

# **SOBRE EL PROCESO DE ELABORACIÓN DE LAS NORMAS RELATIVAS AL SISTEMA TRIBUTARIO EN LA CONSTITUCIÓN DE 1999**

Allan R. Brewer-Carías

*Profesor de la Universidad Central de Venezuela*

*Miembro de la Asamblea Nacional Constituyente de 1999*

En este merecido *Libro Homenaje a Gabriel Ruán Santos*, destacado y reconocido administrativista, y apreciado amigo desde hace muchos años; en el cual honrosamente se me ha invitado a participar, pensé que una forma de testimoniarle mi afecto intelectual en esta Obra, era escribiendo sobre el proceso de elaboración de las normas en materia tributaria, y de mi fallido intento personal de participación en ello durante las reuniones de la Comisión Constitucional de la Asamblea Nacional Constituyente celebradas durante unas semanas del mes de octubre de 1999.

En aquella ocasión, los miembros de la Comisión Constitucional tuvimos la tarea de intentar integrar un anteproyecto de Constitución para presentarlo ante la Asamblea, partiendo del contenido de veinte proyectos de partes que se habían preparado en forma asilada por diversas Comisiones que habían sido designadas a tal efecto (que totalizaban cerca de 800 artículos), y que trabajaron durante unas semanas entre septiembre y octubre de 1999. En ese proceso, cuando en la Comisión Constitucional llegó el momento de revisar y trabajar en la integración de las normas sobre el sistema tributario, muy deficientemente presentadas por la respectiva Comisión de lo Económico y Social, el profesor Ruán, indirectamente, y posiblemente de ello no se acuerdo, me prestó invalorable ayuda, al enviarme diversos estudios y documentos que habían sido elaborados en el seno de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario sobre el tema. Para los Constituyentes que no estábamos afiliados a los grupos mayoritarios de la Asamblea que seguían las líneas del Gobierno, nos fue muy difícil disponer de asistencia documental alguna, de manera que lo que todo el trabajo lo teníamos que hacer en solitario. De allí lo importante que fue para mí recibir aquél material, pues me sirvió de orientación para trabajar en dicha Comisión Constitucional, tratando de integrar un texto de normas en materia tributaria, partiendo evidentemente de lo que había sido sometido a la Comisión pero tendiendo en cuenta lo que ya se había revisado y discutido relacionado con la materia, en relación con otras secciones de la Constitución.

Mis esfuerzos por incorporar en la Constitución un articulado en la materia acorde con lo que estimé eran las necesidades constitucionales en ese momento y conforme a las discusiones que ya habíamos tenido de los documentos de casi todas las Comisiones, sin embargo fracasó en medio de acusaciones de toda índole que se formularon contra mí, por razones políticas, por un grupo de constituyentes afectos al partido de gobierno, acusándome insensatamente de querer introducir al anteproyecto normas supuestamente no aprobadas, cuando no había texto alguno que hubiera sido “aprobado”. La consecuencia fue que el texto de normas sobre el sistema tributario quedó exactamente reducido a los dos artículos que había presentado la Comisión respectiva, con la consecuencia de que, al menos en mi criterio, dicha parte resultó, como quedó redactada, entre las más deficientes de la Constitución.

Dichas dos normas que regulan el “sistema tributario” en la Constitución de 1999 en efecto son las siguientes:

**Artículo 316.** El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o la contribuyente, atendiendo al principio de progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población; para ello se sustentará en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos<sup>1</sup>.

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

No podrán establecerse obligaciones tributarias pagaderas en servicios personales.

La evasión fiscal, sin perjuicio de otras sanciones establecidas por la ley, podrá ser castigada penalmente.

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

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

La administración tributaria nacional gozará de autonomía técnica, funcional y financiera de acuerdo con lo aprobado por la Asamblea Nacional y su máxima autoridad será designada por el Presidente o Presidenta de la República, de conformidad con las normas previstas en la ley<sup>2</sup>.

Aparte de estas normas, además, quedaron regadas en el texto constitucional, otras relativas al sistema tributario, en otras secciones y capítulos, especialmente las de los artículos. 156, 167, 179, 180, Disposiciones Transitorias Cuarta y Quinta,

Sobre esta regulación del sistema tributario, durante el funcionamiento de la Asamblea Nacional tuve la ocasión de presentar mis observaciones por escrito, que quedaron plasmadas en tres informes generales que presenté y que fueron: uno, sobre la necesidad de regular constitucionalmente algunos principios del sistema tributario que fue dirigido a la Comisión Constitucional de fecha 13 de octubre de 1999; otro, contenido de una explicación del proceso de integración normativa de las disposiciones tributarias efectuado en la Comisión Constitucional, dirigido al presidente y demás miembros de la Asamblea Nacional Constituyente el 17 de octubre de 1999; y el último, sobre el régimen constitucional del sistema tributario en comunicación dirigida al presidente y demás miembros de la Asamblea Nacional Constituyente en fecha 29 de octubre de 1999.

Esos tres textos configuran las tres primeras partes de este escrito;<sup>3</sup> estando la cuarta parte destinada a recoger mis intervenciones orales y propuestas escritas formuladas

---

<sup>1</sup> La norma tiene su antecedente directo en el artículo 223 de la Constitución de 1961. En ejecución de la misma desde 2001 se sancionó el Código Orgánico Tributario (Ley N° 42), *Gaceta Oficial* N° 37.305 de 17-10-2001.

<sup>2</sup> La norma tiene su antecedente en los artículos 224 y 225 de la Constitución de 1961. En ejecución de la misma desde 2001 se dictó la Ley del Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria (Ley N° 53), *Gaceta Oficial* N° 37.320 de 08-11-2001

<sup>3</sup> Los textos de los informes pueden leerse también en de Allan R. Brewer-Carías, *Debate Constituyente* (Aportes a la Asamblea Nacional Constituyente), Tomo III, Fundación de Derecho Público, Editorial jurídica Venezolana, Caracas 1999.

durante las sesiones de la Asamblea Nacional Constituyente, cuando se discutieron y aprobaron las normas sobre el sistema tributario del proyecto de Constitución.<sup>4</sup>

Son documentos que en algo pueden ser de utilidad para los interesados en saber algo más del proceso de elaboración de las normas tributarias de la Constitución de 1999.

## **I. LA NECESIDAD DE REGULAR CONSTITUCIONALMENTE ALGUNOS PRINCIPIOS DEL SISTEMA TRIBUTARIO**

En la comunicación dirigida al Presidente de la Comisión Constitucional el 13 de octubre de 1999, en pleno proceso de integración normativa del anteproyecto de Constitución, expuse lo que fue mi criterio y mis propuestas sobre la necesidad de regular constitucionalmente los principios del sistema tributario, con el siguiente texto:

### *1. El régimen tributario en la Constitución de 1961*

La Constitución de 1961 establece las siguientes escuetas normas relativas al sistema tributario:

*Artículo 223.* El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas según la capacidad económica del contribuyente, atendiendo al principio de la progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida del pueblo.

*Artículo 224.* No podrá cobrarse ningún impuesto u otra contribución que no esté establecido por ley, ni concederse exenciones ni exoneraciones de los mismos sino en los casos por ella previstos.

*Artículo 225.* No podrá establecerse ningún impuesto pagadero en servicio personal.

*Artículo 226.* La ley que establezca o modifique un impuesto u otra contribución deberá fijar un término previo a su aplicación. Si no lo hiciere, no podrá aplicarse sino sesenta días después de haber quedado promulgada.

Esta disposición no limita las facultades extraordinarias que se acuerden al Ejecutivo Nacional en los casos previstos en esta Constitución".

Además de estas normas generales, la Constitución establece competencias tributarias expresas en las competencias del Poder Nacional y del Municipio, sin indicar materias tributarias para los Estados, pudiendo deducirse las mismas, residualmente, como las referidas al impuesto al consumo, no desarrolladas, sin embargo, por los Estados, pudiendo deducirse las mismas, al impuesto al consumo, no desarrolladas, sin embargo, por los Estados.

