
ACADEMIA DE CIENCIAS POLÍTICAS Y SOCIALES

PRINCIPIOS DEL DERECHO TRIBUTARIO VENEZOLANO

DISCURSO Y TRABAJO DE INCORPORACIÓN A LA
ACADEMIA DE CIENCIAS POLÍTICAS Y SOCIALES
DEL DOCTOR JOSÉ ANDRÉS OCTAVIO

DISCURSO DE CONTESTACIÓN DEL ACADÉMICO
DOCTOR TOMÁS E. CARRILLO BATALLA

ACTO CELEBRADO EL 30 DE JULIO DE 2002
CARACAS / VENEZUELA

Dedico este trabajo a mi
amigo y compañero de actividad profesional
Doctor José Rafael Márquez

PANEGÍRICO DEL DOCTOR
LEOPOLDO A. BORJAS HERNÁNDEZ



Señores

Presidente y demás integrantes de la Junta Directiva de la Academia de Ciencias Políticas y Sociales

Individuos de Número de esta Academia y de las otras Academias aquí presentes

Familiares del Dr. Leopoldo Borjas

Señoras, Señores:

Me trae aquí la generosa decisión de los Miembros de esta Ilustre Corporación, de elegirme para ocupar el Sillón N° 28, vacante por el lamentable fallecimiento del Dr. Leopoldo A. Borjas Hernández, ocurrido el pasado 29 de septiembre de 2001, decisión que compromete mi reconocimiento y mi voluntad de colaborar, en la medida de mis posibilidades, en las importantes labores de esta Academia, en pro del conocimiento del derecho y de su vigencia real, tan menoscabada en nuestro país en los recientes años.

Explicable emoción me produce incorporarme aquí, en el mismo lugar donde hace ya largo tiempo ocurrí para recibir el título de Doctor en Ciencias Políticas de manos del insigne Rector de la Universidad Central de Venezuela Doctor Rafael Pizani, oportunidad en la cual ocupé esta misma tribuna para expresar en ella mis inquietudes de joven profesional del derecho y de ciudadano de una recién nacida democracia, vista en aquel momento con justificado optimismo, pero hoy con gran angustia y preocupación.

Difícil compromiso asumo al sustituir al Dr. Leopoldo A. Borjas Hernández en esta Academia, jurista de profundos conocimientos de la materia, de amplia y valiosa obra de derecho y de una fructífera carrera.

docente. Simultáneamente, un continuado y exitoso ejercicio profesional de la abogacía. Notable y armonioso conjunto de actividades, realizadas con intensa dedicación y con apego a elevados niveles de eficiencia y de integridad moral, ejemplar rasgo este último que nos merece especial admiración y respeto.

Cabeza de honorable familia, formada con su esposa Lisi Von Back, joven italiana de origen austríaco, cuya dedicación y apoyo fueron importantes factores en la exitosa carrera de Leopoldo Borjas, en unión conyugal de la que nacieron sus hijos Federico, Alejandro, Pablo, Patricia y Francesca.

Al Dr. Leopoldo Borjas le viene de ascendencia su dedicación al derecho. Tataranieta del Procurador Pablo Borjas; biznieta del Licenciado Pablo Borjas, Magistrado fundador de la Corte de Casación Civil; nieta del Doctor Arminio Borjas, en cuyas insustituibles obras de Procedimiento Civil y Criminal adelantaron muchas generaciones, entre ellas la mía, el estudio de la intrincada trama de los procesos judiciales, los cuales el autor supo explicar con sencilla claridad y altura doctrinaria; hijo del Dr. Arminio Borjas, también jurista, Magistrado de la Corte Suprema de Justicia y destacado profesional del derecho. Agrego gustosamente a su mencionada hija y abogada Francesca Borjas de Pérez Segnini, así como a su hermano, mi apreciado amigo Dr. Arminio Borjas Hernández y al hijo de éste, Arminio Borjas, también abogado, todos continuadores de la tradición familiar de dedicación al derecho.

El Dr. Leopoldo Borjas realiza sus estudios de pregrado en la Universidad de los Estudios de Florencia, con algunos cursos de especialización, para luego culminar en la Universidad Central de Venezuela, donde recibió el título de Abogado y posteriormente el de doctor en Derecho en la Universidad de Carabobo.

Poco después de su primera graduación ingresa al personal docente de la U.C.V., en la cual realiza una completa carrera, llegando por ascenso a los diversos grados del escalafón, mediante la presentación de trabajos jurídicos, hasta alcanzar el mayor de esos grados como Profesor Titular de Derecho Mercantil.

En la Universidad Central actúa, además, como miembro del Consejo de la Escuela de Derecho, del Consejo de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas y del Consejo Técnico del Instituto de Derecho Privado de dicha Facultad y Director de este Instituto; Presidente del Consejo de Apelaciones de la Universidad; Jefe de la Cátedra de Derecho Mercantil; Jefe del Departamento de Derecho Privado y Profesor de la Cátedra de Contratos y Garantías. En el año lectivo 1969-1970 obtiene merecido reconocimiento de sus alumnos, quienes lo designan como Padrino de esa promoción de abogados.

También representan reconocimientos de sus méritos, las condecoraciones recibidas. De la Universidad Central de Venezuela la Orden "José María Vargas" y "Luis Sanoja", ambas en su primera clase; de la Federación del Colegio de Abogados la "Condecoración Arminio Borjas", la cual recibiría con especial agrado y devoción; del Colegio de Abogados del Distrito Federal la Medalla del Colegio, la Orden Bolivariana y el Botón de Antigüedad; el Botón del Colegio de Abogados del Estado Cojedes; del Gobierno Nacional Orden Francisco de Miranda y Orden Andrés Bello, ambas en primera clase; del Gobierno del Estado Carabobo el Sol de Carabobo en el grado de Gran Oficial.

Obras Jurídicas:

Sólo cabe resumir aquí, en fríos números y breves referencias, la vasta obra jurídica del Dr. Leopoldo Borjas: Setenta (70) estudios sobre diversos temas de Derecho Civil y Mercantil, publicados en su mayor parte en Repertorio Forense y en la Revista de Derecho Privado, que él funda y dirige, aunque también algunos en el Boletín de esta Academia y en diversas Revistas especializadas.

A este impresionante conjunto de trabajos monográficos, debemos agregar cuatro estudios de Derecho Público, cinco de Derecho Laboral y seis de Derecho Tributario, para luego culminar con la referencia a diez libros de derecho: Ocho de mercantil, uno de constitucional y uno de tributario. Al efecto deseo referirme brevemente, y a título de muestra, a tres de los trabajos del Dr. Leopoldo Borjas.

En primer lugar, al denominado "Nulidad del Proceso Constituyente de 1999", en el cual el autor sostiene, en nuestro concepto acertadamente, la nulidad del mencionado proceso, por cuanto la Constitución vigente durante su realización no preveía tal procedimiento, sino que regulaba las enmiendas y reformas al texto constitucional.

En segundo lugar, a su obra fundamental "Instituciones de Derecho Mercantil", el primer tomo dedicado al estudio de Los Comerciantes y el segundo tomo a las Sociedades Mercantiles. El amplio dominio del autor sobre esta rama del derecho, da a la mencionada obra un especial valor para el estudio de la materia.

Y por último, al Manual de Derecho Tributario, en el cual desarrolla en forma fluida y accesible, todos los temas del Derecho Tributario, con especial énfasis en las normas del Código Orgánico Tributario de Venezuela vigente hasta el año 2001, constituyendo así un valioso auxiliar para el estudio jurídico de la tributación en nuestro país.

EL TRABAJO

Para dar cumplimiento a las normas que rigen la incorporación a esta Academia, he presentado el trabajo denominado "Principios del Derecho Tributario Venezolano", en el cual se exponen y analizan, junto con los lineamientos doctrinarios de tales principios, las disposiciones de la Constitución de Venezuela que los consagran, bien sea de manera general o en especial para la materia tributaria, los cuales constituyen límites fundamentales dentro de los cuales el Poder Legislativo puede crear tributos, el Poder Ejecutivo exigirlos y el Poder Judicial dirimir las controversias que surjan entre el Estado y los ciudadanos con motivo de las actuaciones de aquellos dos poderes. Se analizan también en este trabajo las normas del Código Orgánico Tributario que desarrollan los mencionados preceptos constitucionales, así como algunas de ese mismo Código, de leyes especiales y de sentencias judiciales, que contienen violaciones de los mencionados principios.

Elemento primordial de este trabajo es el análisis del principio de legalidad o reserva legal, base fundamental del Derecho Tributario,

según el cual no pueden "...cobrarse impuestos, tasas ni contribuciones que no estén establecidas en la ley, ni concederse exenciones o rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos en las leyes". El comentado principio está presente en todas nuestras Constituciones, desde la de 1811 dictada por el Congreso que decretó la independencia, la de 1819 del Congreso de Angostura, la de 1821 de la Gran Colombia, la de 1961 de la era democrática del siglo XX, la de más larga duración en nuestra accidentada instancia constitucional, hasta la vigente de 1999. A este mandato deben someterse la creación, modificación y supresión de tributos, la interpretación y aplicación de sus normas y las sanciones por su incumplimiento.

En nuestra legislación encontramos violaciones al principio de legalidad. En tal sentido mencionaremos las más recientes, como la Ley de Registro Público y del Notariado, que delega al Presidente de la República la fijación de las tasas por esos servicios, elemento que debe estar en la Ley y la Ley de Tierras y Desarrollo Rural, dictada por el Presidente de la República mediante un Decreto con fuerza de Ley, en la cual se establece un impuesto no autorizado en la Ley Habilitante que le sirve de fundamento constitucional.

Seguidamente nos referimos en el trabajo a los demás principios. El de irretroactividad, íncito en el principio de legalidad, dirigido a obtener la seguridad jurídica del contribuyente. Los principios de igualdad, de capacidad contributiva y de no confiscación, orientados a la búsqueda de la justicia en la distribución de las cargas públicas, de obligatoria contribución según el propio texto constitucional; el primero de ellos con sus peculiaridades en el campo tributario, como lo revela la referencia de la Carta Fundamental a la progresividad del gravamen; el segundo, al que no obstante la dificultad de precisión jurídica de la norma que lo establece, le reconocemos eficacia suficiente para anular o desaplicar cualquier disposición legal o acto administrativo que desconozca la capacidad contributiva objetivamente prevista en la definición del hecho imponible; y el tercero, en defensa de la propiedad y también de la justicia.

Finalmente, el principio de tutela jurisdiccional, que somete a la decisión judicial la anulación o desaplicación de las normas legales violatorias de la Constitución, así como las controversias entre el fisco y los contribuyentes surgidas con motivo de la aplicación del tributo, principio que busca la garantía de respeto al estado de derecho en la tributación, frecuentemente menoscabado en los años recientes, tanto en éste como en otros campos.

Síntesis obligada del análisis de los principios del Derecho Tributario es la estrecha vinculación y complementación que existe entre ellos, dada la finalidad común de procurar un sistema tributario basado en el estado de derecho y la justicia en la distribución de las cargas públicas.

Espero contribuir con este trabajo, a través de la Academia de Ciencias Políticas y Sociales, al mayor conocimiento de los aludidos principios constitucionales del Derecho Tributario Venezolano, así como a su debido acatamiento por parte de los órganos del poder público en la creación y aplicación de los tributos, y de los contribuyentes en el cumplimiento de sus deberes y en la defensa de sus legítimos derechos.

