



Derechos y Garantías Constitucionales que rigen el Sistema Tributario Venezolano

El Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria, SENIAT, en la exposición de motivos de la propuesta sobre el Sistema Tributario venezolano que presentó ante la Asamblea Nacional Constituyente con ocasión a la reforma constitucional, afirmó que: es la “norma de normas” la que crea el sistema jurídico del Estado. La norma suprema, la historia y la misma sociedad determinan cuáles son las conductas humanas que necesitan estar protegidas por la coacción del Estado, la cual obviamente está unida a los fines de justicia, seguridad y bien común.

Los derechos y garantías consagrados constitucionalmente y la organización jurídica de la sociedad van a definir los caracteres del sistema jurídico a ser implantado por el Estado, de allí la trascendencia de esos derechos y garantías, los cuales conforman los principios supremos que limitan la actuación del Estado.

Esos límites en un sistema tributario tienen por objeto regular el ejercicio de la potestad tributaria del Estado, a través de la determinación de los derechos y garantías, acciones, instituciones administrativas y jurisdiccionales en función de los fines del Estado y del propio sistema tributario, cuya actuación armónica y sincronizada infunde mayor estabilidad, fijeza y plasma positivamente un ideal de justicia que se ajusta a los requerimientos de la sociedad y al momento histórico que se vive.

Todo sistema tributario consagrado en una ley fundamental debe estar orientado por principios constitucionales cuyo propósito es asegurar su vigencia y evitar reformas motivadas en intereses puramente fiscales.

Con fundamento en lo anterior y después de revisado el análisis efectuado en su momento por este Servicio Autónomo, se hace un breve señalamiento de los principios (derechos y garantías) constitucionales que amparan a los sujetos que conforman la relación jurídica tributaria.

Principio de la legalidad tributaria (*Nullum Tributum Sine Lege*), consagrado en el artículo 317 Constitucional en los siguientes términos:

“No podrá cobrarse impuesto, tasa ni contribución alguna que no estén establecidos en la ley, ni concederse exenciones y rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por las leyes...”

Considera la doctrina mayoritaria que este principio milenario es el de mayor relevancia en un sistema tributario, toda vez que es una garantía constitucional del derecho de propiedad, de libertad y de los intereses sociales y comunitarios, al punto que sus intereses se extienden a la seguridad jurídica, y económica, e igualmente es una garantía de certeza para los contribuyentes o responsables porque descarta cualquier tipo de discrecionalidad por parte de la Administración Tributaria, pues ésta se encuentra absolutamente reglada, o lo que es igual, sometida rigurosamente al principio de la legalidad.

Sólo corresponde a la ley formal determinar los elementos relativos a la existencia, estructura y cuantía de la obligación tributaria, vale decir, el hecho imponible, los sujetos que la componen, la base de cálculo, alícuota, exenciones, así como lo relativo a la responsabilidad tributaria, tipificación de infracciones, imposición de sanciones y establecimiento de limitaciones de derechos y garantías individuales, lo que en suma se puede llamar constitucionalización de la construcción técnico –jurídica del tributo.

Bajo esta premisa queda excluida toda aspiración de los poderes distintos al legislativo, para dictar normas legales de carácter tributario excepto la posibilidad incorporada en nuestro texto constitucional, de delegar la facultad de legislar en materia tributaria, al habilitarse al Presidente de la República, en Consejo de Ministros para dictar medidas extraordinarias en materia económica y financiera, cuando así lo requiera el interés público y haya sido autorizado para ello por ley especial.

Corresponde solamente a las normas de rango sublegal, el desarrollo del sistema adjetivo necesario para la efectiva recaudación de los tributos, independientemente de quien sea el acreedor, así como aplicar las sanciones.

Los decretos como actos administrativos de efectos generales no pueden ser fuente lícita de obligaciones tributarias y tampoco podrían serlo al reglamentar las leyes tributarias, puesto que la atribución de reglamentación prohíbe alterar el espíritu, propósito y razón de las leyes, con lo cual se fija un límite a la atribución reglamentaria.