En el *Proyecto* de Nueva Constitución, dada el reforzamiento de la forma federal del Estado montada sobre una política de descentralización política bien definida, con competencias tributarias definidas en los tres niveles de gobierno, Nacional, Estatal y Municipal, estimamos que resulta indispensable regular normas básicas del sistema financiero acorde con le nuevo esquema descentralizador.

Por ello, con ocasión de la elaboración del Anteproyecto de Constitución, producto del trabajo de las *Comisiones de la Asamblea Nacional Constituyente*, y ante la insuficiencia aparente de normas sobre la materia, sugerimos incluir en el Anteproyecto un conjunto de normas relativas al sistema financiero pendientes de su integración con las que produjera la Comisión respectiva. Se produjo un lamentable incidente, del cual se dedujo sin razón, que

---

<sup>4</sup> Los textos de las intervenciones orales y votos salvados pueden leerse también en el *Diario de Debates*, Asamblea Nacional Constituyente, Caracas 1999.

tratábamos de incluir normas en el Anteproyecto no aprobadas por la Comisión, lo cual no fue cierto. Ello fue lo que motivó que dirigiera al Presidente y demás miembros de la Comisión Constitucional, la mencionada comunicación de 13 de octubre de 1999, en la cual expuse lo siguiente:

En relación con la incomprensión injustificada que se ha producido en torno a los trabajos de integración del Anteproyecto de Constitución y la previsión de unas normas que debían agrupar el articulado relativo a los principios generales al Sistema Tributario, debo señalarle que con ello lo que se trató de hacer fue, precisamente, integrar coherentemente principios que habían quedado dispersos y pendientes de regulación en las discusiones realizadas en las sesiones de la Comisión durante la semana pasada, en todas y cada una de las ponencias de las 20 Comisiones; y que para el día lunes 11-10-99 a mediodía no se habían presentado por la Comisión respectiva. Sobre la carencia de esa normativa recuerdo haberle comentado en algún momento de las interminables horas de trabajo de la semana pasada.

A continuación le explico el "origen" de las normas tributarias mencionadas, partiendo del supuesto de que uno de los temas de mayor importancia en el Anteproyecto de Constitución es el tema tributario, porque por primera vez en el constitucionalismo venezolano de este siglo se atribuyen expresamente a los Estados, potestades tributarias en diversas materias, particularmente en relación con los impuestos al consumo.

Al considerarse estas materias en la Comisión Constitucional, al estudiarse el Informe relativo a Estados y Municipios y a la forma federal del Estado, quedaron pendientes de integrar normativamente esas disposiciones con normas generales de orden tributario.

Ello motivó, básicamente, la labor de integración normativa referida, que explicamos a continuación:

## 2. *Las limitaciones a los Estados y Municipios en materia de impuestos al consumo y circulación de bienes*

En *primer lugar*, resultaba elemental la necesidad de retener en la Nueva Constitución, y que no aparecía en ninguno de los papeles elaborados, la limitación a los Estados y Municipios en materia de impuestos al consumo que tradicionalmente se ha incluido en las Constituciones anteriores y que regulan los artículos 18 y 34 de la Constitución de 1961, así:

*Artículo 18* Los Estados no podrán:

- 1° Crear aduanas ni impuestos de importación, de exportación o de tránsito sobre bienes extranjeros o nacionales o sobre las demás materias rentísticas de la competencia nacional o municipal.
- 2° Gravar bienes de consumo antes de que entren en circulación dentro de su territorio.
- 3° Prohibir el consumo de bienes producidos fuera de su territorio, ni gravarlos en forma diferente a los producidos en él.
- 4° Crear impuestos sobre el ganado en pie o sobre sus productos o subproductos.

*Artículo 34.* Los Municipios estarán sujetos a las limitaciones establecidas en el artículo 18 de esta Constitución y no podrán gravar los productos de la agricultura, la cría y la pesquería de animales comestibles, con otros impuestos que los ordinarios sobre detalles de comercio.

Esto motivó la redacción de un artículo para la parte del Anteproyecto relativo a la materia tributaria, que siguiendo los criterios técnicos de especialistas de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario, quedó redactado así:

**Artículo ---.** Los Estados y Municipios no podrán:

1. Crear aduanas ni impuestos de importación, de exportación o de tránsito sobre bienes o actividades procedentes del exterior o de Venezuela.
2. Gravar bienes muebles ubicados fuera de su territorio o actividades realizadas fuera del mismo.
3. Gravar el consumo de bienes producidos fuera de su territorio en forma o medida diferentes a los producidos en él.
4. Crear tributos en las actividades cuya gravabilidad haya sido reservada a otras entidades político-territoriales o utilizar hechos o bases impositivas sustancialmente iguales a las de los tributos atribuidos exclusivamente por esta Constitución o las leyes nacionales a los otros niveles, salvo lo dispuesto en el artículo siguiente.

**Artículo ---.** De conformidad con esta Constitución y las leyes nacionales, los Estados y Municipios podrán compartir con la República la regulación, la recaudación, la administración y los rendimientos de los tributos.

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

### 3. *La inmunidad tributaria de los entes territoriales*

En *segundo lugar*, con motivo de la distribución de la potestad tributaria entre los tres niveles del Poder Público: Nacional, Estatal y Municipal, se planteó en la Comisión Constitucional, al discutirse la ponencia sobre Estados y Municipios, la propuesta del Ponente Profesor Aristóbulo Istúriz de incorporar una norma sobre inmunidad tributaria de los entes territoriales y particularmente, en relación con los impuestos municipales y su extensión a las empresas del Estado, en particular respecto de las empresas, de la Industria Petrolera Nacionalizada.

Ello motivó la necesidad de elaborar unas normas técnicas sobre esa distribución territorial de las competencias tributarias previéndose la propuesta del Profesor Istúriz que había sido aprobada, por lo que las siguientes normas fueron llevadas a la parte que debía regular el tema tributario, con el siguiente texto:

**Artículo ---.** Las entidades político-territoriales gozarán de inmunidad impositiva. La inmunidad tributaria frente a la potestad impositiva municipal se extiende a las personas jurídicas estatales. Las relaciones entre los poderes tributarios de la República, de los Estados y de los Municipios estarán regidas por los principios de territorialidad, autonomía, suficiencia, económica, equilibrio fiscal, coordinación y solidaridad interterritorial.

**Artículo ---.** El sistema tributario propiciará la corresponsabilidad fiscal de las entidades político-territoriales, a fin de lograr que estas últimas obtengan sus recursos con la participación del esfuerzo de sus propios habitantes.

### 4. *El régimen de los derechos individuales aplicables a los tributos*

En *tercer lugar*, la regulación del conjunto de derechos individuales, sociales y económicos, producto del trabajo de las Comisiones respectivas, originó la inclusión de un elenco de derechos en el Título sobre Derechos y Garantías, que motivó la referencia en las normas tributarias a los principios de la no discriminación y a la igualdad (art. 26 del anteproyecto), la prohibición de la confiscación (art. 120 del anteproyecto), el principio de la irretroactividad de las leyes (art. 30 del anteproyecto), el acceso a la justicia (art. 32 del

anteproyecto), la libertad personal (art. 51 del anteproyecto), la inviolabilidad del domicilio (art. 54 del anteproyecto) y la protección a la vida privada (arts. 55 y 67 del anteproyecto).