Concluyo estas palabras con la grata e ineludible mención de reconocimientos, gratitudes y afectos. A mi esposa, firme y amoroso soporte de toda mi vida; a mis hijos, que nos han llenado de orgullo y amor; a mis nietos y biznietos, afortunada y hermosa prolongación de nuestras vidas; a mi hermana, personificación de nuestros recuerdos; y finalmente, a mis numerosos y queridos parientes, amigos y colegas, de cuya relación soy agradecido beneficiario.

Señoras y Señores: Muchas gracias.

PRINCIPIOS DEL DERECHO TRIBUTARIO VENEZOLANO

PRINCIPIOS DEL DERECHO TRIBUTARIO VENEZOLANO

TRABAJO DE INCORPORACIÓN A LA
ACADEMIA DE CIENCIAS POLÍTICAS Y SOCIALES.

Por *José Andrés Octavio*

INTRODUCCIÓN

En el presente trabajo expondremos el análisis de las normas jurídicas en las cuales la Constitución de Venezuela consagra los principios fundamentales del Derecho Tributario, reconocidos por la doctrina universal, de legalidad o reserva legal, irretroactividad, igualdad, capacidad contributiva, prohibición de confiscación y tutela jurisdiccional, como también las disposiciones del Código Orgánico Tributario que los desarrollan o están directamente vinculadas con ellos, como ley general de la tributación. Estos principios constituyen los límites dentro de los cuales el Poder Legislativo debe ejercer su potestad de crear tributos, el Poder Ejecutivo exigirlos y el Poder Judicial dirimir las controversias que surjan entre el Estado y los ciudadanos con motivo de las actuaciones de aquellos dos poderes, principios destinados a obtener un sistema tributario en el cual estén consagradas la seguridad jurídica y la justicia.

El principio de legalidad en materia tributaria, así como los principios de irretroactividad, igualdad, no confiscación y tutela jurisdiccional, de carácter general y aplicables al campo tributario, están consagrados en todas las Constituciones de Venezuela, con ligeras diferencias formales, desde la de 1811 dictada por el Congreso que decretó la independencia, la de 1819 del Congreso de Angostura, la de 1821 de la Gran Colombia, la de 1961 de la era democrática del Siglo XX, hasta la vigente Carta Fundamental de 1999. El principio de capacidad contributiva fue incorporado en la Constitución de 1961, la de mayor dura-

ción en nuestra accidentada historia constitucional, la cual rigió hasta el año 1999, y el principio de no confiscación en materia tributaria fue incorporado en esta última Constitución.

Antes de exponer cada uno de los mencionados principios, consideramos apropiado anotar que el Código Orgánico Tributario vigente, promulgado el año 2001, contiene disposiciones contrarias a los principios de igualdad entre las partes de la relación tributaria y de tutela jurisdiccional, como también que las Leyes, Orgánica de Aduanas, de Seguro Social, de Registro Público y del Notariado y de Tierras y Desarrollo Rural, incluyen normas violatorias del principio de legalidad, que bien pueden ser calificadas de inconstitucionales, las cuales comentaremos al exponer estos principios, al igual que algunas decisiones judiciales que contrarían la igualdad de las partes y la capacidad contributiva.

Esas disposiciones reflejan, junto con otras normas del mismo Código, la tendencia a alterar el equilibrio entre las partes, tan bien logrado en el Código anterior de 1982 y en el Modelo de Código Tributario para América Latina (CTAL) que le sirvió de base, en una injustificada e innecesaria preeminencia de la Administración Tributaria, que menoscaba los derechos del contribuyente. Tal tendencia tiene su origen, en primer lugar, en la Disposición Transitoria Quinta de la Constitución de 1999, que indicó diversos puntos para una reforma del Código Orgánico Tributario, claramente contrarios a los derechos del contribuyente, y aún a normas de la propia Constitución.

Proviene esta tendencia, en segundo lugar, del concepto de preeminencia del Estado en la referida relación, expresado en la Exposición de Motivos del Proyecto de Código Orgánico Tributario en los siguientes términos¹:

"Tradicionalmente, en caso de conflicto entre el principio de igualdad y el principio de seguridad jurídica, parte de la doctrina latinoamericana se ha inclinado a favor de la prevalencia de este último. Para optar por la seguridad jurídica, generalmente se parte

1 Copiado del original. Página 4.

de la premisa de que existe una contraposición de intereses entre el ciudadano (obligado tributario) y la Administración Tributaria, (acreedora tributaria), y en aras de la preservación de los derechos del ciudadano se considera que aquél debería ser favorecido. No obstante, si se profundiza en la esencia del fenómeno de la tributación, podría entenderse que el conflicto se produce entre el obligado tributario y millones de ciudadanos que podrían verse afectados en sus derechos, por un lado, al privárseles de ciertos bienes y servicios que les deberían ser prestados por el Estado y, por otro, el tener que sujetarse a una tributación no igualitaria.

Vista la situación desde este último ángulo, la opción aconsejable para la prevalencia de uno u otro principio podría ser distinta a la doctrinariamente sostenida y de presentarse algún conflicto entre ambos principios, siendo el derecho tributario un derecho esencialmente público, es evidente que debe dominar el interés general sobre los intereses particulares de cada obligado tributario individualmente considerado".

Por último, influyó también en la tendencia del referido Proyecto, el Modelo de Código Tributario elaborado por el Centro Interamericano de Administradores Tributarios (CIAT), el cual fue rechazado en las XX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario celebradas en Salvador, Brasil, en diciembre de 2000, en las cuales se aprobó, por unanimidad de los tributaristas de los 15 países presentes, la siguiente Resolución²:

"Las Jornadas Latino Americanas de Derecho Tributario.

"Considerando:

Primero: Que es objeto primordial del ILADT procurar que las legislaciones de los países de la región en materia tributaria, se dicten con acatamiento a los principios de legalidad, igualdad entre las partes de la relación jurídica tributaria, capacidad contributiva, seguridad jurídica, debido proceso en las actuaciones de la Administración y tutela jurisdiccional efectiva, la culpabilidad y la doble instancia, todo ello en concordancia con las Resoluciones de la diversas Jornadas del Instituto.

2 Copiado del original

Segundo: Que las facultades de la administración tributaria deben estar fijadas en la ley, sin concesión de poderes discrecionales en su interpretación y aplicación.

Tercero: Que el Modelo de Código Tributario del CIAT contiene preceptos que transgreden los mencionados principios y, por ello, resulta ajeno al sistema y orden de garantías constitucionales.

Cuarto: Que el MCTAL constituye un instrumento de alta calidad jurídica, respetuoso de los aludidos principios, con suficiente amplitud para adaptarlo a las legislaciones de los países de la Región, y para introducir en su texto las actualizaciones que se consideren necesarias, tal como quedó reconocido en las Jornadas celebradas en Montevideo en 1970, y como se ha reflejado en los Códigos de varios países de América Latina.

Resuelven:

- 1) Recomendar a los países de la Región mantener el MCTAL como base de sus Códigos y leyes relativos a la materia tributaria, en todos los niveles de gobierno, sin perjuicio de efectuar las adaptaciones y actualizaciones que se consideren necesarias, pero preservando la orientación de este Modelo, en resguardo de los aludidos principios de la tributación.
- 2) Que el ILADT comunique esta Resolución a los Poderes Ejecutivo y Legislativo, y en especial, a las Administraciones Tributarias de los respectivos países, incluyendo los trabajos presentados en estas Jornadas sobre el tema de los Modelos de Codificación, y recomiende a las Asociaciones e Institutos nacionales la adopción de idéntico temperamento."

PRINCIPIO DE LEGALIDAD O DE RESERVA LEGAL

Este principio, según el cual se atribuye al Poder Legislativo la potestad privativa de crear, modificar o suprimir tributos, constituye la base fundamental del Derecho Tributario, pues sólo mediante su vigencia se excluye la arbitrariedad en las exacciones fiscales, al estar ellas necesariamente incluidas en un texto aprobado por los representantes de la ciudadanía, que implica su consentimiento y, además, de naturaleza pública y estable. El principio de legalidad viene a consti-

tuir una realización jurídica de la "certeza", que indicó Adam Smith como uno de los principios de la Hacienda Pública, en su famosa obra "La Riqueza de las Naciones".

Este principio se origina en la Carta Magna, impuesta al Rey por el Parlamento de Inglaterra en el año 1215 y luego se extiende a las constituciones de los Estados y se expresa con el aforismo "nulum tributum sine lege", similar al del derecho penal relativo a la tipificación del delito y de la pena.

El principio está consagrado en el encabezamiento del Artículo 317 de la vigente Constitución de Venezuela de 1999, en los términos siguientes:

"No podrán cobrarse impuestos, tasas ni contribuciones que no estén establecidas en la ley, ni concederse exenciones o rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por las leyes."

No obstante la forma absoluta en la cual está redactada esta disposición, la propia Constitución prevé la delegación de la potestad legislativa al Presidente de la República, en los términos siguientes:

"Artículo 203. ...omissis..."

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 el 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."

"Artículo 236. ...omissis..."

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

En nuestro concepto, las normas transcritas pueden ser aplicadas a la tributación, pues la delegación en ellas contenida no aparece limitada a ninguna materia, como si aparecía en el ordinal 8° del Artículo 190 de la Constitución de 1961, que sólo lo autorizaba para "...medidas extraordinarias en materia económica o financiera".

Ahora bien, por cuanto la norma del Artículo 203 dispone que las leyes habilitantes tienen por objeto "...establecer las directrices, propósitos y marco de las materias que se deleguen...", consideramos que la delegación para la creación, modificación o supresión de tributos debe ser específica en cuanto a los tributos de que se trate, con indicación de sus elementos estructurales. Quedaría así facultado el Presidente de la República para crear, modificar y suprimir aquellos tributos, en la oportunidad que la ley habilitante lo autorice.

Aún entendida así la norma, su amplitud implica una deplorable disminución del principio de legalidad, representativa de una tendencia ejecutivista, que no concuerda con la separación de los poderes públicos, de capital importancia para el funcionamiento del régimen democrático.

El principio de legalidad se realiza también en los tratados y convenios internacionales que celebre la República sobre materia tributaria. La competencia para la celebración y ratificación de los tratados y convenios corresponde al Presidente de la República, conforme al numeral 4 del Artículo 236 de la Constitución, pero ellos deben ser aprobados mediante ley por el Poder Legislativo Nacional, antes de su ratificación, conforme al Artículo 154 *ejusdem*.

Los tratados y convenios privan sobre la legislación interna del país, lo cual ratifica el Artículo 2 del Código Orgánico Tributario, al incluir los Tratados, convenios y acuerdo internacionales celebrados por la República, como fuente del derecho tributario, antes de "Las leyes y los actos con fuerza de ley".

La vigencia del principio de legalidad no puede estar limitada a un enunciado general, como el de la norma constitucional que lo consagra, sino que ella requiere que la ley tributaria contenga los mencionados elementos estructurales del tributo, como son el hecho imponible, la base de cálculo, los sujetos pasivos y la alícuota. De allí que el Código Orgánico Tributario interpreta cabalmente este párrafo, en su artículo 3, en los siguientes términos:

"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.

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

Parágrafo 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".

Parágrafo 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".

