamente dentro de su contenido a otros derechos fundamentales como lo son a) el derecho de acceso a la jurisdicción que reencuentra expresamente mencionado en el aludido artículo 29, b) el derecho a la defensa y al debido proceso, los cuales han sido especialmente desarrollados en el artículo 49 constitucional, y c) el derecho a una decisión oportuna y eficaz-al que alude el único aparte del artículo 26-, el cual, a su vez comprende el derecho a la tutela cautelar de las partes en juicio y el correlativo poder cautelar general del juez para asegurar la efectividad del fallo definitivo.”.

c.- Sentencia nº 370, de fecha 16 de mayo de 2000.

“ El ejercicio de una acción judicial es potestativo de quien sea su titular, el cual puede fundamentar su acción en las pretensiones que, conforme a su particular manera de ver y entender considere, lo conducirán a obtener una sentencia favorable. ...”.

d.- Sentencia nº 1.064, de fecha 19 de septiembre de 2000.

“...principio pro actione, según el cual las condiciones de acceso a la justicia deben entenderse en el sentido de tapices que depuran el proceso, de allí, que la función ejercida por las formas y requisitos procesales esté en línea de hacer avanzar la pretensión por caminos racionales, y no de imposibilitar injustificadamente el ejercicio de la acción. ...”.

e.- Sentencia nº 576, de fecha 27 de abril de 2001.

“... el derecho a la tutela judicial efectiva, que ha sido definido como aquél, atribuido a toda persona, de acceder a los órganos de administración de justicia para que sus pretensiones sean tramitadas mediante un proceso, que ofrezca unas mínimas garantías, todo lo cual sólo es posible cuando se cumple en él los principios establecidos en la Constitución. ...”.

f.- Sentencia nº 708, de fecha 10 de mayo de 2001.

“El derecho a la tutela judicial efectiva, de amplísimo contenido, comprende el derecho a ser oído por los órganos de administración de justicia establecidos por el Estado, es decir, no sólo el derecho de acceso sino también el derecho a que, cumplidos los requisitos establecidos en las leyes adjetivas, los órganos judiciales conozcan el fondo de las pretensiones de los particulares y, mediante una decisión dictada en derecho, determinen el contenido y la extensión del

derecho deducido, de allí que la vigente Constitución señale que no se sacrificará la justicia por la omisión de formalidades no esenciales y que el proceso constituye un instrumento fundamental para la realización de la justicia (artículo 257). En un Estado social de derecho y de justicia (artículo 2 de la vigente Constitución), donde se garantiza una justicia expedita, sin dilaciones indebidas y sin formalismos o reposiciones inútiles (artículo 26 eiusdem), la interpretación de las instituciones procesales debe ser amplia, tratando que si bien el proceso de defensa, no por ello se convierta en una traba que impida lograr las garantías que el artículo 26 constitucional instaure.”.

g.- Sentencia nº 389, de fecha 7 de marzo de 2003.

“Pero no todo incumplimiento de alguna formalidad puede conducir a la desestimación o inadmisión de la pretensión, ya que para ello el juez debe previamente analizar: a) la finalidad legítima que pretende lograrse en el proceso con esa formalidad, b) constatar que esté legalmente establecida; c) que no exista posibilidad de convalidarla; d) que exista proporcionalidad entre las consecuencias jurídicas de su incumplimiento y el rechazo de la pretensión.”.

h.- Sentencia nº 390, de fecha 1º de abril de 2005.

“El derecho a la tutela judicial efectiva y a la defensa están vinculados a características de la sentencia: motivación, fundamentación positiva en el sistema de fuentes, razonabilidad y congruencia.”.

Finalmente, en el ámbito del derecho comparado son muchas las constituciones que acogen este principio de la tutela judicial efectiva. Es así como la Constitución Española en su artículo 24, consagra:

“1. Todas las personas tienen derecho a obtener la tutela efectiva de los jueces y tribunales en el ejercicio de sus

derechos e intereses legítimos, sin que, en ningún caso, puede producirse indefensión”.

En cuanto a las características atribuidas por el Tribunal Constitucional español a la Tutela Judicial Efectiva, se tienen:

- a) Es un derecho fundamental;
- b) Es un derecho público subjetivo;
- c) Es un derecho de configuración legal;
- d) De contenido básico;
- e) De contenido amplio;
- f) De normatividad inmanente;
- g) De faceta internacional;
- h) De faceta tuitiva;
- i) Instrumental;
- j) Irrenunciable y;
- k) Equilibrio.

Por su parte la Constitución de la República de Colombia, en sus artículos 87, 88 y 89, establece:

Art. 87.- “Toda persona podrá acudir ante la autoridad judicial para hacer efectivo el cumplimiento de una ley o un acto administrativo. En caso de prosperar la acción, la sentencia ordenará a la autoridad renuente el cumplimiento del deber omitido.

Art. 88.- “La ley regulará las acciones populares para la protección de los derechos e intereses colectivos, relacionados con el patrimonio, el espacio, la seguridad y la salubridad públicos, la moral administrativa, el ambiente, la libre competencia económica y otros de similar naturaleza que se definen en ella”.