Con fundamento en estas normas aprobadas por la Comisión Constitucional, se resumieron los principios en ellas contenidas, para reafirmarlos en materia tributaria, pero sin agregar nada nuevo, precisamente para integrar normativamente el Proyecto, con el siguiente texto:

**Artículo ---.** Se prohíbe:

1. Tratar en modo desigual o discriminatorio a los contribuyentes que se encuentren en situación equivalente.
2. Dar efectos confiscatorios a los tributos, a los accesorios de los tributos y a las sanciones.
3. Exigir el pago de tributos sobre hechos imposables ocurridos antes del inicio de la vigencia de la ley que los hubiera creado o modificado o en el mismo periodo fiscal en que haya sido promulgada dicha ley.
4. Establecer algún tributo pagadero en servicio personal.
5. Impedir u obstaculizar el acceso a la administración de justicia, con el objeto de asegurar el cobro de los tributos.
6. Autorizar la conversión de las sanciones pecuniarias en penas privativas de la libertad, así como también condonar o dispensar individualmente de estas últimas previo pago de las deudas tributarias.
7. Allanar el domicilio o residencia del sujeto pasivo de la obligación tributaria, salvo que se trate de cumplir una orden judicial o de impedir la perpetración de un delito.
8. Interferir la privacidad de las comunicaciones efectuadas directamente o a través de medios impresos, telefónicos, electrónicos y cualquier otro medio de comunicación, salvo que se trate de ejecutar una orden judicial en los casos previstos por la ley.

El ordinal 4º de esta norma es el texto del artículo 225 de la Constitución de 1961 que debería retenerse en la nueva Constitución.

##### 5. *Los principios de la Administración Tributaria*

En *cuarto lugar*, al regularse en el Título relativo al Poder Público los principios básicos relativos a la Administración Pública en la propuesta formulada tanto por la Comisión del Poder Público como del Poder Ejecutivo se estimó, por razones de integración normativa, que debían trasladarse esos principios al tema de la Administración Tributaria, por lo que se incluyó un proyecto de norma que recogiera los progresos institucionales derivados de la experiencia del Seniat, así:

**Artículo ---.** De conformidad con la ley, la Administración Tributaria estará dotada de autonomía funcional y tendrá las funciones de dictar normas e instrucciones, informar, recaudar, ejercer control administrativo, fiscalizar e investigar en la aplicación de las leyes tributarias y sus reglamentos.

La ley nacional regula a las funciones de la Administración Tributaria y los medios de impugnación de sus actos, sin que ello impida u obstaculice el acceso a la administración de justicia. El ejercicio de recursos administrativos y judiciales suspenderá, los efectos del acto recurrido.

Las autoridades de todo orden pertenecientes a la República, a los Estados y a los Municipios y los particulares están obligados a prestar su concurso a los órganos y funcionarios de la Administración Tributaria para el cumplimiento a las funciones que le asigna esta Constitución.

## 6. *Los principios generales del sistema tributario*

En *quinto lugar*, se incorporaron al Anteproyecto las tres escuetas normas que están en la Constitución de 1961, que son las únicas que recoge el Proyecto presentado por la Comisión de lo Económico y Social, con el siguiente texto:

**Artículo ---.** El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del contribuyente, atendiendo al principio de progresividad así como a la protección de la economía nacional y a la elevación del nivel de vida del ciudadano.

**Artículo ---.** La carga fiscal que deberán soportar los contribuyentes por causa del pago de los tributos atenderá al disfrute general de servicios públicos, a la preservación del ingreso mínimo vital, a la preservación de la fuente de riqueza, así como también a la multiplicidad de tributos y al carácter global del sistema tributario, con el objeto de no exceder la capacidad contributiva.

**Artículo ---.** La creación, modificación o supresión de tributos así como el establecimiento de sus elementos esenciales, sólo se hará por ley tributaria de carácter especial y según las potestades atribuidas por esta Constitución y las leyes nacionales a la República, a los Estados y a los Municipios. Igual disposición regirá para la concesión de exenciones, exoneraciones y demás beneficios fiscales.

Las normas tributarias tienen vigencia en el ámbito espacial sometido a la potestad del órgano competente para crearlas.

No se podrá delegar la creación de tributos, ni la definición y fijación de sus elementos esenciales.

Sólo la ley nacional tipificará las infracciones tributarias y dispondrá las sanciones aplicables y en ningún caso podrán delegarse dichas atribuciones.

Los reglamentos sólo podrán desarrollar las leyes tributarias y asegurar su aplicación, pero no podrán tener efectos jurídicos que modifiquen o establezcan elementos esenciales de los tributos o regular materias reservadas a la competencia legislativa. Tampoco podrán establecer procedimientos tributarios ni exigir el cumplimiento de deberes formales y requisitos que no estén previstos en la Ley.

**Artículo ---.** La ley que establezca o modifique un tributo deberá fijar un término previo a su aplicación. Si no lo hiciere, no podrá aplicarse sino sesenta días continuos después de haber quedado promulgada.

La ley tributaria no tendrá efecto retroactivo, pero las disposiciones legales que supriman o reduzcan sanciones se aplicarán a los hechos pasados y a los efectos presentes que de los mismos subsistan.

Por razones de técnica constitucional tributaria y en virtud de ampliarse las potestades tributarias de los Estados y Municipios se estimó indispensable como parte de la integración normativa complementarla con el principio de la relación entre la carga tributaria de los tres niveles del Estado y la retribución en servicios al contribuyente.

Para la redacción de las normas que se pensaba proponer se tomó en cuenta el texto de la propuesta formulada a la Asamblea Nacional Constituyente por la Asociación Venezolana de Derecho Tributario.

## II. LA EXPLICACIÓN DEL PROCESO DE INTEGRACIÓN NORMATIVA DE LAS DISPOSICIONES TRIBUTARIAS

Posteriormente, mediante comunicación que cuatro días después, el 17 de octubre de 1999, dirigí directamente al Presidente y demás miembros de la Asamblea Nacional Constituyente, específicamente me referí al incidente ocurrido en los trabajos de la Comisión Constitucional, particularmente el día lunes 11 de octubre, cuando decidí retirarme de los mismos por el desconsiderado e irrespetuoso trato que recibí de parte de

asesores de algún Constituyente; incidente que, posteriormente, originó ataques injustos, desconsiderados y malsanos contra mi persona, por unos cuantos constituyentes, afortunadamente pocos, que lamentablemente lo que lograron en su momento fue afectar el trabajo de la Asamblea que, en su mayoría, estaba compuesta por personas calificadas y destacadas en sus áreas respectivas de actividad.

Esos pocos constituyentes hicieron mucho daño a la Asamblea y a la labor constituyente que el pueblo nos había encomendado a todos, al punto de empujar a la Comisión de Coordinación a adoptar una absurda, arbitraria e insólita "medida pre cautelativa" de suspenderme en mis actividades en la Comisión Constitucional – sin efecto alguno por supuesto –, de las cuales voluntaria y formalmente ya me había retirado el mismo día lunes 11 de octubre de 1999.

El texto de ese segundo informe que elaboré sobre la materia es el siguiente:

#### 1. *La maniobra conspirativa*

Debo denunciar toda esta maniobra, como urdida por un grupo de constituyentes mezquinos, egoístas y cobardes que buscan entorpecer el trabajo de la Constitución y limitar mi actividad y posición en la Asamblea.

En todo este desagradable incidente, debo recalcar que no he cometido error alguno, ni he reconocido haber cometido algún error.

He dicho que asumí y realicé el trabajo de integración normativa que se me encargó por unanimidad, con todo el ánimo de colaborar para poder sacar un buen Anteproyecto, con la mejor buena fe. La conclusión que resulta de todo esto, y ya me lo habían advertido, es que quizás no valía la pena el esfuerzo, pues en todo caso, la jauría saldría contra mi, hiciese lo que hiciese.

Las normas tributarias que iba a proponer incluir en el texto, producto de la labor de integración normativa derivaron de los trabajos de las diversas Comisiones y de la absoluta insuficiencia de las que la Comisión de lo Económico y Social había propuesto en sus papeles iniciales, confirmada esta insuficiencia con las tres normas sobre la materia que están en el Anteproyecto presentado el 12-10- 99 a la Asamblea.

Las normas que había pensado proponer, por tanto, no son ningún "contrabando" ni responden a "oscuros intereses económicos". Los que responden a intereses bastardos son los que han sugerido o dicho eso, principalmente por ignorancia o afán de protagonismo político por estar en campaña electoral.