El texto citado incluye acertadamente, dentro del ámbito del principio de legalidad, las exenciones, rebajas y otras formas de incentivos fiscales, por cuanto ellos constituyen liberaciones del pago total o parcial de los tributos, por lo cual no pueden concederse "...sino en los casos previstos en las leyes".

Aquí hacemos una anotación similar a la expuesta con motivo de la delegación de la potestad al Presidente de la República, en el sentido de considerar que no serían válidas, por contrariar la comentada norma constitucional, las autorizaciones genéricas que las leyes tributarias pudieran dar al Poder Ejecutivo para conceder tales beneficios. Así lo corrobora el Artículo 4 del Código Orgánico Tributario, en los términos siguientes:

"En materia de exenciones, exoneraciones, desgravámenes, rebajas y demás beneficios fiscales, las leyes determinarán los requisitos o condiciones esenciales para su procedencia".

El Parágrafo Primero del citado Artículo 3 del Código Orgánico Tributario contiene lo que pretende ser una limitación de las facultades del Poder Legislativo, al exigir la consulta previa a la Administración Tributaria y a los órganos consultivos para incluir en las leyes el establecimiento de exenciones y exoneraciones, beneficios, rebajas y otros incentivos fiscales. En nuestro concepto esta limitación es inconstitucional, pues viola la potestad legislativa consagrada en las siguientes disposiciones de la Carta Fundamental: Numeral 1 del Artículo 162 relativo al Poder Legislativo de los Estados; Artículo 175 relativo a la función legislativa del Municipio; y numeral 1 del Artículo 187 relativo al Poder Legislativo Nacional.

También contiene este Parágrafo una violación del citado Artículo 317 de la Constitución que establece el principio de legalidad en materia tributaria, pues no hay en esa disposición nada que autorice una limitación de la facultad en ella consagrada, salvo las relativas a la delegación y a la unidad tributaria, que su mismo texto expresa.

La disposición del primer aparte del Artículo 317 de la Constitución repite la tradicional prohibición de que se establezcan "obliga-

ciones tributarias pagaderas en servicios personales". Se trata, pues, de una limitación del Poder Legislativo, cuya transgresión estaría viciada de nulidad.

Sanciones

La doctrina del Derecho Tributario refiere el principio de legalidad a la creación, modificación y supresión de tributos, incluyendo las exenciones y otros beneficios. Sin embargo, no cabe ninguna duda de que el establecimiento de sanciones por el incumplimiento de las normas legales tributarias constituye materia reservada a la ley, como lo dispone el Artículo 49 de la Constitución en los términos siguientes:

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

...omissis...

6. Ninguna persona podrá ser sancionada por actos u omisiones que no fueren previstos como delitos, faltas o infracciones en leyes preexistentes".
7. Ninguna persona podrá ser sometida a juicio por los mismos hechos en virtud de los cuales hubiese sido juzgada anteriormente".

En base a este principio, de carácter general pero aplicable a la materia tributaria, el Código Orgánico Tributario desarrolla en su Título III, con gran amplitud, todo lo relativo a los Ilícitos Tributarios y a las Sanciones respectivas.

No podemos omitir la referencia a las frases con la cual concluye el primer aparte del Artículo 317 de la Constitución y el aparte segundo del mismo Artículo, cuyos términos son los siguientes:

"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".

Estas frases contienen una clara expresión de la tendencia punitiva que priva en la Disposición Transitoria Quinta de la Constitución

de 1999, en la cual se encomienda a la Asamblea Nacional reformar el Código Orgánico Tributario, teniendo en cuenta los diversos "aspectos" en ella indicados. Afortunadamente la inapropiada pretensión de tipificar un ilícito con la sola frase genérica de "evasión fiscal", así como la de una circunstancia agravante de responsabilidad de funcionarios públicos, carecen de eficacia jurídica y son una muestra de la indicada tendencia y de un grave error de técnica legislativa, tanto desde el punto de vista del Derecho Constitucional como del Derecho Penal.

Administración

Otro campo en el cual tiene aplicación el principio de legalidad, es el relativo a la administración de los tributos, en base al principio general de legalidad, con plena vigencia en la materia tributaria, consagrado en el Artículo 137 de la Carta Fundamental en los siguientes términos:

"Esta Constitución y las leyes definen las atribuciones de los órganos que ejercen el Poder Público, a las cuales deben sujetarse las actividades que realice".

La violación de esta norma está sancionada con la ineficacia y la nulidad, como lo establece el Artículo 138 en los términos siguientes:

"Toda autoridad usurpada es ineficaz y sus actos son nulos".

Es interesante destacar este aspecto del principio de legalidad en lo relativo a la administración de los tributos, ante la tendencia de dar a la Administración Tributaria una amplia gama de facultades discrecionales, inclusive en textos legales, como ocurre en el vigente Código Orgánico Tributario promulgado en el año 2001.

Por último, anotamos que el Artículo 2 del Código Orgánico Tributario, al definir las fuentes del Derecho Tributario, incluye después de las normas constitucionales los tratados y convenios internacionales y las leyes y actos con fuerza de ley, "...las reglamentaciones y demás disposiciones de carácter general establecidas por los órganos administrativos facultados al efecto". Debemos anotar que esta norma debe ser entendida en concordancia con las disposiciones constitucio-

nales que establecen el principio de legalidad, tanto de manera general como específica de la materia tributaria, como también con las demás disposiciones de dicho Código, por lo cual ninguna reglamentación puede crear, modificar o suprimir tributos, ni exenciones y otros beneficios fiscales, ni establecer sanciones o modificar las previstas en la ley, ni invadir los procedimientos establecidos en el mismo Código, ni autorizar actuaciones administrativas que colidan con los textos legales.

En apoyo de la aplicación del principio de legalidad a la administración de los tributos, podemos mencionar también las referencias contenidas en los Artículos 316 y 317 de la Constitución. En el primero de ellos se indica como sustento del principio de capacidad contributiva plasmado en esa disposición, que ella "se sustentará en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos". En el último aparte de la segunda de las mencionadas disposiciones constitucionales, se expresa lo siguiente:

"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".

Es cierto que ninguna de estas normas consagra directamente el principio de legalidad para la administración de los tributos. Pero no cabe duda de que la mención de la eficiencia del sistema de recaudación como medio para aplicar la capacidad contributiva y especialmente la remisión al Poder Legislativo para establecer la autonomía de la Administración Tributaria, conducen a la conclusión antes expuesta del sometimiento de las actividades de esa Administración a las correspondientes normas legales, como en efecto se hizo en la Ley del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT).

Interpretación

Estrechamente ligada con el principio de legalidad se encuentra la interpretación de las leyes tributarias, que si bien puede hacerse

con base en las normas generales del derecho, las particularidades de esta materia aconsejan la adopción de normas específicas que, sin contrariar aquellas, faciliten la aplicación de los tributos, contribuyan a la seguridad jurídica y eviten o disminuyan las controversias entre el Estado y los contribuyentes. Con base en estos conceptos, el Código Orgánico Tributario contiene un conjunto de normas sobre la materia en los Artículos 5, 6 y 7, orientadas en la autonomía del Derecho Tributario, pero reconociéndolo como parte del sistema jurídico, las cuales expondremos y comentaremos seguidamente.

“Artículo 5. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a todos los métodos admitidos en derecho, atendiendo a su fin y a su significación económica, pudiéndose llegar a resultados restrictivos o extensivos de los términos contenidos en las normas tributarias.

Las exenciones, exoneraciones, rebajas, desgravámenes y demás beneficios o incentivos fiscales se interpretarán en forma restrictiva”.

“Artículo 6. La analogía es admisible para colmar los vacíos legales, pero en virtud de ella no pueden crearse tributos, exenciones, exoneraciones ni otros beneficios, tampoco tipificar ilícitos ni establecer sanciones”.

“Artículo 7. En las situaciones que no puedan resolverse por las disposiciones de este Código o de las leyes, se aplicarán supletoriamente y en orden de prelación, las normas tributarias análogas, los principios generales del derecho tributario y los de otras ramas jurídicas que más se avengan a su naturaleza y fines, salvo disposición especial de este Código”.

El Artículo 5 responde al concepto, hoy de general aceptación, de que las leyes tributarias no son leyes de excepción sino leyes especiales, cuya interpretación puede hacerse según todos los métodos admitidos en derecho, pudiéndose llegar a resultados restrictivos o extensivos. A este concepto, adoptado desde el Código inicial de 1982, tomado del Modelo OEA/BID que le sirve de base, el Código vigente de 2001 agrega que la interpretación de las normas debe hacerse “atendiendo a su fin y a su significación económica...”.

La referencia al fin de la norma puede considerarse como una aceptación específica del método teleológico, de indudable utilidad en este campo, aunque él está sin duda incluido en la norma general de este artículo. Y en cuanto a la referencia de la significación económica de la norma a interpretar, especifica también una orientación propia de la materia tributaria aplicable a los impuestos, cuyo hecho imponible debe ser necesariamente de naturaleza económica. Esta segunda referencia concuerda con el carácter económico de la capacidad contributiva, expresada en el Artículo 316 de la Constitución de 1999, así como con el método de interpretación según la realidad económica recogido en el Artículo 16 del Código Orgánico Tributario de 2001, normas que comentaremos más adelante.

Junto a estos dos agregados, el Código de 2001 incorporó el aparte único relativo a las exenciones y demás beneficios, disponiendo que su interpretación debe ser hecha “...en forma restrictiva”. Sustituye este aparte el del correspondiente artículo del Código de 1982, mantenido en las reformas parciales de 1992 y 1994, en el cual se disponía precisamente lo contrario, al establecer que el encabezamiento del artículo, que autoriza resultados restrictivos o extensivos, era también aplicable a las exenciones y otros beneficios.

Este cambio revela la intención de menoscabar los derechos del contribuyente que inspira el Código de 2001 y que sigue la comentada Disposición Transitoria Quinta de la Constitución. Sin embargo, bien puede considerarse como inoperante este agregado, pues no se podría restringir el alcance de una norma creadora de exenciones, exoneraciones u otros beneficios, para negar su aplicación en determinados casos, pues ello equivaldría a desaplicar la norma; y por otra parte, tampoco se podría extender el alcance de tal disposición, para dar el beneficio a hechos no incluidos en la norma, pues ello implicaría a una aplicación de la ley, violatoria del principio de legalidad.

En el Artículo 6 se admite la analogía como método para colmar vacíos en las leyes tributarias, pero sin que ello permita vulnerar el principio de legalidad, lo cual implica, como lo expresa la norma, que por vía analógica no pueden crearse, modificarse ni suprimirse tribu-

tos, exenciones y otros beneficios, como tampoco tipificar conductas como hechos ilícitos, ni aplicar sanciones.

Esta orientación está ratificada y desarrollada en el citado Artículo 7, al autorizar la aplicación de normas tributarias análogas, los principios generales del derecho tributario y los de otras ramas jurídicas para resolver las situaciones no previstas, pero cabe insistir en que tales actuaciones no pueden violentar el principio de legalidad, como categóricamente lo expresa el citado Artículo 6 del Código Orgánico Tributario.

El Artículo 16 de este Código, si bien no está incluido en las Disposiciones Preliminares, sino en el Título II relativa a la Obligación Tributaria, contiene una importante disposición sobre la interpretación de las leyes tributarias, redactado en los términos siguientes:

“Artículo 16. Cuando la norma relativa al hecho imponible se refiera a situaciones definidas por otras ramas jurídicas, sin remitirse o apartarse expresamente de ellas, el intérprete puede asignarle el significado que más se adapte a la realidad considerada por la ley al crear el tributo.