Principio de la generalidad del tributo, previsto en el artículo 133 del texto fundamental, es del tenor siguiente:

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

El principio de la generalidad, como otros tantos inscritos en las constituciones políticas contemporáneas, impone una obligación jurídica general a todos los habitantes del país, a concurrir con el levantamiento de las cargas públicas, no se puede eximir a nadie de contribuir por razones que no sean la carencia de capacidad contributiva, ya que la ordenación de los tributos ha de basarse en la capacidad económica de las personas llamadas a satisfacerlos y en los principios de generalidad y equitativa distribución de la carga tributaria.

Este principio lo que prohíbe es la existencia de privilegios fiscales, porque en sentido técnico estricto el tema se refiere más específicamente a las directrices que el legislador ordinario ha de seguir para la selección de los hechos imposables, en acatamiento al principio de la capacidad contributiva.

Principio de la Capacidad Contributiva, Principio de la Progresividad, Principio de Proporcionalidad, Principio de Justicia (Igualdad y Equidad).

Nuestra carta magna recoge estos importantísimos principios del sistema tributario en su artículo 316, el cual es del tenor siguiente:

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

El principio de la capacidad contributiva es una garantía de la razonabilidad de innegable presencia en cualquier texto constitucional, que al igual que el primero mencionado es legitimador del establecimiento de los tributos y por su complejidad debe ser analizado en conjunción con la política, economía, sociología, ética y recaudación, esto en razón de que el contenido del principio confiere equidad y proporcionalidad, lo que lo hace un principio autónomo que posee cuatro manifestaciones: igualdad, no confiscatoriedad, proporcionalidad y progresividad. Es además la garantía individual que permite alcanzar un equilibrio de la justicia social en la distribución de las cargas públicas. El principio de la capacidad contributiva implica que sólo aquellos hechos de la vida social que son índices de capacidad económica pueden ser adoptados por las leyes como presupuesto generador de la obligación tributaria. Más la estructura del tributo y la medida en que cada uno contribuirá a los gastos públicos no está determinada solamente por la capacidad económica del sujeto pasivo, sino también por razones de conveniencia, justicia social y de bien común, ajenas a la capacidad económica.

El principio de progresividad tiene como fundamento la efectiva igualdad, al buscar que la carga tributaria se distribuya de manera proporcional y según la capacidad contributiva del sujeto pasivo, es decir, que exista una mejor distribución de su renta y patrimonio. La progresividad está referida de modo directo al sistema tributario, al conjunto de tributos legalmente establecidos, y no de modo particular a cada uno de los tributos que lo conforman. Un impuesto es financieramente progresivo cuando la alícuota se eleva a medida que aumenta la cantidad gravada y proporcional cuando su alícuota es constante, cualquiera que sea la cantidad gravada. Para que un sistema tributario tienda a la progresividad debe restaurarse el equilibrio, por ello hay que contrabalancear los impuestos indirectos con los directos, los primeros de carácter regresivo y los últimos progresivos.

Principio de proporcionalidad, ha de entenderse como la progresión aritmética a la riqueza gravada. Esto es que a mayor riqueza, mayor impuesto, de manera tal que la alícuota invariable o directamente proporcional al monto de la riqueza es la que realmente expresa un impuesto proporcional en el sentido constitucional. La proporcionalidad es un elemento necesario para ciertos tributos en lo que hace real y efectiva la garantía de la igualdad tributaria, representa una de las bases más sólidas para lograr la equidad. Como garantía del derecho de propiedad significa que la carga tributaria sobre la riqueza debe ser adecuada y racional, o sea, que la presión que el tributo produce sobre la riqueza según la naturaleza de ésta y características del tributo, guarden una cierta medida que para ser justa no exceda lo que aconseja una buena prudencia. La proporcionalidad no debe ser tomada exclusivamente como una progresión aritmética, sino que dentro de ese concepto cabe la proporción geométrica, es decir, la progresividad.