Las normas tributarias propuestas, insisto, responden al trabajo que se hizo en las diversas Comisiones de la Asamblea sobre Estados y Municipios, del Poder Público, del Poder Ejecutivo y de Derechos, Deberes y Garantías, que resultaba necesario e indispensable integrar para responder a lo decidido entre ellas, que los señores asesores de la Comisión de lo Económico y Social simplemente desconocían.

Las referidas normas pretendían integrar el sistema tributario como un todo dada la distribución del poder tributario en los tres niveles territoriales del Poder Público: Nacional, Estatal Municipal, teniendo en cuenta que por primera vez en nuestro constitucionalismo se le asigna expresamente potestad tributaria a los Estados, particularmente en materia de impuesto al consumo.

Los artículos propuestos por la Comisión de lo Económico y Social en la materia, en realidad, sólo son una copia incompleta de las escuetas normas de la Constitución de 1961,



lo que con mayor razón obligaba a realizar el proceso de integración normativa que como cualquier alumno de primer año de derecho lo sabe, es un proceso que busca deducir de la normativa expresa de un ordenamiento, sin cambiarlo, normas que llenen las lagunas de la ley, pues si bien éstas pueden existir, en cambio, no hay ni puede haber lagunas del derecho, que es un todo, y que, precisamente, hay que integrarlo.

Eso fue lo que se trató de hacer de la mejor buena fe y voluntad. Pero la respuesta, como era de esperarse, fue la jauría desatada que desconociendo los derechos a la presunción de inocencia, a la defensa y a la reputación y el honor, que irónicamente los constituyentes buscan reforzar en la Nueva Constitución, no aguantó su mezquindad y se lanzó a acusar sin ningún fundamento, con el sólo afán de destruir.

## 2. *El trabajo de integración normativa y su incompreensión*

Como Uds. saben, efectivamente participé, como tantos otros miembros de la Comisión Constitucional, en todas y cada una de las sesiones de la misma, desarrolladas desde el día martes 5 de octubre hasta el día 11 de octubre, desde las primeras horas de la mañana de cada día hasta horas de la madrugada del día siguiente, en las cuales se consideraron las 20 ponencias de los Informes de las Comisiones de la Asamblea. Ello me permitió tener un conocimiento preciso de todo lo que allí se discutió y, además, tener la visión general de lo que se trató a todo lo largo de esa semana, lo que me permitió poder formular planteamientos y propuestas así como sugerencias para el concatenamiento de normas, en materialmente casi todas las ponencias presentadas.

Por ello, cuando el Presidente de la Comisión Constitucional, Dr. Hermann Escarrá propuso mi nombre para que presidiera la *Subcomisión de Integración Normativa* del Anteproyecto de Constitución, para lo cual fui designado por unanimidad, acepté gustosamente el encargo, pues tenía todos los elementos necesarios para colaborar en esa tarea.

La labor de integración normativa del Anteproyecto, por supuesto, no consistía en engrapar, una tras de otra, las ponencias presentadas, sino primero, hacer un esfuerzo de sistematización para que el Anteproyecto respondiera a categorías en Títulos, Capítulos y Secciones coherentes; segundo, ubicar en las partes correspondientes las normas respectivas; tercero, tratar de eliminar repeticiones, y por último, interpretar lo decidido en las discusiones de las ponencias, para poder integrar normas, respetando lo decidido.

Como antes he dicho y lo sabe un estudiante del primer año de derecho, la integración del derecho es el proceso interpretativo que permite establecer una norma, llenando un vacío legal, en virtud de que no puede haber vacío del derecho. Este, en cada ordenamiento es un todo íntegro, por lo que los vacíos legales no significan que no existan normas; lo que hay es que integrarlas para llenarlos de manera que la plenitud del orden jurídico quede asegurada.

El mismo proceso había que hacerlo en la integración normativa del Anteproyecto de Constitución, y eso fue lo que estime que debía hacerse en lo que se refiere a las normas generales de carácter tributario en el Anteproyecto.

## 3. *Las normas tributarias producto de la labor de integración normativa*

Debe señalarse, por otra parte, que el tema tributario no aparece como competencia expresa de ninguna de las 20 Comisiones de la Asamblea, y sólo en la Comisión de lo Económico y Social aparece la mención a la "Hacienda Pública", tema que dándole la

amplitud necesaria podría incluir la temática tributaria. Ello, sin embargo, desde hace lustros ya no es así, desde el momento en el cual el Código Orgánico Tributario regula el tema tributario separado de la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional.

Ahora bien, de las discusiones de las diversas Comisiones habían venido quedando cabos sueltos en materia tributaria que debían ser integrados en un conjunto normativo, y que no aparecían regulados en los primeros papeles que había presentado la Comisión de lo Económico y Social, en los cuales sólo se incluían tres normas generales sobre el tema tributario, las mismas tres que aparecen en el Anteproyecto repartido el 12 de octubre de 1999, y que son repetición casi exacta de tres de las seis normas sobre aspectos generales tributarios que tiene de la Constitución de 1961.

Precisamente por ello, antes de la entrega final de la ponencia de la Comisión de lo Económico y Social, en la tarde del lunes 11 de octubre, había advertido sobre el vacío constitucional que podía producirse en la materia, lo que incluso, como comentario general, en algún momento referí al Presidente de la Comisión, y preparé un conjunto de normas que podían contribuir a llenar dicho vacío y que se destinaban a la discusión con los responsables del tema; normas todas de carácter absolutamente técnico que, incluso, fueron redactadas siguiendo el texto que sobre la materia fuera publicado por la Asociación Venezolana de Derecho Tributario; institución de reputación nacional e internacional incuestionable.

La manera abrupta y ciega como reaccionó el constituyente que presidía la Comisión de lo Económico y Social, y sus asesores, impidió toda posibilidad de diálogo y el trabajo de integración normativa quedó truncado.

Las referidas normas se habían agrupado en una Sección más de las Disposiciones Generales relativas al Poder Público y tenían el siguiente texto:

*Título IV: Del Poder Público*  
*Capítulo I: Disposiciones Generales*  
*Sección V: Del Sistema Tributario*

**Artículo ---.** El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del contribuyente, atendiendo al principio de progresividad así como a la protección de la economía nacional y a la elevación del nivel de vida del ciudadano.

**Artículo ---.** La carga fiscal que deberán soportar los contribuyentes por causa del pago de los tributos atenderá al disfrute general de servicios públicos, a la preservación del ingreso mínimo vital, a la preservación de la fuente de riqueza, así como también a la multiplicidad de tributos y al carácter global del sistema tributario, con el objeto de no exceder la capacidad contributiva.

**Artículo ---.** La creación, modificación o supresión de tributos así como el establecimiento de sus elementos esenciales, sólo se hará por ley tributaria de carácter especial y según las potestades atribuidas por esta Constitución y las leyes nacionales a la República, a los Estados y a los Municipios. Igual disposición regirá para la concesión de exenciones, exoneraciones y demás beneficios fiscales.

Las normas tributarias tienen vigencia en el ámbito espacial sometido a la potestad del órgano competente para crearlas.

No se podrá delegar la creación de tributos, ni la definición y fijación de sus elementos esenciales.

Sólo la ley nacional tipificará las infracciones tributarias y dispondrá las sanciones aplicables y en ningún caso podrán delegarse dichas atribuciones.

Los reglamentos sólo podrán desarrollar las leyes tributarias y asegurar su aplicación, pero no podrán tener efectos jurídicos que modifiquen o establezcan elementos esenciales de los tributos o regular materias reservadas a la competencia legislativa. Tampoco podrán establecer procedimientos tributarios ni exigir el cumplimiento de deberes formales y requisitos que no estén previstos en la Ley.

**Artículo ---.** La ley que establezca o modifique un tributo deberá fijar un término previo a su aplicación. Si no lo hiciere, no podrá aplicarse sino sesenta días continuos después de haber quedado promulgada.