Al calificar los actos o situaciones que configuren los hechos imposables, la Administración Tributaria, conforme al procedimiento de fiscalización y determinación previsto en este Código, podrá desconocer la constitución de sociedades, la celebración de contratos y, en general, la adopción de formas y procedimientos jurídicos, cuando éstos sean manifiestamente inapropiados a la realidad económica perseguida por los contribuyentes, y ello se traduzca en una disminución de la cuantía de las obligaciones tributarias.

Parágrafo Único: Las decisiones que la Administración Tributaria adopte conforme a esta disposición, sólo tendrán implicaciones tributarias y en nada afectarán las relaciones jurídico-privadas de las partes intervinientes o de terceros distintos del fisco”.

El encabezamiento del citado Artículo es una ratificación de la autonomía del Derecho Tributario, al disponer que en la aplicación de definiciones contenidas en otras leyes, a las que remite la ley tributaria, el intérprete puede asignarle el sentido que más se avenga a la realidad prevista en ésta.

En el aparte único de esta disposición se admite la interpretación de la ley tributaria según la realidad económica. Este método, previsto en el Modelo OEA/BID, fue propuesto en el Proyecto de Código Orgánico Tributario que se convirtió en ley en 1982, pero no fue aprobado por el Congreso. Sin embargo, bien podía ser aplicado, tal como lo fue en algunas decisiones judiciales, con base en la norma general que permite utilizar todos los métodos admitidos en derecho.

El texto del Código de 2001 que incluye este método contiene las dos condiciones fundamentales para que sea aplicable, sin que constituya una facultad discrecional de la Administración, a saber: En primer lugar, que las formas y procedimiento jurídicos utilizados por el contribuyente sean manifiestamente inapropiados a la realidad económica perseguida por ellos; y en segundo lugar, que tal utilización se traduzca en una disminución de la obligación tributaria. Estas condiciones deben ser concurrentes e implican que la disminución de la obligación sea causada por la forma empleada, en comparación con el monto que resultaría del uso de una forma apropiada.

El Parágrafo Único del citado Artículo 16 aclara debidamente que las decisiones tomadas con base en el método de interpretación de la ley tributaria según la realidad económica, sólo tienen efectos en cuanto a las obligaciones tributarias y no en las relaciones jurídico-privadas de las partes o de terceros, pues en ese campo priva la voluntad de los contratantes al celebrar los convenios que rigen sus relaciones particulares.

Debemos anotar, por último, respecto a este método de interpretación de la ley tributaria, que su utilización no autoriza a la Administración ni al contribuyente a descartar lo dispuesto en la norma legal que define el hecho imponible, pues en todo caso debe ser acatado el principio de legalidad. En tal sentido se expresa José Andrés Octavio Leal, en los siguientes términos:

“Estas consideraciones ponen de relieve que el método de interpretación según la realidad económica, encuentra su limitación en el propio principio de legalidad en materia tributaria, al cual se ha hecho referencia, pues si bien cierto que las normas impositivas poseen un indiscutible sustrato económico conforme al cual debe-

rán ser interpretadas, no es menos cierto que éste, al igual que cualquier otro método, debe subordinar su resultado al marco en que ha sido concebida la norma que contiene la manifestación de riqueza que se pretende sujetar a imposición, que a su vez se encuentra condicionada por los principios de rango constitucional que le sirven de fundamento³”.

Violaciones de la legalidad

Mencionaremos seguidamente algunas leyes que contienen claras violaciones del principio constitucional de legalidad.

a) Ley Orgánica de Aduanas. Los artículos 82 y 83 de esta Ley disponen:

“**Artículo 82.** La importación, exportación y tránsito de mercancías estarán sujetas al pago del impuesto que autoriza esta Ley, en los términos por ella previstos”.

“**Artículo 83.** La tarifa aplicable para la determinación del impuesto aduanero será fijada en el Arancel de Aduanas. En dicho Arancel, las mercancías objeto de operaciones aduaneras quedarán clasificadas así: gravadas, no gravadas, prohibidas, reservadas y sometidas a otras restricciones, registros u otros requisitos. La calificación de las mercancías dentro de la clasificación señalada solamente podrá realizarse a través del Arancel de Aduanas, siendo absolutamente nula la calificación que no cumpla con esta formalidad.

Parágrafo Único: Cuando el Ejecutivo Nacional de acuerdo con sus facultades y dentro de los límites previstos en esta Ley, establezca, modifique o suprima un impuesto, tasa, recargo u otra cantidad, estos regirán a partir del vencimiento del término previo a su aplicación que al efecto deberá fijar. Si no lo estableciera, se aplicará vencidos los sesenta (60) días siguientes a su publicación en la Gaceta Oficial de la República de Venezuela.”

Por su parte, el numeral 2 del Artículo 3º autoriza al Presidente de la República, en Consejo de Ministros, para “Promulgar el Arancel de Aduanas”.

3. La realidad Económica en el Derecho Tributario. Pág. 47. Editorial Jurídica Venezolana. Caracas, 2001

Las disposiciones transcritas son violatorias del principio de legalidad, pues dan al Poder Ejecutivo la facultad de fijar las alícuotas del impuesto, no obstante ser uno de sus elementos estructurales que, por tanto, deben ser establecidos por ley.

Es cierto que el Artículo 84 de la mencionada Ley, fija el mínimo del impuesto en 0,01% y el máximo en 500% del valor de las mercancías; y en 0,000001 de Unidad Tributaria y 10 Unidades Tributarias. Sin embargo, pensamos que esta disposición no es suficiente para cumplir con el principio constitucional de legalidad, que exige en la ley una alícuota determinada en su cuantía.

No desconocemos las razones de conveniencia para estas disposiciones que han permanecido vigentes hasta hoy, sin que se hayan presentado dificultades ni conflictos, pero ello no nos exime del deber de dejar constancia de la anotada observación, en un análisis del referido principio de legalidad o reserva legal.

b) Ley del Seguro Social.

El Artículo 60 de esta Ley dispone:

“La cotización para el Seguro Social Obligatorio será determinada por el Ejecutivo Nacional mediante un porcentaje sobre el salario efectivo, sobre el salario límite o sobre el salario de clase”.

Como se desprende del texto transcrito, se trata de una norma violatoria del principio constitucional de legalidad, puesto que las cotizaciones del seguro social son contribuciones sometidas a dicho principio. Aunque la norma establece la base imponible, que es el salario, deja al Ejecutivo Nacional la facultad de fijar los porcentajes sobre esa base. Por otra parte, la norma viola también la disposición del Código Orgánico Tributario que desarrolla el principio de legalidad, que en el Código está previsto en el Artículo 3º.

c) Ley de Registro Público y del Notariado.

El Artículo 15 de esta Ley dispone:

“El Presidente de la República, en Consejo de Ministros, a solicitud del Ministerio de Interior y Justicia, fijará los aranceles que

cancelarán los usuarios por los servicios registrales y notariales, de conformidad con el estudio de la estructura de costos de producción de cada proceso registral y notarial.

Las operaciones registrales y notariales y la recaudación de los respectivos aranceles se efectuarán mediante sistemas automatizados".

La disposición transcrita contiene una violación del principio constitucional de legalidad, puesto que las cantidades que se fijan en los aranceles constituyen tasas sujetas a la norma que consagra dicho principio. En consecuencia, tal disposición es inconstitucional, al igual que el arancel que decreta el Presidente de la República.

d) Ley de Tierras y Desarrollo Agrario.

En esta Ley, dictada por el Presidente de la República, en Consejo de Ministros, mediante el Decreto N° 1546 de fecha 13 de noviembre de 2001, se incurrió en una violación del principio de legalidad. El Decreto Ley fue dictado con base en la Ley Habilitante del 13 de noviembre del año 2000, que autoriza al Presidente de la República para "Dictar medidas con el fin de garantizar la titularidad, régimen de tenencia y uso de la tierra como elemento de desarrollo rural". Pero esta expresión, al igual que el resto del literal a) del numeral 2 del Artículo 1 de la referida Ley Habilitante, no contiene autorización al Presidente de la República para crear tributos, materia reservada al Poder Legislativo por el Artículo 317 de la Constitución de 1999, de lo cual se concluye que el tributo previsto en el mencionado Decreto Ley está viciado de nulidad, en concordancia con lo expresado sobre la norma de la Constitución que prevé las leyes habilitantes, en el sentido de que la delegación debe ser específica y contener los elementos estructurales del tributo.

Igual conclusión expresa Juan Cristóbal Carmona Borjas, en el estudio sobre el Decreto creador de la Ley de Tierras y Desarrollo Rural⁴, en los siguientes términos:

4 Revista de Derecho Tributario N° 93. Pág. 105. Caracas, 2001.

"La inexistencia de propuesta legal para que el Presidente de la República puede adoptar una medida como la aquí analizada, impretermitible dada su naturaleza tributaria, descalifica la legitimidad de la actuación del Jefe del Estado y configura un caso de usurpación de funciones y por ende vicia de inconstitucionalidad el Título III del Decreto Ley de Tierras y Desarrollo Agrícola".

PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD

Este principio, que puede considerarse íncito en el de legalidad, porque la aplicación de la ley sobre actos anteriores a su vigencia sería tanto como violar la reserva legal, no está consagrado en la Constitución de manera específica para la materia tributaria, pero no hay duda de que en este campo es plenamente aplicable la norma general del Artículo 24 de la Carta Fundamental, expresada en los siguientes términos:

"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 aún en los procesos que se hallaren en curso, pero en los procesos penales, las pruebas ya evacuadas se estimarán en cuanto beneficien al reo o rea, conforme a la ley vigente para la fecha en que se promovieron.

Cuando haya dudas se aplicará la norma que beneficie al reo o rea".

El Código Orgánico Tributario, en su Artículo 8, repite la norma del segundo aparte del Artículo 317 de la Constitución en cuanto a la entrada en vigencia de la ley tributaria, expresa para este campo el principio de irretroactividad de la ley y regula la situación especial de los tributos que se aplican por períodos. Dispone así este Artículo:

"Artículo 8. Las leyes tributarias fijarán su lapso de entrada en vigencia. Si no lo establecieron, 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 establezca sanciones que favorezcan al infractor.

Cuando se trate de tributos que se determinen o 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”.

La norma contenida en el último aparte del Artículo citado resuelve el problema de tributos, o sus modificaciones, que entran en vigencia en el curso de un período fiscal del contribuyente, evitando así que la nueva disposición recaiga sobre actos económicos ocurridos con anterioridad a su vigencia. Es cierto que durante los años anteriores a la promulgación del Código Orgánico Tributario de 1982, se adoptó por la jurisprudencia la tesis de que la aplicación de la nueva norma tributaria a los resultados de la totalidad del ejercicio, no era de carácter retroactivo, porque el tributo se consideraba enteramente causado el último día de ese período. Pero no hay duda de que esta tesis no tomaba en cuenta la realidad de las operaciones gravadas, por lo cual su aplicación no era equitativa.

El principio de irretroactividad, al ser de rango constitucional, se aplica también a las sanciones establecidas en las leyes tributarias, cuando ellas sean mayores que en la ley anterior. En cambio, la nueva norma sancionatoria se aplica retroactivamente cuando ella suprime o reduce la sanción de la ley precedente, al igual que ocurre en el derecho penal común.