Principio de justicia (igualdad y equidad), tiene como requisito legitimador buscar la justicia de la tributación en orden a las exigencias de igualdad y equidad.

Las garantías constitucionales que se han señalado, no pueden ser consideradas en forma aislada o separada unas de otras, la igualdad no podría cumplirse jurídicamente considerada si no va al auxilio la proporcionalidad, y ésta constituye la base esencial para que la equidad sea real y positiva, se trata de conceptos jurídicos interrelacionados y sujetos a una interpretación integrada y sistemática.

El derecho judicialmente recibido, viviente y operativo de un país dado tiene como equivalentes a la igualdad, la proporcionalidad, la progresividad y la capacidad contributiva, de manera idéntica también la equidad con la no confiscatoriedad.

La igualdad tributaria se vincula con la riqueza de los potenciales contribuyentes, entendiendo por riqueza las distintas manifestaciones de capacidad contributiva, representada por los ingresos, el patrimonio, la circulación y el consumo.

Por su parte la equidad complementa el estatuto del contribuyente, fijándole límites al poder tributario, más allá de los cuales el tributo deviene inequitativo. Esto sucedería cuando la imposición excede el marco de la racionalidad o razonabilidad y cuando el gravamen despoja o exacciona el patrimonio o asfixia la capacidad productiva de los contribuyentes infringiendo el principio de no confiscatoriedad.

Principio de no confiscatoriedad, consagrado en el artículo 317 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, textualmente reza:

“Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio”.

La no confiscatoriedad protege al derecho de propiedad, garantía fundamental en un Estado democrático, lo que se deriva de la libertad, que es uno de los pilares que sirve de base al sistema democrático. De aquí se desprende la necesidad de evitar que el indispensable poder tributario se convierta en un arma de destrucción de la economía y de la sociedad, excediendo los límites más allá de los cuales los integrantes de un país no están dispuestos a tolerar su carga.

La no confiscatoriedad no se traduce en una antinomia entre el derecho de propiedad y el tributo, ya que éste constituye el precio que hay que pagar para vivir en sociedad, lo que exige soportar los gastos del Estado encargado de cumplir y hacer cumplir la constitución; no obstante, debe existir un límite al poder de imposición sin el cual el derecho de propiedad no tendría razón de ser. Ese límite viene dado por el principio de no confiscatoriedad de los impuestos, que debe ser precisado clara y conceptualmente en el texto constitucional, más aun en un Estado federal en el cual el poder tributario es ejercido por distintos entes político territoriales.

Existe confiscatoriedad tributaria cuando el Estado se apropia de los bienes de los contribuyentes, aplicando una norma tributaria en la que el monto llega a extremos insoportables por lo exagerado de su quantum, desbordando así la capacidad contributiva de la persona y vulnerando por esa vía indirecta la propiedad privada. De lo anterior se desprende que la no confiscatoriedad es un límite a la progresividad, y como quiera que esa progresividad atiende, al sistema tributario, igualmente la no confiscatoriedad debe armonizarse dentro de ese sistema tributario constitucional, independientemente que el principio se refiera a un tributo específico.

El exceso en el ejercicio del poder fiscal, puede ser considerado como una verdadera confiscación de bienes vedada por la constitución, ya que debe existir la razonabilidad como medida de la confiscatoriedad de los gravámenes puesto que el poder impositivo ha de ser ejercido de buena fe y para fines públicos, debe establecerse con arreglo a un sistema de imparcialidad y uniformidad, en condiciones razonables y de manera tal que no constituya una confiscación.