La ley tributaria no tendrá efecto retroactivo, pero las disposiciones legales que supriman o reduzcan sanciones se aplicarán a los hechos pasados y a los efectos presentes que de los mismos subsistan.

**Artículo ---.** Se prohíbe:

1. Tratar en modo desigual o discriminatorio a los contribuyentes que se encuentren en situación equivalente.
2. Dar efectos confiscatorios a los tributos, a los accesorios de los tributos y a las sanciones.
3. Exigir el pago de tributos sobre hechos imposables ocurridos antes del inicio de la vigencia de la ley que los hubiera creado o modificado o en el mismo período fiscal en que haya sido promulgada dicha ley.
4. Establecer algún tributo pagadero en servicio personal.
5. Impedir u obstaculizar el acceso a la administración de justicia, con el objeto de asegurar el cobro de los tributos.
6. Autorizar la conversión de las sanciones pecuniarias en penas privativas de la libertad, así como también condonar o dispensar individualmente de estas últimas previo pago de las deudas tributarias.
7. Allanar el domicilio o residencia del sujeto pasivo de la obligación tributaria, salvo que se trate de cumplir una orden judicial o de impedir la perpetración de un delito.
8. Interferir la privacidad de las comunicaciones efectuadas directamente o a través de medios impresos, telefónicos, electrónicos y cualquier otro medio de comunicación, salvo que se trate de ejecutar una orden judicial en los casos previstos por la ley.

**Artículo ---.** Las entidades político-territoriales gozarán de inmunidad impositiva. La inmunidad tributaria frente a la potestad impositiva municipal se extiende a las personas jurídicas estatales. Las relaciones entre los poderes tributarios de la República, de los Estados y de los Municipios estarán regidas por los principios de territorialidad, autonomía, suficiencia, económica, equilibrio fiscal, coordinación y solidaridad interterritorial.

**Artículo ---.** El sistema tributario propiciará la corresponsabilidad fiscal de las entidades político-territoriales, a fin de lograr que estas últimas obtengan sus recursos con la participación del esfuerzo de sus propios habitantes.

**Artículo ---.** Los Estados y Municipios no podrán:

1. Crear aduanas ni impuestos de importación, de exportación o de tránsito sobre bienes o actividades procedentes del exterior o de Venezuela.
2. Gravar bienes muebles ubicados fuera de su territorio o actividades realizadas fuera del mismo.
3. Gravar el consumo de bienes producidos fuera de su territorio en forma o medida diferentes a los producidos en él.
4. Crear tributos en las actividades cuya gravabilidad haya sido reservada a otras entidades político-territoriales o utilizar hechos o bases imposables sustancialmente iguales a las de los tributos atribuidos exclusivamente por esta Constitución o las leyes nacionales a los otros niveles, salvo lo dispuesto en el artículo siguiente.

**Artículo ---.** De conformidad con esta Constitución y las leyes nacionales, los Estados y Municipios podrán compartir con la República la regulación, la recaudación, la administración y los rendimientos de los tributos.

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

**Artículo ---.** De conformidad con la ley, la Administración Tributaria estará dotada de autonomía funcional y tendrá las funciones de dictar normas e instrucciones, informar, recaudar, ejercer control administrativo, fiscalizar e investigar en la aplicación de las leyes tributarias y sus reglamentos.

La ley nacional regulará a las funciones de la Administración Tributaria y los medios de impugnación de sus actos, sin que ello impida u obstaculice el acceso a la administración de justicia. El ejercicio de recursos administrativos y judiciales suspenderá, los efectos del acto recurrido.

Las autoridades de todo orden pertenecientes a la República, a los Estados y a los Municipios y los particulares están obligados a prestar su concurso a los órganos y funcionarios de la Administración Tributaria para el cumplimiento de las funciones que le asigna esta Constitución.

En la elaboración del referido conjunto normativo no hubo ningún error de mi parte; lo que hice fue tratar de cumplir de la mejor buena fe y voluntad de trabajo, lo que se me había requerido, conforme a lo que significa un proceso de integración normativa. Quizás algunos de los Constituyentes que reaccionaron violentamente contra tal trabajo, no entendieron y quizás aún no entienden qué es eso de "integración normativa".

Insisto, no hubo, por tanto, error alguno de mi parte y mucho menos he admitido haber cometido algún error, como leí que algún constituyente había afirmado en la prensa. Yo ni cometí error ni reconocí en forma alguna haber cometido algún error.

Lo que he dicho es que realicé el trabajo que requería la integración normativa del Anteproyecto, al haber previsto normas sobre el régimen tributario en general, para llenar el vacío constitucional que preveía podía resultar, y que tenían su motivación tanto en las discusiones de las diversas Comisiones que algunos constituyentes no conocían ni aún conocen, como en la carencia de los papeles presentados por la Comisión de lo Económico y Social.

#### 4. *Los objetivos del sistema tributario*

¿Cómo se integraron dichas normas sobre el sistema tributario?

Eso es lo que quiero explicarles, con todo detalle, a continuación, partiendo del supuesto de que una Nueva Constitución, (que regula una Federación Descentralizada), como la que tenemos que elaborar en sustitución de la Constitución de 1961, (que regula una Federación Centralizada), con importantísimas reformas e innovaciones en materia tributaria derivadas de la acentuación de la forma Federal del Estado y de la descentralización política, no puede, por ningún respecto, contentarse con repetir en forma incluso incompleta las normas de la Constitución de 1961, pues ello simplemente sería contradictorio con los cambios en la estructura del Estado que se buscan.

Con fundamento en ello, la necesidad de normas generales nuevas en materia tributaria, derivaba, en primer lugar, de la ponencia de la Comisión sobre Estados, Municipios y Forma del Estado que se discutió en la Comisión Constitucional, y que resultó en la atribución de importantes potestades tributarias a los Estados, lo que ocurre por primera vez en nuestro constitucionalismo en los últimos 150 años. También derivaba de la Ponencia de la Comisión del Poder Público, sobre competencias del Poder Nacional en materia

tributaria y de la Ponencia de la Comisión de Derechos, Deberes y Garantías, sobre derechos individuales.

En consecuencia, habiéndose distribuido y redistribuido la potestad tributaria del Estado entre la República, los Estados y los Municipios, ello exigía la inclusión, en la Constitución, por integración normativa, de un conjunto de normas que se refirieran, precisamente, al sistema tributario en su conjunto, abarcando los tres niveles de competencia y las relaciones de ellos entre sí.

La norma del artículo 223 de la Constitución de 1961, sin duda, era insuficiente para responder a la nueva estructura propuesta para la Nueva Constitución. Dicha norma, en efecto, dispone lo siguiente:

**Artículo 223** El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas según la capacidad económica del contribuyente, atendiendo al principio de la progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida del pueblo.

Esa norma se repite básicamente en el artículo 370 del Anteproyecto presentado el 12-10-99, así:

**Artículo 370** Todos están obligados a contribuir al sostenimiento de las cargas públicas. El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del contribuyente, atendiendo al principio de progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de la población, atendiendo a un sistema eficiente para la recaudación de los tributos.

Esta norma, ante todo, debía y debe corregirse pues la primera frase que regula "el deber de contribuir con las cargas públicas", ya estaba incluido en el artículo 141 del Anteproyecto del 12-10-99, en el Capítulo relativo a los Deberes Constitucionales, por lo que debía ser eliminada. De eso se trata, precisamente, un aspecto de la labor de integración normativa.

Pero la necesaria integración de los tres niveles de tributación (nacional, estatal y municipal) en un sólo sistema, exigía la integración de una norma complementaria que la regulara, exigiendo además que se precisara lo que significa la primacía del ciudadano en relación a la tributación y que la Nueva Constitución tiene que reflejar por mandato del *Referéndum* del 25 de abril: que los impuestos que pague el ciudadano se le reviertan en servicios públicos efectivos. Por ello, propusimos la inclusión de las siguientes normas como consecuencia de la labor de integración normativa, las cuales no son sino un complemento y desarrollo del texto del artículo 223 de la Constitución de 1961 y del artículo 370 del Anteproyecto del 12-10-99:

**Artículo ---.** El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del contribuyente, atendiendo al principio de progresividad así como a la protección de la economía nacional y a la elevación del nivel de vida del ciudadano.