Por último, cabe anotar aquí que derogada una ley tributaria, no puede el Estado pretender el tributo que ella establecía, respecto a hechos imposables ocurridos con posterioridad a la fecha de la derogatoria, pues ello implicaría una violación del principio de legalidad.

PRINCIPIO DE IGUALDAD

La materia tributaria no sólo no es ajena al principio de la igualdad, consustancial al régimen liberal y democrático, sino que tiene en ella especial aplicación, como condición para el logro de la justicia en la distribución de las cargas públicas. Vale recordar el conocido antecedente histórico de la Revolución Francesa, una de cuyas principales banderas fue la lucha por la abolición de los privilegios fiscales del clero y la nobleza.

El principio adopta peculiares aspectos en el campo tributario, que dan respuesta a las modalidades jurídicas y económicas de la sociedad moderna. En este sentido, el Profesor Ramón Valdés Costa⁵ encuentra que en este principio pueden darse los siguientes significados:

“Distintos significados.

Hay una cuestión previa de carácter conceptual y terminológico. Desde este punto de vista, utilizando una terminología convencional, se puede hablar de:

- 1) Igualdad en la ley, en el sentido de que la ley no debe establecer desigualdades, que en el Derecho Tributario se concreta en la igualdad ante las cargas públicas;
- 2) Igualdad por la ley, en el sentido de que ésta sería utilizada como instrumento para lograr una igualdad de los individuos, corrigiendo las desigualdades económicas imperantes;
- 3) Igualdad ante la ley, que significa que la norma debe ser aplicada con criterio de estricta igualdad, a todos los afectados por ella;
- 4) Igualdad de las partes, íncito en la concepción de la obligación tributaria como una relación jurídica de crédito y débito, y no como una relación de poder.

Las dos primeras y la cuarta se refieren al contenido de la ley. La tercera a la forma de interpretarla y aplicarla.”

5 Instituciones de Derecho Tributario. Pág. 370. Ediciones De Palma. Buenos Aires. 1992.

Seguidamente expondremos el Derecho Positivo de Venezuela respecto al referido principio de igualdad, bajo la indicada clasificación del Profesor Valdés Costa.

Igualdad en la ley

El principio está plenamente vigente en el Derecho Venezolano en general, y en el Derecho Tributario en particular e indudablemente incluido en los derechos humanos reconocidos de manera ilimitada en el Artículo 19 de la Constitución, y tiene claro fundamento en la disposición del Artículo 21 ejusdem, redactados en los términos siguientes:

“**Artículo 19:** El Estado garantizará a toda persona, conforme al principio de progresividad, y sin discriminación alguna, el goce y ejercicio irrenunciable, indivisible e interdependiente de los derechos humanos. Su respeto y garantía son obligatorios para los órganos del Poder Público de conformidad con la Constitución, los tratados sobre derechos humanos suscritos y ratificados por la República y las leyes que los desarrollen.”

“**Artículo 21:** 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 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) Sólo se dará el trato oficial de ciudadano o ciudadana; salvo las fórmulas diplomáticas.
- 4) No se reconocen títulos nobiliarios ni distinciones hereditarias”.

El principio jurídico de la igualdad realiza como norma general, el postulado que la ciencia hacendaria clásica denomina generalidad, según el cual todos los ciudadanos o habitantes de un país están obligados a contribuir a las cargas públicas mediante el pago de los tributos, en lo que se considera como proyección horizontal de la tributación. Esta obligación está consagrada en el Artículo 133 de la Constitución, el cual dispone:

“Toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley”.

Por otra parte, la ciencia hacendaria también enuncia el principio de la uniformidad o proyección vertical del tributo, el cual proclama que éste debe representar un sacrificio igual para todos los contribuyentes.

Las consideraciones anteriores ponen de relieve que la igualdad en materia tributaria no puede ser simple o matemática, sino que los tributos deben establecerse de acuerdo con la estructura de la sociedad. Así, no todos los ciudadanos o habitantes de un país pueden soportar todos los tributos, y a veces ni siquiera algunos de ellos, sino sólo aquellos respecto de quienes se realizan los respectivos hechos imponibles, con lo cual el postulado de generalidad debe entenderse de manera relativa, en el sentido de que deben soportar el tributo todos aquellos que se encuentren en la situación prevista en la ley como hecho generador de tal obligación.

En cuanto al postulado de la uniformidad, si bien refleja un concepto realista de la igualdad, debemos tener en cuenta que no puede ser aplicada en todos los tributos, pues la naturaleza y estructura técnica de muchos de ellos no lo hace técnicamente posible, como ocurre con los impuestos al consumo y con las tasas.

Se considera que la uniformidad se realiza plenamente en los tributos que adoptan tarifas progresivas, como ocurre en Venezuela con los impuestos sobre la renta y sobre las sucesiones y donaciones, pero tal conclusión obviamente depende de una adecuada estructura-

ción de la correspondiente tarifa progresiva. En relación con estos conceptos, es interesante anotar que el impuesto sobre la renta de las corporaciones tiende a adoptar tarifas proporcionales, o sólo levemente progresivas, como es el caso de la Ley de Venezuela.

El principio de igualdad en la ley se ha enfrentado con la justificación de las exenciones tributarias, y aún podría serlo también con la no sujeción al tributo. Las exenciones son liberaciones del tributo a situaciones que caen bajo la definición del hecho imponible, bien sean establecidas directamente en la ley, o bien otorgadas por el Poder Ejecutivo en los casos autorizados por aquella. La no sujeción, en cambio, no es la liberación de un tributo que se habría causado de no existir la norma liberatoria, sino que tal tributo no se causa en aquellas situaciones no comprendidas en la definición del hecho imponible.

La doctrina moderna admite las exenciones que, por diversos motivos de orden social o económico, adoptan las leyes tributarias, liberando total o parcialmente al contribuyente de su obligación, y en muchos casos sometiendo el beneficio a determinadas condiciones. En las VII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, celebradas en Caracas en 1975, se analizó este problema y se adoptó la Resolución que seguidamente transcribimos⁶:

"TEMA II. LOS INCENTIVOS TRIBUTARIOS AL DESARROLLO ECONÓMICO.

Considerando:

- 1° Que los incentivos, ya sean en forma de estímulo o desestímulo, constituyen modalidades de frecuente uso como instrumento de política económica en general y de política fiscal en particular, reconociendo la importancia que los mismos pueden adoptar a los fines de promover, entre otros objetivos, el ahorro, la inversión, la productividad de la tierra agrícola, la descentralización geográfica de ciertas actividades y la lucha contra la inflación;

6 Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario: Pág. 50 Montevideo, 1993.

- 2° Que los incentivos tributarios deben insertarse dentro de una planificación que los coordine con los demás instrumentos de política económica y social en forma suficientemente explícita para que tanto el sector público como el privado comprendan la finalidad que tales incentivos persiguen y la responsabilidad que a ellos cabe para su consecución.
- 3° Que la existencia de un sistema tributario estable, coherente y técnicamente estructurado, con tipos impositivos no desalentadores de la actividad privada, así como de una administración eficiente y proba constituyen un incentivo general a los objetivos buscados en pro del desarrollo económico y social, especialmente por asegurar los derechos y expectativas del contribuyente, permitiendo en consecuencia, limitar los incentivos tributarios a los casos realmente necesarios.

LAS VII JORNADAS LATINOAMERICANAS DE DERECHO TRIBUTARIO.

Recomiendan:

- 1° Los incentivos tributarios sólo pueden ser creados por la ley formal, salvo que la Constitución admita la delegabilidad de las facultades en el Poder Administrador, en cuyo caso, es aconsejable que la ley delegante establezca las condiciones y límites estrictos de su otorgamiento por el Poder Administrador sin concederle facultades discrecionales.
- 2° Los regímenes de incentivos tributarios a veces contrarían el principio de igualdad concebido como principio de capacidad contributiva; en tales casos, debe admitirse su armonización con otros valores de interés público consagrados expresa o implícitamente en la Constitución.
- 3° La interpretación de las normas que crean incentivos tributarios debe hacerse de acuerdo con los principios o criterios generales de interpretación del derecho tributario, y no limitarse a criterios literales o restrictivos.
- 4° Los incentivos tributarios deben crearse con carácter temporal. Las normas que crean incentivos pueden ser derogadas o modificadas por otra ley. Es aconsejable, que los beneficios previs-

tos en las leyes respectivas, deben mantenerse a pesar de su modificación o derogación por el lapso por el cual fueron establecidos respecto de quienes hubiesen cumplido los requisitos legalmente previstos, sin perjuicio de la responsabilidad que en su caso el Estado pueda incurrir si no los mantuviese”.

Igualdad por la ley

Este significado del principio, como lo expresa el propio Profesor Valdés Costa en la obra citada, relativo al efecto de la redistribución de la riqueza por medio de los tributos, debe entenderse como “... un problema de naturaleza política, que debe ser resuelto discrecionalmente por el legislador, según su concepción de la justicia social, dentro del marco establecido por la Constitución”. No hay aquí, pues, ninguna referencia que hacer al Derecho Positivo Venezolano, pues no se trata de un postulado jurídico sino de política fiscal, cuyo mayor o menor cumplimiento depende del sistema tributario en su conjunto, conforme a la orientación que le imprima el Estado.

Igualdad ante la ley

En este sentido, la igualdad está consagrada en el citado numeral 1 del Artículo 21 de la Constitución. La norma se refiere a la aplicación de la ley, y exige que ello se haga de igual manera para todos los administrados, en este caso para todos los contribuyentes. La aplicación práctica de esta disposición tendrá lugar en las actuaciones concretas de la Administración Tributaria, en las cuales el principio puede servir de base al contribuyente para impugnar judicialmente actuaciones efectuadas con desconocimiento de la igualdad allí consagrada.

Igualdad de las partes

Este significado del principio de igualdad se refiere a la relación jurídica entre el Estado y el contribuyente, sobre la base de que se trata de una relación de derecho y no de poder. Este criterio implica que la potestad tributaria del Estado se agota con la promulgación de la ley creadora del tributo, y que en su aplicación ambas partes de la relación están sometidas a las correspondientes normas legales, lo cual

significa que no hay discrecionalidad para las actuaciones de la Administración Tributaria. Tal concepto fue expresado de manera notable por el profesor Dino Jarach, en los términos siguientes⁷:

“Si limitamos, entonces, la relación jurídica tributaria sustantiva a aquella que tiene como objeto la prestación del tributo y descartamos la tesis de que se trata de una relación compleja, vemos también que esta relación nace de la ley, atribuyendo derechos y obligaciones a las partes, en la misma forma que cualquier otra obligación legal.

¿Qué más podemos decir para afirmar que se trata de una relación de derecho y no de una relación de poder? Las dos partes están en un pie de absoluta igualdad. Ninguna puede arrogarse más derecho que el que la ley ha establecido expresamente. El poder público por ser tal, no puede exigir el pago de un tributo que no está previsto en la ley, ni en medida mayor que la que la ley determina; pero el particular no puede bajo ningún concepto, sustraerse al pago de la obligación, ni invocar que se le reduzca lo que la ley ha establecido. Sus derechos están fijados en forma inalterable e intransigible por la norma tributaria”.

Violaciones a la igualdad de las partes.