Art. 89.- “Además de los consagrados en los artículos anteriores, la ley establecerá los demás recursos, las acciones, y los procedimientos necesarios para que puedan propugnar por la integridad del orden jurídico, y por la protección de sus derechos individuales, de grupo o colectivos, frente a la acción u omisión de las autoridades públicas “.

CONCLUSIONES

Varias son las conclusiones que se pueden extraer del presente trabajo, además de las ya esgrimidas a lo largo de su desarrollo, algunas de las cuales por relevantes, serán reiteradas en este punto. Las mismas se pueden esquematizar de la siguiente manera.

A.- Los Principios Constitucionales del Tributo son entendidos como normas o presupuestos rectores de la actividad tributaria y del sistema tributario en general, los cuales por estar interrelacionados e interdependientemente vinculados, en su impronta actúan como elementos de un conjunto por integración, resultando además inapropiado un análisis o tratamiento aislado de los mismos.

B.- Los Principios Constitucionales del Tributo aparecen consagrados, con menor o mayor reconocimiento, en las constituciones modernas, siendo posteriormente desarrollados en la normativa general que rige la actividad tributaria. Las máximas tributarias son así concebidas como un plus que equilibra el ejercicio del poder del Estado y la esfera de derechos de los administrados.

C.- El legislador, en algunas normas en particular, delega competencias en el ejecutivo nacional que pudieren ser interpretadas como una violación al Texto Político, sin embargo, tales circunstancias pueden inscribirse dentro del principio de la colaboración de los poderes, o porque constituyan un

requerimiento del dinamismo propio de la actividad tributaria y los intereses nacionales.

D.- En cuanto a la jurisprudencia venezolana y al derecho comparado respecta, existe una basta producción sentenciadora que aborda la aplicabilidad de los Principios Constitucionales del Tributo, su interpretación y alcance. Encontrándose en algunos de los Textos Fundamentales citados algunas diferencias, sin embargo, éstas están vinculadas con la concreción o la manera como se enfatizan dichos postulados.

Es así como en algunos textos estos postulados están pormenorizadamente establecidos, tal como sucede en la Constitución de la República Federativa del Brasil y, en otras Cartas Políticas, sin que se desconozca su carácter normativo, se empleen términos programáticos, como es el caso de la Constitución Española de 1978.

E.- En materia de Principios Constitucionales del Tributo, deben tomarse en consideración aspectos como los atinentes a la ponderación o matización de los derechos o de sus contenidos esenciales, en el sentido que siempre debe prevalecer en su aplicación el interés general, el orden público y la seguridad jurídica, esto por encima del interés que en un momento dado tengan los administrados o un sector determinado de la economía.

F.- Las prerrogativas y demás privilegios que les son reconocidas a la administración, en particular a la administración tributaria, en ocasiones funcionan como una restricción a la efectiva aplicabilidad de los Principios

Constitucionales del Tributo, so pretexto de una responsabilidad tutora del interés público atribuida a los órganos administrativos, lo que en ocasiones se convierte en una daga amenazante para los administrados contribuyentes.

G.- Los Principios Constitucionales del Tributo están comprendidos en otros principios generales que regulan el ejercicio del poder público, tales como el de la responsabilidad patrimonial de la administración y la tutela judicial efectiva, la cual también debe salvaguardarse no sólo en términos jurisdiccionales propiamente dicho, sino en lo relacionado al ejercicio de las actuaciones que se ventilen en sede administrativa, pues, tal deber compete a los poderes públicos en general.

En este caso no se estaría ante una tutela judicial efectiva propiamente dicha, sino ante una función administrativa eficaz que ha de garantizarse con el debido acatamiento de cada uno de los principios tratados en el presente trabajo, en su más amplia extensión o alcance y, con la debida adecuación de los derechos intrínsecos en el artículo 26 constitucional..

Finalmente, como cierre de esta investigación, se transcriben unas opiniones del Dr. Domingo Felipe Maza Zavala, publicadas en el diario Ultimas Noticias, en fecha 21 de octubre de 2007, las cuales por su vigencia, y por el acierto en el análisis, se considera pertinente, al menos para la reflexión, su lectura:

“Por otra parte, está planteada una reforma tributaria dentro del amplio concepto de la estrategia económica del Estado, entre otros aspectos para equilibrar la composición

del régimen tributario, de manera de evitar la sobrecarga de los impuestos indirectos, que a la postre tienen que absorberlos los consumidores de menores ingresos, y mejorar el perfil de los directos, principalmente el impuesto sobre la renta (el sector bancario, por ejemplo, de altas ganancias, relativamente paga impuestos livianos). Siempre menciono la incongruencia –salvo mejor opinión- de que los perceptores de remuneraciones laborales son pacientes de gravamen más o menos sensibles cuando no obtienen renta sino una compensación parcial por el desgaste físico y mental que implica el trabajo. Es interesante analizar y discutir las características de un sistema tributario en el socialismo, fundado en la idea marxista de evitar la explotación del hombre por el hombre. Nuestro sistema tributario –y fiscal- es esencialmente privatista, capitalista.