**Artículo ---.** La carga fiscal que deberán soportar los contribuyentes por causa del pago de los tributos atenderá al disfrute general de servicios públicos, a la preservación del ingreso mínimo vital, a la preservación de la fuente de riqueza, así como también a la multiplicidad de tributos y al carácter global del sistema tributario, con el objeto de no exceder la capacidad contributiva.

Por supuesto, nadie que sea racional podría encontrar en esta norma alguna oculta o maligna intención de beneficiar alguna persona o grupo económico en particular, pues lo que se persigue con ella es el beneficio de todos los ciudadanos frente al poder tributario

del Estado, ahora en forma reforzada, distribuido entre la República, los Estados y Municipios.

##### 5. *El principio de la legalidad tributaria*

En cuanto a las normas sobre legalidad de los tributos, las mismas han estado en la Constitución de 1961 con el siguiente texto:

**Artículo 224.** No podrá cobrarse ningún impuesto u otra contribución que no estén establecidos por ley, ni concederse exenciones ni exoneraciones de los mismos sino en los casos por ella previstos.

**Artículo 226.** La ley que establezca o modifique un impuesto u otra contribución deberá fijar un término previo a su aplicación. Si no lo hiciere, no podrá aplicarse sino sesenta días después de haber quedado promulgada.

En el Anteproyecto, dichas normas aparecen con el siguiente texto:

**Artículo 371.** No podrá cobrarse ningún impuesto, tasas, y otras contribuciones que no estén establecidos en la ley, ni concederse exenciones y rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por las leyes que crean los respectivos tributos. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio.

**Artículo 372.** Toda ley tributaria deberá fijar un lapso de entrada en vigencia. En ausencia del mismo se entenderá fijado en sesenta días continuos.

Precisamente, con motivo de los nuevos poderes tributarios atribuidos a los Estados, como consecuencia de la labor de integración normativa, estimamos que había que reforzar los elementos del principio de la legalidad tributaria, haciendo referencia a los tres niveles del Poder Público (Nacional, Estatal y Municipal), y precisando lo que no debía regularse por Reglamento.

Además, con motivo de la aprobación por la Comisión de Derechos Humanos del principio de la irretroactividad de la Ley, salvo cuando imponga menor pena, sanción o carga (artículo 30 del Anteproyecto del 11-10-99), por razón de integración normativa estimamos que el mismo principio debía reafirmarse en materia tributaria, con especial referencia, conforme al mismo principio, a la retroactividad de las normas beneficiosas para el contribuyente como la supresión o reducción de sanciones, aplicando los elementos claves de interpretación de la retroactividad conforme a la jurisprudencia de la Corte Suprema. Por ello, las referidas normas sobre legalidad tributaria, se integraron las siguientes normas:

**Artículo ---.** La creación, modificación o supresión de tributos así como el establecimiento de sus elementos esenciales, sólo se hará por ley tributaria de carácter especial y según las potestades atribuidas por esta Constitución y las leyes nacionales a la República, a los Estados y a los Municipios. Igual disposición regirá para la concesión de exenciones, exoneraciones y demás beneficios fiscales.

Las normas tributarias tienen vigencia en el ámbito espacial sometido a la potestad del órgano competente para crearlas.

No se podrá delegar la creación de tributos, ni la definición y fijación de sus elementos esenciales.

Sólo la ley nacional tipificará las infracciones tributarias y dispondrá las sanciones aplicables y en ningún caso podrán delegarse dichas atribuciones.

Los reglamentos sólo podrán desarrollar las leyes tributarias y asegurar su aplicación, pero no podrán tener efectos jurídicos que modifiquen o establezcan elementos esenciales de los tributos o regular materias reservadas a la competencia legislativa. Tampoco podrán establecer procedimientos tributarios ni exigir el cumplimiento de deberes formales y requisitos que no estén previstos en la Ley.

**Artículo ---.** La ley que establezca o modifique un tributo deberá fijar un término previo a su aplicación. Si no lo hiciere, no podrá aplicarse sino sesenta días continuos después de haber quedado promulgada.

La ley tributaria no tendrá efecto retroactivo, pero las disposiciones legales que supriman o reduzcan sanciones se aplicarán a los hechos pasados y a los efectos presentes que de los mismos subsistan.

En estas normas, por tanto, no hay nada nuevo respecto de lo regulado en la Constitución de 1961 (y desarrollado en el Código Orgánico Tributario) y del texto que aparece en el Anteproyecto, donde se regula el principio de la legalidad tributaria y la retroactividad de las leyes que impongan menores sanciones.

En ellas nadie que sea racional podría encontrar intención alguna de beneficiar a algún grupo económico o personas, pues además de que se repite lo existente en la Constitución de 1961, se reafirma el principio de la irretroactividad y su excepción en la materia tributaria en beneficio de todos los ciudadanos contribuyentes.

#### 6. *La protección de los derechos individuales frente a la potestad tributaria*

Por otra parte, como consecuencia de la aprobación de la Ponencia de la Comisión de Derechos Humanos y la previsión, en el Anteproyecto, de todo el elenco de los Derechos Individuales y Económicos, también por razón de integración normativa estimamos que debían reafirmarse dichos derechos en materia tributaria, particularmente, el derecho a la *igualdad y no discriminación*, consagrado en el artículo 26 del Anteproyecto del 12-10-99; la *prohibición de la confiscación*, consagrado en el artículo 120 del Anteproyecto y reafirmado en el artículo 371 mencionado del Anteproyecto; de nuevo, la garantía de la *irretroactividad de la ley tributaria* prevista en el artículo 30 del Anteproyecto; la garantía del *acceso a la justicia*, prevista en el artículo 32 del Anteproyecto; la garantía de la *libertad personal* prevista en el artículo 51 del Anteproyecto, la garantía de la *inviolabilidad del domicilio* prevista en el artículo 54 del Anteproyecto y la *protección a la vida privada* y la *inviolabilidad de las comunicaciones* previstas en los artículos 55 y 67 del Anteproyecto.

Para reafirmar estos derechos individuales ante la potestad tributaria del Estado en sus tres niveles se integró la siguiente norma prohibitiva:

**Artículo ---.** Se prohíbe:

1. Tratar en modo desigual o discriminatorio a los contribuyentes que se encuentren en situación equivalente.
2. Dar efectos confiscatorios a los tributos, a los accesorios de los tributos y a las sanciones.
3. Exigir el pago de tributos sobre hechos imposables ocurridos antes del inicio de la vigencia de la ley que los hubiera creado o modificado o en el mismo período fiscal en que haya sido promulgada dicha ley.
4. Establecer algún tributo pagadero en servicio personal.
5. Impedir u obstaculizar el acceso a la administración de justicia, con el objeto de asegurar el cobro de los tributos.
6. Autorizar la conversión de las sanciones pecuniarias en penas privativas de la libertad, así como también condonar o dispensar individualmente de estas últimas previo pago de las deudas tributarias.
7. Allanar el domicilio o residencia del sujeto pasivo de la obligación tributaria, salvo que se trate de cumplir una orden judicial o de impedir la perpetración de un delito.

8. Interferir la privacidad de las comunicaciones efectuadas directamente o a través de medios impresos, telefónicos, electrónicos y cualquier otro medio de comunicación, salvo que se trate de ejecutar una orden judicial en los casos previstos por la ley.

Es de destacar, que el ordinal 4° de la norma equivale al artículo 225 de la Constitución actual, que dice:

*"Artículo 225* No podrá establecerse ningún impuesto pagadero en servicio personal".