Pueden encontrarse disposiciones legales que alteren el justo equilibrio entre las partes de la relación tributaria. Ello puede ocurrir en normas que otorguen a la Administración facultades discrecionales cuyo ejercicio puede menoscabar la seguridad jurídica del contribuyente, como también disposiciones que desmejoren la razonable aplicación de los procedimientos establecidos para la aplicación de la ley. En el Código Orgánico Tributario de 2001 encontramos ejemplos de disposiciones contrarias al espíritu del principio de igualdad de las partes, algunos de los cuales mencionamos a continuación:

1. “Parágrafo Segundo del Artículo 3º. Esta norma prevé la Unidad Tributaria en iguales términos del Código anterior, pero se le ha agregado la siguiente frase: “En los casos de tributos que se li-

7 Curso Superior de Derecho Tributario. Pág. 165. Liceo Profesional Cima. Buenos Aires, 1969.

quiden por períodos anuales, la unidad tributaria aplicable será la que esté vigente durante por lo menos ciento ochenta y tres (183) días del período respectivo”.

Este agregado, dirigido al impuesto sobre la renta, significa que el ajuste inflacionario contenido en la unidad tributaria se hará conforme la inflación ocurrida, no durante el ejercicio que se declara, sino en el período anterior, y es contradictorio con lo establecido en el artículo 94 relativo al pago de las multas, en el cual se ordena el pago de las sanciones expresadas en unidades tributarias, al valor vigente para la fecha del pago.

Además, este aparte es incongruente con lo dispuesto en el numeral 15 del Artículo 121, cuyo texto es el siguiente:

“Artículo 121 ...

...omissis...

15. Reajustar la unidad tributaria (U.T.) dentro de los quince (15) primeros días del mes de febrero de cada año, previa opinión favorable de la Comisión Permanente de Finanzas de la Asamblea Nacional, sobre la base de la variación producida en el Índice de Precios al Consumidor (IPC) en el Área Metropolitana de Caracas, del año inmediatamente anterior, publicada por el Banco Central de Venezuela. La opinión de la Comisión Permanente de Finanzas de la Asamblea Nacional, deberá ser emitida dentro de los quince (15) días continuos siguientes de solicitada”.

La naturaleza del ajuste y los plazos fijados, revelan el propósito de aplicar la Unidad Tributaria reajustada, a las declaraciones de rentas correspondientes al año que se declara, sin suspender su aplicación en razón de la “vigencia” del reajuste, pues la verdadera vigencia está en la verificación de la inflación que hace el Banco Central de Venezuela.

La aplicación de esta norma produce, en la generalidad de los casos, un injustificado aumento del tributo, con base en una disposición incongruente con el ajuste inflacionario para el cual se establece la Unidad Tributaria.

2. Artículo 55. El aparte único de este artículo, como expresamos en el punto de la interpretación de las leyes tributarias dentro del principio de legalidad, pretende dar un tratamiento desigual, desfavorable al contribuyente, para interpretar las normas sobre exenciones, en comparación con las demás disposiciones de la ley.
3. Artículo 61. En este artículo se expresan los medios de interrupción de la prescripción de las obligaciones tributarias, mediante una redacción tan amplia e imprecisa, que puede prestarse a enervar el instituto de la prescripción en forma contraria a su finalidad, lo cual desmejora los derechos del contribuyente.
4. Artículo 162. Parágrafo Único. Esta norma dispone que ante la negativa del contribuyente a aceptar una notificación, se levantará acta en la cual se deja constancia del hecho. En tal caso, la notificación se considerará efectuada una vez que se incorpore el acta al expediente respectivo, lo cual puede dejar al contribuyente en indefensión, por desconocimiento de la fecha de incorporación.

No vacilamos en afirmar que las disposiciones legales comentadas bien pueden ser tachadas de inconstitucionales, pues violan el principio de igualdad consagrado en la Constitución, perfectamente aplicable a la relación jurídica tributaria, a fin de mantener el equilibrio entre las partes de esa relación.

PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

El Artículo 316 de la Constitución, con el cual se inicia la Sección Segunda, Capítulo II, Título VI, relativa al sistema tributario, consagra el principio de Capacidad Contributiva en los términos siguientes:

“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, y se sustentará para ello en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos”.

En los Comentarios Analíticos al Código Orgánico Tributario⁸ calificué esta norma como de carácter programático, en virtud de que en ella se da al legislador una orientación dirigida al sistema tributario en su conjunto, pero que no es aplicable a todos los tributos que lo integran. En efecto, al analizar las diversos tipos de tributos, llegamos a la conclusión de que la capacidad económica de los contribuyentes sólo es exigible en los impuestos, cuyo hecho imponible debe ser de carácter económico y revelador de capacidad contributiva, efectiva o potencial, producto de una valoración genérica y objetiva que hace el legislador al crear el tributo.

El principio, en cambio, no es aplicable a las tasas y a las contribuciones especiales, no obstante que la norma constitucional no los excluye literalmente. En las tasas el hecho imponible es la actividad del Estado en la prestación de un servicio individualizado en el contribuyente, como los registros de documentos, licencias, constancias y muchos otros. En las contribuciones de seguridad social, el hecho imponible está constituido por los servicios especiales prestados por el Estado, como los relativos a la salud, el retiro y la vejez. En la contribución de mejoras, el hecho imponible es el beneficio obtenido por un particular, derivado de la realización de obras públicas, que si bien puede calificarse de hecho económico, no tiene el carácter general de aquellos que sirven de base a los impuestos, pues se trata de la distribución del costo de una obra entre el ente público y los particulares beneficiados.

También induce al calificativo de norma programática la utilización del vocablo "procurará", así como la introducción en el contenido del texto, de la referencia a la progresividad, modalidad técnica de la alícuota del tributo, y de factores generales de apreciación relativos a la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida del pueblo.

No obstante lo antes expuesto, debemos reconocer que el principio de capacidad económica o contributiva consagrado en la comen-

tada norma constitucional, tiene eficacia jurídica en lo que respecta a los impuestos, pues el hecho imponible de estos tributos es de naturaleza económica, capaz de revelar capacidad contributiva, efectiva o potencial, como la renta, el patrimonio, la tenencia de bienes o el consumo. En tal virtud, sería violatorio de esta disposición y susceptible de anulación o desaplicación por inconstitucionalidad, un impuesto sobre hechos que no llenen tales características, como serían la edad, el estado civil o nacionalidad, lo cual, por lo demás, parece prácticamente inconcebible.

El Dr. Leopoldo Borjas afirma igualmente la eficacia jurídica del principio de capacidad contributiva, calificándolo como un "derecho de rango constitucional"⁹, lo cual expresa en los siguientes términos:

"5. Este principio, como ya se expresó antes, aunque está consagrado tan solo como norma programática en el artículo 224 de la Constitución (artículo 317 de la Constitución de 1999), constituye un derecho de rango constitucional de El Pueblo. En efecto, tanto el artículo 57 de la Constitución -artículo 35 de la Constitución de 1999-, el cual establece que ciertas obligaciones que corresponden al Estado, no excluyen las que, en virtud de la solidaridad social, incumban a El Pueblo según la capacidad de cada ciudadano; como el artículo 95 *ejusdem* -correspondiente al artículo 112 de la Constitución de 1999-, que establece que el régimen económico de la República, se fundamenta en principios de justicia social que aseguren a El Pueblo una existencia digna y provechosa, significan un reconocimiento del principio de capacidad económica que, por otra parte, está basado en el principio de justicia de la distribución de la carga entre El Pueblo.

Por esta razón serían 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 esta parte, dejar de tener una existencia digna y provechosa".

8 Comentarios Analíticos al Código Orgánico Tributario por José Andrés Octavio B. Pág. 25. Editorial Jurídica Venezolana. Caracas, 1998.

9 Manual de Derecho Tributario. Página 50. Talleres Tipográficos de Manuel Angel García e Hijo. Caracas - 2000.

Sería igualmente violatoria de este principio, una norma legal cuya aplicación conduzca a la exigencia de un gravamen excesivo, que no tome en cuenta la cuantía de la capacidad contributiva que objetivamente se deriva del hecho imponible, creando así una verdadera colisión entre estas normas. Debemos enfatizar el carácter objetivo de la calificación de tributo excesivo, contrario a la capacidad contributiva, carácter derivado de las características del hecho imponible adoptado por el legislador para crear el tributo, lo cual implica que tal carácter no puede hacerse depender de la condición subjetiva de cada contribuyente, pues ello haría inaplicable el gravamen.

Obviamente que al establecer el tributo, el legislador valorará las condiciones generales de los sujetos destinatarios del gravamen, dentro del amplio entorno de la situación del país, y tendrá en cuenta el nivel de la presión tributaria que produce el sistema. Pero sólo cuando la alícuota del tributo aplicable a la base imponible arroje un excesivo resultado, puede el Juez derogarlo "erga omnes" o desaplicarlo en un caso concreto, en ejercicio del control de la constitucionalidad de las leyes y demás actos del Poder Público.

Un tema de especial interés, que ha sido motivo de discrepancias doctrinales y jurisprudenciales en Europa, es el de la aplicación del impuesto sobre la renta de las personas naturales en el caso de los cónyuges, pues entra en conflicto el principio de capacidad contributiva con el de protección a la familia, éste último generalmente de rango constitucional al elegir como contribuyente el individuo o a la familia.

El Profesor Eusebio González García¹⁰ resume en esta forma los diversos aspectos y soluciones del problema:

"Tratando de resumir por anticipado las tres grandes cuestiones que hoy presiden la discusión sobre la tributación de las rentas familiares a nivel constitucional, pensamos que estas cuestiones son las siguientes: 1.ª, las relaciones de mutuo apoyo o fricción entre los principios de capacidad contributiva, protección a la familia y progresividad; 2.ª, la polémica en torno a las ventajas o inconvenientes de los sistemas de tributación separada, splitting o cociente familiar (sistema francés); 3.ª, la adecuada consideración de las cargas familiares."

nientes de los sistemas de tributación separada, splitting o cociente familiar (sistema francés); 3.ª, la adecuada consideración de las cargas familiares."

En Venezuela, desde la primera Ley de Impuesto sobre la Renta en 1943, se optó por el gravamen conjunto de los cónyuges, como un solo contribuyente, pero con dos correctivos, a saber: Un desgravamen de la renta, que posteriormente se convirtió en una rebaja del impuesto, y el derecho de la mujer casada de excluir del conjunto las rentas derivadas de su trabajo, para que fuesen gravadas por separado. Esta solución no ha dado lugar a conflicto alguno, en virtud de esos dos correctivos y, además, por los amplios desgravámenes en razón de los hijos y otras personas a cargo de cualquiera de los cónyuges, así como de los gastos de salud, vivienda y educación, de manera específica o en una cantidad fijada en la ley, a elección del contribuyente.

Se ha invocado el principio de capacidad contributiva por parte de contribuyentes, y también de la jurisprudencia, para impugnar o revocar actos de determinación tributaria dictados por la Administración. Al respecto observamos que si bien el Juez tiene facultad para ello, como lo expresamos antes, no sería suficiente para desaplicar una norma legal con base en el principio en estudio, que el acto administrativo incrementa el monto del tributo como consecuencia de dicha norma, sino que tal decisión debería estar fundada en que el incremento excede de la capacidad contributiva que se deriva, objetivamente, del hecho imponible y de la base de cálculo del tributo.

Estos conceptos podrían servir de base para anular o desaplicar una norma legal, en la cual se estableciera una alícuota excesiva, en relación con el hecho imponible de ese tributo, bien sea un impuesto o una tasa. En el primer caso, la naturaleza y las características del hecho económico gravado con el impuesto serían la base de tal conclusión, y en las tasas sería el costo del servicio definido como hecho imponible.