La razonabilidad es un presupuesto indispensable en todo el orden jurídico, que se violenta cada vez que hay desproporción entre el fin perseguido por la norma y el medio elegido para concretarlo, un tributo sale de la razonabilidad cuando equivale a una parte substancial del valor del capital o de su renta o de su utilidad, o cuando ocasiona el aniquilamiento del derecho de propiedad en su sustancia o en cualquiera de sus atributos.

Principio de irretroactividad, postulado casi universal, también previsto en la carta fundamental en el artículo 24, que transcrito se lee:

“Ninguna disposición legislativa tendrá efecto retroactivo, excepto cuando imponga menor pena...”

La retroactividad se entiende como la incidencia de la nueva ley que se promulgue en los efectos jurídicos ya generados por situaciones anteriores.

En el ámbito tributario, la ley tributaria tampoco tendrá efecto retroactivo, no obstante, este principio general cuenta con excepciones lícitas relativas a las leyes más benignas en determinadas materias.

La intención de abarcar por la ley tributaria situaciones pasadas a su sanción constituye una evidente manifestación de arbitrariedad por parte del legislador, que a la vez transgredió el principio de capacidad contributiva al tomar la ley situaciones pretéritas que se consideran *jure et de jure* subsistentes a efectos de establecer un tributo y que al ser consideradas retroactivamente repercuten en forma negativa en la exigencia de la equidad, presupuesto constitucional de la tributación.

Para aquellos casos en que el contribuyente ha incorporado a su patrimonio un derecho, la ley tributaria no puede aplicarse retroactivamente afectando una situación definitivamente constituida, por ello es de gran importancia la determinación del momento en que se configura el hecho imponible establecido por la ley que permite el nacimiento de la obligación tributaria, ya que existiría retroactividad si aquél, establecida la temporalidad, ha tenido íntegra realización antes de entrar en vigencia la nueva ley que lo convierte en imponible, y estaríamos en presencia de un agravio constitucional.

La retroactividad sería exigencia constitucional sólo si representa una tutela para el sujeto, o sea, si desde el punto de vista penal la norma es más benigna para el imputado, ya que la ley penal no puede regular hechos cometidos antes de su entrada en vigencia si de alguna manera perjudica la situación de los infractores fiscales.

Principio de acceso a la justicia y principio de la tutela judicial efectiva, previstos en el artículo 26 de nuestra Constitución de la siguiente manera:

“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 principio de la tutela jurisdiccional representa la garantía más sólida de un Estado democrático organizado; la tutela judicial efectiva es un principio general del Derecho, un derecho fundamental de aplicación directa cuya articulación técnica es absoluta e inmediata.

De acuerdo con la doctrina mayoritaria, la existencia de la tutela judicial efectiva obedece al explícito reconocimiento de que los derechos e intereses que el ordenamiento atribuye al individuo sólo son reales y efectivos en la medida en que pueden hacerse valer en caso de conflicto frente al Poder Público. La justiciabilidad de las controversias que se susciten entre los ciudadanos y los poderes públicos, es la garantía más firme, el mejor barómetro de la juridicidad del todo un Estado.

El derecho a la justicia, el derecho a la tutela jurisdiccional efectiva, viene impuesto a todo Estado por principios superiores, garantizar al ciudadano una administración de justicia eficaz es algo inherente a todo Estado.

La tutela jurisdiccional garantiza el acceso al Poder Judicial para obtener la revisión de los actos administrativos de carácter tributario que afectan a los contribuyentes o responsables, consagra la inviolabilidad de la defensa en juicio a fin de lograr poner coto a la exigencia tributaria injusta.

Este postulado ha sido recogido en las constituciones contemporáneas como norma obligatoria supranacional, incluso para la materia tributaria, en la que sin lugar a dudas, los sujetos deben disponer por igual de las mismas y máximas garantías de defensa de sus intereses, libre acceso a la justicia, ante un juez independiente, con limitadas posibilidades de exponer sus argumentos y probarlos.

Principio pecuniario de la obligación tributaria, en el artículo 317 se recogió este principio según el cual *“no podrán establecerse obligaciones tributarias pagaderas en servicios personales”*.