En cuanto al ordinal 5° de la norma, al integrarse a los Estados y Municipios al sistema tributario, persigue eliminar del ordenamiento las odiosas normas locales de conversión de las multas administrativas en "arresto proporcional". Ello no impide que el legislador pueda establecer delitos tributarios con penas privativas de la libertad persona.

En todo caso, por razón de integración normativa con las disposiciones sobre Derechos Individuales, aplicándolos al tema tributario, se elaboró esta norma que nadie que sea racional podría interpretar como que beneficiaría a algún grupo o persona, sino a todos los ciudadanos contribuyentes.

#### 7. *La inmunidad tributaria de los entes territoriales*

Del mismo trabajo de las Comisiones del Poder Público Nacional y de Estados y Municipios, al establecerse la distribución de la potestad tributaria en los tres niveles político-territoriales: Nacional, Estatal y Municipal, surgió la necesidad, por razón de integración normativa, de regular expresamente tanto el principio de la inmunidad tributaria entre los tres niveles político territoriales, como los principios generales aplicables a la tributación en esos niveles: territorialidad, autonomía, suficiencia económica, equilibrio fiscal, coordinación y solidaridad interinstitucional; y del principio de corresponsabilidad fiscal.

Por ello se propusieron las siguientes dos normas, destacándose que en la primera se incluyó lo aprobado en las discusiones de la Ponencia de la Comisión de Estados y Municipios en torno a extender la inmunidad fiscal de la República en cuanto a los tributos municipales, respecto de las personas jurídicas estatales nacionales (institutos autónomos o empresas públicas) que realicen actividades reservadas al Estado, de manera de proteger a PDVSA:

**Artículo ---.** Las entidades político-territoriales gozarán de inmunidad impositiva. La inmunidad tributaria frente a la potestad impositiva municipal se extiende a las personas jurídicas estatales. Las relaciones entre los poderes tributarios de la República, de los Estados y de los Municipios estarán regidas por los principios de territorialidad, autonomía, suficiencia económica, equilibrio fiscal, coordinación y solidaridad interterritorial.

**Artículo ---.** El sistema tributario propiciará la corresponsabilidad fiscal de las entidades político-territoriales, a fin de lograr que estas últimas obtengan sus recursos con la participación del esfuerzo de sus propios habitantes.

Nadie que sea racional podría deducir de estas normas que se pudiera pretender beneficiar a algún grupo o persona, pues lo que se busca es la protección de los entes político-territoriales en relación a los impuestos que establezcan los otros entes político territoriales, extendiendo la inmunidad tributaria de la República, frente a los impuestos municipales, a PDVSA y sus filiales y otros entes nacionales descentralizados.



## 8. *Las limitaciones tributarias a Estados y Municipios*

Por otra parte, la previsión expresa de la competencia de los Estados en materia de *impuestos al consumo*, exigía, por razones de integración normativa, la previsión en la Constitución de los mismos principios tradicionales de nuestro constitucionalismo establecidos en los actuales artículos 18 y 34 de la Constitución de 1961, que establecen lo siguiente:

*Artículo 18* Los Estados no podrán:

- 1º Crear aduanas ni impuestos de importación, de exportación o de tránsito sobre bienes extranjeros o nacionales o sobre las demás materias rentísticas de la competencia nacional o municipal.
- 2º Gravar bienes de consumo antes de que entren en circulación dentro de su territorio.
- 3º Prohibir el consumo de bienes producidos fuera de su territorio, ni gravarlos en forma diferente a los producidos en él.
- 4º Crear impuestos sobre el ganado en pie o sobre sus productos o subproductos.

*Artículo 34* Los Municipios estarán sujetos a las limitaciones establecidas en el artículo 18 de esta Constitución y no podrán gravar los productos de la agricultura, la cría y la pesquería de animales comestibles, con otros impuestos que los ordinarios sobre detalles de comercio.

Estos principios tradicionales de nuestro constitucionalismo, no podían quedar fuera de las regulaciones constitucionales, particularmente por la reafirmación expresa en el Anteproyecto de la competencia estatal en materia de *impuestos al consumo*.

Además, el distribuirse la competencia en la materia en los tres niveles territoriales resultaba necesario prever, por una parte, que debía evitarse caer en la doble tributación; y por la otra, el principio de que tanto la República, los Estados y los Municipios podían compartir aspectos fundamentales de los tributos, como se reguló en la Comisión de Estados y Municipios, por ejemplo, en materia de impuestos a los cigarrillos y licores.

Por ello, igualmente por razones de integración normativa, se integraron las siguientes dos normas:

*Artículo ---.* Los Estados y Municipios no podrán:

- 1 Crear aduanas ni impuestos de importación, de exportación o de tránsito sobre bienes o actividades procedentes del exterior o de Venezuela.
2. Gravar bienes muebles ubicados fuera de su territorio o actividades realizadas fuera del mismo.
3. Gravar el consumo de bienes producidos fuera de su territorio en forma o medida diferentes a los producidos en él.
4. Crear tributos en las actividades cuya gravabilidad haya sido reservada a otras entidades político-territoriales o utilizar hechos o bases imponibles sustancialmente iguales a las de los tributos atribuidos exclusivamente por esta Constitución o las leyes nacionales a los otros niveles, salvo lo dispuesto en el artículo siguiente.

*Artículo ---.* De conformidad con esta Constitución y las leyes nacionales, los Estados y Municipios podrán compartir con la República la regulación, la recaudación, la administración y los rendimientos de los tributos.

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

Nadie que sea racional podría deducir que estas normas podrían beneficiar a un grupo económico o a una persona, ya que son consecuencia lógica de la previsión de la competencia estatal en materia de impuesto al consumo que se regula en el Anteproyecto y

que recogen, en lo sustancial, las normas contenidas en los artículos 18 y 34 de la Constitución de 1961.

#### 9. *La administración tributaria*

Por último, debe señalarse que por primera vez en nuestro constitucionalismo, en el Anteproyecto de Constitución se previeron un conjunto de normas sobre la Administración Pública, como consecuencia de los aportes de las Comisiones del Poder Ejecutivo y del Poder Público Nacional (arts. 151 a 154 del Anteproyecto).

Como consecuencia de tales principios, por razones de integración normativa, estimamos que los mismos debían reflejarse con particular referencia a la Administración Tributaria, siguiendo las experiencias del SENIAT, en la siguiente forma:

**Artículo. ---.** De conformidad con la ley, la Administración Tributaria estará dotada de autonomía funcional y tendrá las funciones de dictar normas e instrucciones, informar, recaudar, ejercer control administrativo, fiscalizar e investigar en la aplicación de las leyes tributarias y sus reglamentos.

La ley nacional regulará a las funciones de la Administración Tributaria y los medios de impugnación de sus actos, sin que ello impida u obstaculice el acceso a la administración de justicia. El ejercicio de recursos administrativos y judiciales suspenderá, los efectos del acto recurrido.

Las autoridades de todo orden pertenecientes a la República, a los Estados y a los Municipios y los particulares están obligados a prestar su concurso a los órganos y funcionarios de la Administración Tributaria para el cumplimiento de las funciones que le asigna esta Constitución.

Nadie que sea racional podría deducir, en forma alguna que esta norma podría estar destinada a beneficiar a una persona o a grupos económicos personas. Se trata de prever normas que aseguren una Administración Tributaria eficiente.

#### 10. *Apreciación final*

De todo lo anteriormente expuesto queda claro, en mi criterio, que la integración de las normas tributarias analizadas tiene su motivación en la labor de integración normativa del Anteproyecto que se me asignó, y que exigía desarrollar el tema tributario general, con fundamento en lo que se derivaba de las diversas Comisiones de la Asamblea.

Los papeles que para el 11-10-99 había presentado la Comisión de lo Económico y Social eran absolutamente insuficientes en la materia, lo que quedó corroborado con el contenido de los tres artículos que el Anteproyecto destina a la materia (arts. 370 a 372).