Violaciones de la capacidad contributiva.

- a) La disposición del Parágrafo Sexto del Artículo 87 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, sometía la deducción de un

¹⁰ Tributación Individual frente a tributación conjunta en el IRPF. Editorial Tecnos S.A. Madrid, 1991.

gasto al cumplimiento de la obligación de retener impuesto sobre el pago, no obstante que el gasto llenara todas las condiciones de normalidad, necesidad y territorialidad y de causación de pago, exigidos en la misma Ley. El rechazo de la deducción alteraba la definición del hecho imponible y de la base de cálculo, lo cual tenía el efecto de llevar el tributo a un monto superior a la capacidad contributiva que se derivaba objetivamente de aquellos elementos.

Esta norma incurre en el vicio de inconstitucionalidad, además de resultar en una sanción ilegal, no establecida en el Código Orgánico Tributario vigente, de aplicación privativa en materia de infracciones y sanciones conforme a su Artículo 342, similar al Artículo 230 del Código de 1982, y en los cuales la omisión de retención tiene prevista una sanción específica.

A diferencia de los conceptos expuestos, la Corte Suprema de Justicia en Sala Política Administrativa, en sentencia de fecha 5-4-94 dictada en Recurso Contencioso Tributario interpuesto por la empresa LA COCINA C.A., ratificada en sentencia dictada el 4-2-2002 por el Tribunal Supremo de Justicia en el caso de Industria Cerrajera El Tambor C.A. decidió que el incremento del tributo, como resultado del rechazo de la deducción, no tenía carácter de sanción sino el de una condición para la deducción, por lo cual es procedente su rechazo, al haberse omitido la retención, apartándose así de la jurisprudencia sentada por la misma Corte, en sentencia de fecha 24-2-81 en recurso interpuesto de Calzados Rex, C.A.

Contrariamente a estas decisiones, el Tribunal Superior Nove-no de lo Contencioso Tributario, en sentencia dictada el 13-11-89, en el caso de Harina Juana DAMSA, declaró improcedente el rechazo de la deducción, al considerar que se trataba de una sanción, cuando sólo era aplicable la multa específica establecida en el Código Orgánico Tributario por el incumplimiento de los agentes de retención.

Por su parte, el Tribunal Superior Cuarto de lo Contencioso Tri-butario, en sentencia del 18-11-99, dictada en recurso de Metalúrgica

Nacional C.A. (MENACA), desechó el calificativo de sanción para el rechazo de la deducción por falta de retención, pero decidió desaplicar la norma de la Ley de Impuesto sobre la Renta, y en consecuencia, que tal rechazo era improcedente, porque al aumentar indebidamente el tributo violaba el principio de capacidad contributiva, de rango consti-tucional.

La solución definitiva de este discutido problema la trae el Có-digo Orgánico Tributario de 2001, en cuyo artículo 342 se deroga el mencionado Parágrafo Sexto del Artículo 87 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, además de que el Parágrafo Primero del Artículo 27 de dicho Código sólo exige, para la deducción del gasto, su efectiva com-probación, aunque no se hubiese efectuado la retención.

- b) Un caso similar al anterior, aunque no por omisión de re-tenciones sino de incumplimiento de deberes formales, en-contramos en la mencionada sentencia dictada el 28-2-2002 por la Sala Político Administrativa del Tribunal Superior de Justicia, en el recurso de la empresa Industria Cerrajera El Tambor C.A. En efecto, en esta sentencia se confirma el rechazo de deducciones perfectamente comprobadas, en virtud de que en las facturas emitidas por el valor de los servicios que causaren tales gastos, los emitentes no inclu-yeron sus números de Registro de Información Fiscal (RIF) como lo exige el Artículo 82 de la Ley de Impuesto sobre la Renta aplicable.

Según se desprende de lo expuesto, la referida disposición legal viola el principio constitucional de capacidad contributiva, pues altera el hecho y la base imponible del tributo con un elemento formal, extra-ño a la estructura intrínseca del gravamen, al igual que la exigencia de retención para deducir un gasto, según la norma de la misma Ley de Impuesto sobre la Renta derogada por el Código Orgánico Tributario de 2001.

- c) En la misma sentencia del 28-2-2002, la Sala Político Ad-ministrativa del Tribunal Supremo de Justicia, confirmó el

rechazo de créditos fiscales a los efectos del Impuesto al Consumo Suntuario y Ventas al Mayor, por omisión de formalidades en las facturas recibidas por el contribuyente, no obstante que los respectivos gastos fueron comprobados por otros medios, decisión basada en los artículos 28 y 33 de la Ley creadora de dicho tributo.

Obviamente que estas normas legales violan el principio constitucional de capacidad contributiva, al alterar el hecho y la base imponible del tributo con un elemento formal, extraño a la estructura intrínseca del gravamen, al igual que en el caso comentado anteriormente.

- d) Por último, la mencionada decisión de fecha 28-2-2002, dictada por la Sala Política Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia dictamina que los documentos probatorios de gastos efectuados por la Empresa mercantil recurrente, no surtían efecto en la determinación de obligaciones tributarias, concretamente de los créditos para el cálculo del Impuesto al Consumo Suntuario y Ventas al Mayor, cuando no estaban inscritos en Registros o Notarías.

Esta decisión viola el principio de capacidad contributiva, pues la exigencia de que los documentos probatorios de los egresos, a los efectos de la determinación de una obligación tributaria, sean registrados o autenticados, altera los elementos que conforman el hecho imponible, con base en una condición ajena a la estructura del tributo. En abono de esta conclusión anotamos, en primer lugar, que ninguna norma legal establece tal exigencia, y en segundo lugar, el concepto, pacíficamente reconocido, de que el Fisco no es un tercero a quien se oponen los documentos probatorios de los egresos, como si fuera una persona extraña a los contratos que los ocasionan, sino que es parte de la relación tributaria para cuya determinación deben computarse aquellos egresos.

Por lo demás, sería inconcebible que a los fines fiscales, se exigiera que todos los comprobantes de los egresos de la actividad mercantil deban ser registrados o autenticados, pues ello paralizaría tal

actividad, haciendo imposible el cumplimiento de la condición de celeridad que a ella la distingue.

Al exigir la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica de los contribuyentes, la norma contenida en el Artículo 316 de la Constitución expresa que tal objetivo debe realizarse "...atendiendo al principio de progresividad, así como a la protección de la economía nacional y a la elevación del nivel de vida de la población..." Este texto; de evidente forma programática, no podría dar lugar a la anulación de un determinado tributo, en base a que no cumple todos o alguno de los requerimiento allí indicados, pues la norma se dirige a la orientación del sistema tributario en su conjunto. Así, la progresividad, que se adopta para que el tributo tienda a representar un sacrificio igual para todos los contribuyentes, habida cuenta de su diferente capacidad contributiva, y que se fundamenta en el principio de igualdad, no puede establecerse en todos los impuestos, en razón de la estructura técnica de cada una de ellos.

En cuanto a la protección de la economía nacional, ello sólo puede atenderse de manera directa y específica, mediante impuestos aduaneros proteccionistas y de exenciones y rebajas, lo cual no cabe hacer en todos los tributos, o bien de manera indirecta, en un nivel de la presión tributaria que estimule la actividad económica.

Y en lo que respecta a la "elevación del nivel de vida de la población", ella podrá procurarse de manera directa no gravando, o gravando con alícuotas menores, los artículos de primera necesidad, o exonerando actividades creadoras de empleo numeroso, si bien puede considerarse que se logra este objetivo mediante una presión tributaria moderada.

PRINCIPIO DE NO CONFISCACIÓN

Este principio se establece en la frase final del encabezamiento del Artículo 312 de la Constitución, relativo al principio de legalidad, en los términos siguientes: "Ningún tributo puede tener efectos confiscatorios". La prohibición o principio de no confiscación, expresado así

de manera específica para la materia tributaria, está incito en las normas constitucionales que consagran el derecho de propiedad y que establecen la prohibición general de la confiscación de bienes, salvo en los casos de excepción que tales normas prevén. Así aparece en los Artículos 115 y 116 *ejusdem*, cuyos textos transcribimos seguidamente:

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

“**Artículo 116.** No se decretarán 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 otras vinculadas al tráfico ilícito de sustancias psicotrópicas y estupefacientes”.

Surge aquí, al igual que en el principio de capacidad contributiva, el concepto de tributo excesivo, cuando se exija una parte de la riqueza gravada, de cuantía mayor que aquella que se considera razonable, habida cuenta de la naturaleza y fines del tributo, tal como se desprende de la definición del hecho imponible y de la base de cálculo del tributo. Se ha precisado este límite de razonabilidad como aquel en el cual el tributo no afecte el capital, sino sólo su rendimiento efectivo o potencial, y aún éste en una cuantía que no impida el ahorro o la reinversión, y que en las personas naturales, no desmejore el mínimo de subsistencia.

Son válidos respecto a este principio los conceptos expuestos en el análisis de la capacidad contributiva, en el sentido de que el mencionado límite es producto de la valoración que hace el legislador al

crear el tributo, por lo cual se trata de un elemento objetivo expresado en la norma legal. En consecuencia, el calificativo de confiscatorio sólo puede atribuirse al efecto que pueda producir la norma en si misma, objetivamente considerada, y no al que pueda tener sobre un contribuyente en particular, pues ello daría al tributo un carácter subjetivo y arbitrario, contrario a los principios de legalidad e igualdad. Esto lo confirma la ubicación de este principio en el mismo párrafo del Artículo 317 de la Constitución, que establece el principio de legalidad, de donde se infiere que la prohibición de tributo con efectos confiscatorios está dirigida al legislador que crea la norma y no al administrador que obligatoriamente debe aplicarla.

De lo expuesto se desprende la estrecha relación entre los principios de capacidad contributiva y de no confiscación, pues en ambos surge la necesidad de calificar un tributo de excesivo para tacharlo de inconstitucional, aunque existe alguna diferencia según se aprecie desde el punto de vista de uno u otro principio. Posiblemente un tributo excesivo puede violar ambos principios, pero también es posible que sólo afecte a uno de los dos, según las características específicas del gravamen y, en especial, de su cuantía.

PRINCIPIO DE TUTELA JURISDICCIONAL

La vigencia del estado de derecho en el campo de la tributación, al igual que en las demás órdenes de la vida social, está garantizada por el principio de tutela jurisdiccional. La Constitución de Venezuela, tal como ocurre también con el principio de igualdad, no trae disposición expresa referente a este principio en lo relativo los tributos, pero ello no es óbice para su plena vigencia en la materia, por aplicación de las norma generales de la Constitución, cuyo artículo 26 garantiza el acceso a la justicia en los términos siguientes:

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

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

Por otra parte, y de manera más específica, el Artículo 259 prevé la jurisdicción contencioso administrativa, a cargo del Tribunal Supremo de Justicia y de los demás tribunales competentes, con la facultad de anular los actos administrativos generales o particulares contrarios a derecho, lo cual incluye los que se dicten en la aplicación de las leyes tributarias, sin perjuicio de normas especiales para esta materia, tanto sustantivas como procesales, tal como ocurre en el Código Orgánico Tributario. He aquí el texto de esa disposición

“La jurisdicción contencioso administrativa corresponde al Tribunal Supremo de Justicia y a los demás tribunales que determine la ley. Los órganos de la jurisdicción contencioso administrativa son competentes para anular los actos administrativos generales o individuales contrarios a derecho, incluso por desviación de poder, condenar al pago de sumas de dinero y a la reparación de daños y perjuicios originados en responsabilidad de la Administración; conocer de reclamos por la prestación de servicios públicos, y disponer lo necesario para el restablecimiento de las situaciones jurídicas subjetivas lesionadas por la actividad administrativa”.