Por lo que respecta al gasto público, he tratado de ser claro en mi opinión: en Venezuela el gasto público, como factor principal que es del crecimiento económico y del bienestar social, debe orientarse en gran proporción y con alta eficacia a la inversión real reproductiva y a la inversión social, minimizando en lo posible el gasto corriente. No hay que subestimar la característica de vulnerabilidad del ingreso petrolero que debe ser compensado mediante una política de estabilización y desarrollo, lo que, hasta ahora, no se ha logrado, y la dependencia con respecto al ingreso petrolero es mayor que en tiempos anteriores.” (p.66)

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ❖ ANDUEZA, J. y otros. **El Estado Constitucional y el Derecho Administrativo en Venezuela.** Libro Homenaje a Tomás Polanco Alcantara. Estudios del Instituto de Derecho Público. Universidad Central de Venezuela. Caracas, 2005.
- ❖ ALBORNOZ, J.L. **Comentario del Código Orgánico Tributario.** Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Caracas, 1983.
- ❖ ARROYO, E. “**Las Garantías de la Capacidad Contributiva y No confiscatiriedad**”, en Temas Sobre Derechos Constitucionales. Vadell Hermanos, Caracas. 2003. pp. 107-136.
- ❖ BELISARIO, H. **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario.** 3ra. edi, Astrea. Buenos Aires, 2002.
- ❖ BALEIRO, A. **Directo Tributario Brasileiro.** Edic. Forense, Río de Janeiro, 1984.
- ❖ BREWER, A. **La Constitución de 1999.** Derecho Constitucional Venezolano. Tomo II, Editorial Jurídica Venezolana. 4ta. Edición. Caracas, 2004.
- ❖ CASADO, L. y SUAREZ, F. **El Proceso Tributario.** Caracas-Venezuela, 2006.
- ❖ **Código Orgánico Tributario.** Comentado y Comparado. Legis Editores, C.A.
- ❖ **Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.** Con exposición de motivos. Según la Gaceta Oficial No. 5.453 Extraordinario del 24 de marzo de 2000. Vadel Hermanos Editores.
- ❖ **Constitución de España.** 1978.
- ❖ **Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.** 1917. Ultima reforma publicada el 27-09-2007
- ❖ **Constitución Política de la República de Colombia.** 1991.

- ❖ **Constitución de la República de Argentina.** 1994.
- ❖ **Constitución de la República Federativa del Brasil.** 1988.
- ❖ Diario Ultimas Noticias. **Recorte: “Ejecutivo complació al sector bancario”.** Pág. 28. Edición del martes 30 de octubre de 2007.
- ❖ **El Contencioso Administrativo Hoy.** Jornadas 10º Aniversario. Fundación Estudios de derecho Administrativo. Caracas, 2004.
- ❖ FRAGA, L. **Principios Constitucionales de la Tributación.** Editorial Torino. Caracas. 2006.
- ❖ GIULIANI, C. **Derecho Financiero.** Volumen I, Séptima Edición. Editorial Desalma. Buenos Aires 2001.
- ❖ GUI MORI, T. **Jurisprudencia Constitucional 1981-1995.** Estudio y reseña completa de las primeras 3052 sentencias del TC.
- ❖ HOCSMAN, H.S. **Principios Constitucionales Tributarios.** Año 2005.
- ❖ **Ley de Impuesto sobre la Renta.**
- ❖ **Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos.**
- ❖ **Ley Orgánica de Hacienda Pública Nacional.**
- ❖ MACHADO, H. **Curso de Derecho Tributario.** Malheiros Editores. Sao Paulo, 2000.
- ❖ MOROS, C. **La Constitución según la Sala Constitucional.** Tomo I. Librería J. Rincón, Venezuela, 2006.
- ❖ MOROS, C. **La Constitución según la Sala Constitucional.** Tomo IV. Librería J. Rincón, Venezuela, 2006.
- ❖ OCTAVIO, J. **Revista de Derecho Informático. Principios de Derecho Tributario.** Editorial Legis Editores S.A. 2004.
- ❖ SANMIGUEL, E. **Diccionario de Derecho Tributario.** Lizcalibros, C. A. Valencia-Venezuela. 2006.

- ❖ TEIXEIRA, J. **Los Principios Constitucionales Tributarios en Brasil y en España: Un Estudio Comparado.**
- ❖ URBINA, E. **Análisis e Investigación en Derecho.** Universidad Católica Andrés Bello. Caracas, 2007.
- ❖ VILLEGAS, H. **Curso de Finanzas. Derecho Financiero y Tributario.** Parte General. Editorial Astrea. Buenos Aires 2005.
- ❖ www.cortesupremadejusticia.gov.arg
- ❖ www.seniat.gov.ve
- ❖ www.tsj.gov.ve
- ❖ www.tribunalconstitucional.gov.es
- ❖ ZAMBRANO, F. **La Constitución de La República Bolivariana de Venezuela 1999.** Comentada. Primera Edición. Tomo I, Caracas, 2004. Editorial Atenea.