Se consagra el derecho al carácter pecuniario del tributo, como garantía del derecho a la integridad personal, es decir, como una garantía del derecho que tiene toda persona a que se respete su integridad física, psíquica y moral, previsto en el artículo 46 Constitucional.

Principio de la inmunidad tributaria, su función es regular la inmunidad tributaria entre los niveles territoriales del Estado, sin embargo, el Constituyente sólo lo reguló respecto a los impuestos municipales en el artículo 180.

El derecho comparado ofrece soluciones al debatido problema de la inmunidad tributaria del Estado, como principio general, en este sentido, las primeras soluciones fueron dadas por los Estados Unidos con la legendaria sentencia del Juez Marshall, que evolucionó culminando en la doctrina de la inmunidad recíproca, limitada a los bienes y actividades de los órganos gubernamentales, y no de los entes públicos con funciones comerciales o industriales. La doctrina prosperó en países de características similares como Argentina. Pero la solución más acabada la da el derecho brasileño que ha consagrado la misma solución que la norteamericana pero a nivel constitucional. Es sin duda la mejor solución para este problema tan importante y de tan difícil solución, en ausencia de norma obligatoria para los distintos niveles político-territoriales.

Principios que rigen a la Administración Tributaria Nacional

Los recursos tributarios tienen como finalidad promover el bienestar general, para la adecuada elaboración de una política tributaria que se oriente a esos fines, deben tomarse en consideración todos los principios superiores de la tributación.

El principio de la eficiencia de la Administración Tributaria implica entre otras cosas que el Estado controle la evasión y elusión tributarias de la mejor manera posible, puesto que de poco sirve promulgar leyes tributarias si se permite que los contribuyentes desconozcan sus obligaciones fiscales.

Paralelamente a los principios ya esbozados, que podrían agruparse entre los requisitos de justicia material que ha de cumplir el sistema tributario, deben plantearse principios basados en la organización administrativa, así el citado artículo 317 Constitucional, expresamente consagra:

“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”.

El **principio de autonomía** coincide con la atribución a los entes menores de una cuota de poder político, de campos de actuación, de responsabilidades públicas, de poder legislativo y en consecuencia, de la posibilidad de diseñar sus propias políticas. Cuando a dicha autonomía se le califica de financiera, ella ha de traducirse en la posibilidad por parte del sujeto de derecho de que se trate, de tener plena disposición de medios financieros para ejercer las competencias que les son propias, dentro de los límites establecidos en la Constitución y en las leyes nacionales dictadas al efecto.

La autonomía funcional abarca la autonomía organizativa, es decir, la facultad para crear, modificar o suprimir sus unidades y dependencias administrativas, así como definir y administrar su régimen de recursos humanos, potestades a su vez desarrolladas en la propia Ley que rige al Servicio

Estos principios consagradorios de la autonomía de la Administración Tributaria van en plena armonía con el artículo 316 Constitucional que ordena que el sistema tributario se sustentará en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos.

Esbozados a grandes rasgos los principios impositivos y de organización que sirven a los fines de eficacia en la asignación de los recursos, de estabilidad económica y de crecimiento económico, es indudable que el sistema tributario debe estructurarse de tal forma que los ingresos tributarios permitan la cobertura duradera de los gastos. En caso necesario y a corto plazo, el sistema tributario debe suministrar los ingresos suficientes para cubrir nuevos gastos de carácter permanente o de carácter único y extraordinario, y la política tributaria debe estar en condiciones de regular la política coyuntural variando la estructura o procedimientos tributarios.

El sistema tributario debe estructurarse de forma que contribuya a amortiguar automáticamente las fluctuaciones de la actividad económica y orientarlo para que tanto en su totalidad cuanto en los elementos que integran su estructura no obstaculicen el desarrollo y ejerzan una influencia positiva en las fuerzas que lo condicionan.