El Código Orgánico Tributario establece los órganos y procedimientos para realizar la tutela jurisdiccional en este campo, en un conjunto normativo que integra el Título VII, en el cual se prevén los siguientes procedimientos judiciales:

- a) Recurso Contencioso Tributario
- b) Acción Penal por defraudación y otros ilícitos
- c) Juicio Ejecutivo
- d) Medidas Cautelares
- e) Amparo Tributario
- f) Transacción Judicial
- g) Arbitraje Tributario

No está dentro del objeto de este trabajo analizar el articulado de los procedimientos judiciales antes mencionados. Sólo debemos destacar que estos procedimientos contienen un adecuado y completo desarrollo del principio de tutela jurisdiccional, de tal modo que puede afirmarse sin reserva alguna, que toda controversia entre el Estado y los contribuyentes surgida con motivo de la aplicación de las leyes tributarias, puede ser sometida al conocimiento y decisión de los Tribunales competentes, bien sea por el contribuyente o por la Administración Tributaria, según sea el caso. Además, cuando no sea procedente el amparo tributario, puede interponerse el amparo constitucional previsto en la Ley de la materia, si existe violación o amenaza de violación de algún precepto de la Constitución.

Cabe anotar por último, que los mencionados procedimientos judiciales fueron desarrollados en el Código Orgánico Tributario promulgado en 1982 y mantenidos en las reformas de 1992 y 1994, con excepción del Arbitraje Tributario, figura que fue incorporada en el vigente Código del año 2001.

Violaciones de la tutela jurisdiccional

Para concluir los comentarios sobre este principio, consideramos apropiado expresar las observaciones que nos merecen las normas introducidas en el Código promulgado el año 2001 bajo los artículos 93 y 263, en virtud de que contienen un menoscabo del principio de tutela jurisdiccional.

- a) **Artículo 93.** Dispone que las penas restrictivas a la libertad e inhabilitación profesional, “...sólo podrán ser aplicadas por los órganos judiciales competentes, de acuerdo con lo establecido en la ley procesal penal”. La disposición transitoria del artículo 334 dispone que “Hasta tanto se crea la jurisdicción penal especial, conocerán de los ilícitos sancionados con pena restrictiva de la libertad, los tribunales de la jurisdicción penal ordinaria”.

Las disposiciones citadas atribuyen la competencia a los tribunales penales ordinarios, hasta que se creen tribunales especiales para la materia tributaria. Consideramos un error excluir de estos asuntos a los Tribunales de lo Contencioso Tributario, los cuales son los más capacitados para juzgar si hubo o no disminución ilegítima del tributo, elemento material esencial a la configuración del ilícito de defraudación.

Este error se agrava, cuando el Artículo 120 dispone que: "El proceso penal que se instaure con ocasión de los ilícitos sancionados con pena restrictiva de libertad no se suspenderá en virtud de controversias suscitadas en la tramitación de los recursos administrativos y judiciales previstos en este Código".

Dejando de lado la imprecisa redacción de esta norma, que parece crear una incomprensible distinción entre controversias y recursos, el sentido del artículo conduce a que el proceso penal y el de los reparos impugnados mediante los recursos, se desarrollen paralelamente, lo cual pueda conducir a decisiones judiciales contradictorias, pues la determinación tributaria que se discute en los recursos es el elemento material de la defraudación.

- b) **Artículo 263.** Esta norma suprime la suspensión legal de los actos contra los cuales se interponga el recurso contencioso, como lo establecía el Código de 1982, con base en el MCTAL y en su lugar la nueva disposición trae, como regla general, la no suspensión de aquellos efectos, con base en el Modelo CIAT. Sin embargo, el Tribunal podrá ordenar la suspensión total o parcial, a instancia de parte, si la ejecución pudiera causar graves perjuicios al interesado, o si el recurso se fundamentare en apariencia de buen derecho. Contra la decisión se oirá apelación en un solo efecto, pero cuando el Tribunal decida la no suspensión, ello quitaría a este recurso su eficacia inmediata y puede representar un grave perjuicio para el contribuyente.

Cuando no se solicite la suspensión, o ésta fuese negada, o no hubiere decisión del Tribunal, la Administración Tributaria exigirá el pago, siguiéndose el procedimiento del juicio ejecutivo, pero el remate de los bienes embargados se suspenderá hasta tanto el acto quede definitivamente firme. En casos excepcionales, que el texto no especifica, cualquiera de las partes podrá pedir la sustitución del embargo por otras medidas o garantías, lo cual acordará el Tribunal.

Este artículo contiene uno de los efectos más negativos e injustificados de la tendencia de los anotados orígenes y orientaciones del Proyecto del SENIAT y del Código aprobado por la Asamblea Nacional, además de que vulnera el principio constitucional de acceso a la justicia. El Código de 1982 preveía medidas cautelares para el caso de riesgo del crédito fiscal discutido en el recurso, lo cual daba suficientes garantías al Fisco, sin necesidad de incurrir en tan censurable requisito, dispositivo que se mantiene en el nuevo Código.

La no suspensión de los efectos del acto de determinación tributaria que ha sido recurrido, equivale a la aplicación del principio de "solve et repete", rechazado por la doctrina, la jurisprudencia y la legislación. Al respecto merece mencionarse el trabajo del Dr. José Luis Albornoz¹¹ sobre este tema, del año 1977, en el cual recoge las posiciones contrarias al "solve et repete" de las legislaciones de Inglaterra, Alemania, Suiza, Estados Unidos, Francia y México, y de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, del Modelo de Código Tributario para América Latina, y de la jurisprudencia de la Corte Constitucional de Italia, en sentencia del 31 de marzo de 1961, que declaró el aludido principio como contrario a la Constitución.

- c) Decisión contenida en la sentencia N° 2522 dictada el 6-11 por la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, en la cual se decretó la perención de la instancia por haber transcurrido más de un año sin ninguna actividad procesal, después de cumplido el acto de

11 Temas Tributarios. Pág. 235. Edición de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Caracas, 1999.

informes y vista la causa, sentencia similar a varias otras dictadas por la misma Sala, en igual sentido.

Obviamente que esta decisión es contraria al principio de tutela jurisdiccional, pues deja al recurrente contra la sentencia de primera instancia en total indefensión, quien no debía realizar actividad procesal alguna sino esperar la correspondiente sentencia, pues ninguna norma legal lo obligaba a tal actividad, conforme a la jurisprudencia reiterada de la Corte Suprema de Justicia, acogida en la reforma del Código de Procedimiento Civil de 1985.

La comentada decisión fue revocada por la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, en decisión dictada el 14 de diciembre de 2001, en la cual se reconoce la violación del principio de tutela jurisdiccional de la sentencia anulada. Al efecto se expresa la Sala en los términos siguientes:

“De conformidad con lo expuesto, observa esta Sala que, en el presente caos, la Sala Político administrativa en decisión del 6 de noviembre de 2001, declaró la perención de la instancia en un proceso administrativo, que se encontraba en espera de sentencia y en el cual, por tanto, las partes no tenían obligación de cumplir con algún acto procesal, imponiendo a éstas una carga procesal inexistente en nuestro ordenamiento jurídico. En tal sentido, analizado como ha sido el fallo recurrido, encuentra esta Sala que el razonamiento que informa la referida sentencia, no resulta compatible con los principios consagrados en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, ni con el criterio interpretativo de la Constitución asumido por esta Sala, con respecto a la institución de la perención de la instancia y la pérdida de interés en obtener una oportuna sentencia, a partir del fallo citado *ut supra*, dictado el 1º de junio de 2001.

En efecto, esta Sala Constitucional, en ejercicio de su labor interpretativa de la Constitución, se pronunció sobre la imposibilidad de declarar la perención de la instancia ante la inactividad del órgano jurisdiccional después de vista la causa, cuando no cumpliría con su obligación de sentenciar en los términos señalados en las leyes, paralizando con ello la causa, pues, sólo cuando la paraliza-

ción sea incumbencia de las partes, podrá ocurrir la perención, razón por la cual debe considerarse que la sentencia recurrida se ha apartado abiertamente de la interpretación mencionada, en perjuicio de los derechos constitucionales de las compañías recurrentes a la defensa, al debido proceso y a la tutela judicial efectiva. Asimismo, tal como fue expresado anteriormente, en salvaguarda de quienes tuvieren causas paralizadas pendientes de decisión ante esta Sala y otros tribunales de la República, en protección del derecho a la tutela judicial efectiva y del principio de la confianza legítima, esta Sala Constitucional determinó que el juez podrá declarar, de oficio o a instancia de parte, la extinción de la acción, previa notificación del actor, para que concurriese en el término fijado para ello, a desvirtuar la presunción de abandono que, hasta ese momento, revelara su inactividad en obtener una decisión que pusiera fin al proceso”. (Subrayados nuestros).

ANOTACIÓN FINAL

El análisis de los principios del Derecho Tributario nos lleva a la apreciación de que, si bien cada uno tiene su propia definición y su especial ámbito de aplicación, existe entre ellos una estrecha vinculación, debida a la finalidad común de procurar que en el sistema tributario se realicen el estado de derecho y la justicia. En concordancia con esta apreciación, encontramos la notable opinión del Profesor Rodolfo R. Spisso¹², la cual transcribimos como párrafo final del presente trabajo:

“Según lo que llevamos dicho, advertimos que existe una interrelación entre los principios de capacidad contributiva, el de no confiscatoriedad y el de igualdad. La capacidad económica real, o, en su caso, potencial en el sujeto pasivo, en gravámenes que toman en consideración el capital como hecho generador de la obligación tributaria, constituye un presupuesto inexcusable de legitimidad del tributo. La no confiscatoriedad marca el límite de la imposición, y el principio de igualdad admite la formación de distintas categorías de contribuyentes, determinadas no sólo en función de la capacidad económica sino por razones ajenas a dicha capacidad.

12 Derecho Constitucional Tributario. Pág. 245. Ediciones De Palma. Buenos Aires, 1997.

A su vez, el principio de irretroactividad de la ley tributaria, que se erige como una exigencia del Estado de Derecho, se halla estrechamente vinculado con el principio de capacidad económica, ya que tomar en cuenta una situación pasada, inexistente al momento de sanción de la ley que retroactivamente pretende alcanzar a aquélla, trasgrede el principio de capacidad contributiva, que cabe subsumirlo en el derecho de propiedad; entendido éste en la significación que desde antiguo le ha dado la Corte Suprema de la Nación, como todo aquello que una persona pueda poseer fuera de sí mismo, fuera de su vida y de su libertad.

Como hemos dicho anteriormente, el Estado de derecho no se agota en la existencia de una adecuada y justa estructura normativa general, sino que exige esencialmente la vigencia real y segura del derecho en el seno de la comunidad. Sólo en la conjunción de una serie de principios íntimamente interrelacionados, puede tener real vigencia un sistema en el cual los derechos individuales y las libertades públicas estén efectivamente garantizados”.