En todo caso, en la integración de dichas normas, que como queda comprobado de la sola lectura de su texto, no se puede deducir en forma alguna que puedan dar beneficio a nadie en particular, sino a todos los contribuyentes por la seguridad jurídica que brindan.

Es una irresponsabilidad y una actitud de mala fe sugerir o decir que las normas mencionadas de orden tributario hubieran sido propuestas a la Comisión Constitucional "de contrabando" o subrepticamente. Al contrario, fueron concebidas con completo conocimiento y como resultado de la labor de integración normativa que se me asignó, como consecuencia de las propuestas y discusiones realizadas en las diversas Comisiones.

Es una actitud de mala fe, o en su caso de ignorancia, señalar que las normas indicadas benefician a grupos económicos determinados. Lo que regulan son las consecuencias de la distribución del Poder Tributario entre los tres niveles del Poder Público Nacional, Estatal y Municipal, que todas deben responder a los fines del sistema tributario y asegurar los

derechos de los contribuyentes, que son o deben ser todos los ciudadanos frente al Estado. Lo que pasa es que hay muchos ciudadanos que no pagan impuestos y por ello no se sienten contribuyentes y piensan que estos son otros.

Lamentablemente para el proceso constituyente, en este caso lo que ha habido es mala fe y deseo de dañar al lanzarse acusaciones en mí contra sin motivo alguno, llegándose a pisotear no sólo el mandato popular, sino derechos fundamentales como el de la presunción de inocencia, el de la defensa, y el de la protección al honor y a la reputación. Estos derechos, que tengo constitucionalmente, me fueron vulnerados por la apresurada decisión de la Comisión de Coordinación de pretender "suspenderme" en la realización de actividades que yo había ya dejado en días anteriores, abriendo paso a la jauría insana que no pierde ocasión para atacar y buscar destruir, como ha ocurrido en estos últimos días en mí contra.

Lo que resulta claro es que en buena técnica constitucional, las normas tributarias propuestas por la Comisión de lo Económico y Social y que se incluyeron en el Anteproyecto repartido el 12-10-99, son absolutamente insuficientes y no responden a los principios y reformas que introduce la Nueva Constitución en la materia, por lo que en el texto que en definitiva se apruebe tendrán que incluirse normas tributarias generales en el sentido de las que se habían integrado.

Por todo ello, estoy convencido de la bondad y pertinencia de las normas tributarias que integré en mi labor en la Comisión Constitucional y que está debía incorporar al Anteproyecto de la Nueva Constitución.

Puede cambiárseles la redacción y hacerlas menos técnicas, pero de que se requieren normas que regulen las relaciones tributarias entre los tres niveles de gobierno, no tengo la menor duda.

### **III. SOBRE EL RÉGIMEN CONSTITUCIONAL DEL SISTEMA TRIBUTARIO**

Con fecha 29 de octubre de 1999, y ya comenzando el debate sobre las normas de la Constitución, dirigí la siguiente otra comunicación al Presidente y demás miembros de la Asamblea Nacional Constituyente, que tuvo por objeto someter a la consideración de todos y cada uno de los Constituyentes, la propuesta de integración de un conjunto de normas que en mi criterio debían regular el sistema tributario que requería la nueva Constitución y que derivaban, fundamentalmente, de la necesidad de responder a las consecuencias tributarias de la descentralización política; a la protección de los ciudadanos contribuyentes en relación con el poder tributario del Estado; y a la interrelación entre las potestades tributarias del Poder Nacional con las nuevas potestades tributarias atribuidas a Estados y Municipios, dentro de un sistema tributario integrado que respete globalmente el principio de la capacidad contributiva.

La propuesta que formulé tenía por objeto, en definitiva, sustituir los artículos 353 y 354 del Anteproyecto por otro conjunto de normas, que integran el contenido de las mismas y amplían el régimen constitucional de la tributación; todo lo cual hice en un Informe con el siguiente texto:

#### *1. La propuesta del Anteproyecto*

Uno de los principios de la reforma política de la Nueva Constitución es el reforzamiento de la descentralización política de la Federación, lo que ha originado la

distribución de la *potestad tributaria* en los tres niveles del Poder Público Nacional. Esta reforma significativa del sistema tributario exige, por tanto, la previsión de un conjunto de normas constitucionales. Como se señaló y recomendó en las *VI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*

"Que los principios fundamentales del derecho tributario se consagren en el orden jurídico con una jerarquía superior a la de la ley ordinaria, de acuerdo con el sistema constitucional de cada país, a fin de asegurar su debida permanencia".

El Anteproyecto presentado a la consideración de la Asamblea, sin embargo, no sigue esta orientación y se limita, en la materia, además de consagrar las competencias tributarias del Poder Nacional, de los Estados y Municipios, a establecer las siguientes dos normas que estimamos absolutamente insuficientes, dada la nueva estructura del Estado:

**"Artículo 353:** Todos están obligados a contribuir al sostenimiento de las cargas públicas. El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del contribuyente, atendiendo al principio de progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población, atendiendo a un sistema eficiente para la recaudación de los tributos.

**Artículo 354:** No podrá cobrarse ningún impuesto, tasas, y otras contribuciones que no estén establecidos en la ley, ni concederse exenciones y rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por las leyes que crean los respectivos tributos. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio. Toda ley tributaria deberá fijar un lapso de entrada en vigencia. En ausencia del mismo se entenderá fijado en sesenta días continuos".

En cuanto al artículo 353, el deber de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas debe eliminarse del mismo porque ya está en el Capítulo relativo a los Deberes Constitucionales (art. 141 del Anteproyecto). Por lo demás, la norma repite el contenido del artículo 223 de la Constitución de 1961, con el único agregado de la frase final:

"atendiendo a un sistema eficiente para la recaudación de los tributos"

En cuanto al artículo 354, el mismo reproduce el contenido de los artículos 224 y 225 de la Constitución de 1961, con el único agregado de que:

"Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio"

Estas dos normas, en nuestro criterio, no satisfacen las exigencias constitucionales de regulación de un sistema tributario como el actual, bastante más complejo que el que existía hace 40 años. Por ello, la necesidad de que en la Nueva Constitución se regulen aspectos fundamentales del régimen tributario, como lo proponemos a continuación:

## 2. *El reforzamiento del principio del sistema tributario*

Como lo ha señalado la Asociación Venezolana de Derecho Tributario en el folleto *Exposición de motivos y articulado del Anteproyecto de Título Constitucional del Sistema Tributario propuesto por la Asociación Venezolana de Derecho Tributario a la Asamblea Nacional Constituyente*, (Caracas, 1999):

"La noción de Sistema Tributario ya invocada en el artículo 223 de la Constitución de 1961, es el cuerpo normativo y el mecanismo de unificación y de sincronización de la multiplicidad de tributos creados por los entes pertenecientes a los tres niveles de gobierno, que pesan sobre los mismos contribuyentes que habitan o que operan en Venezuela y que financian las funciones y servicios públicos destinados a satisfacer las necesidades colectivas de esos mismos individuos, con la finalidad de evitar duplicaciones, distorsiones, ineficiencias o injusticias en el reparto de las cargas fiscales. La existencia de esa noción vincula estrechamente el deber constitucional de todos los ciudadanos de contribuir con los gastos públicos, dentro de un marco de

seguridad jurídica, como valor esencial del Estado de Derecho, con los fines, principios y limitaciones que postula el sistema, múltiple en sus componentes y global en su estructura".

Es decir, los tres niveles de tributación deben formar parte integral del sistema tributario, por lo que la capacidad contributiva de los contribuyentes debe considerarse en relación con todo el sistema.

Como lo ha señalado la Asociación Venezolana de Derecho Tributario:

"La nueva estructura constitucional del Estado Venezolano deberá sustentarse en el esquema de las haciendas multijurisdiccionales, en el que el proceso de descentralización actúe como herramienta efectiva de la profundización de la distribución de competencias entre los niveles del Poder Público, en razón de los servicios a ser prestados al ciudadano. El sistema tributario debe dar apoyo real y adecuado a los cometidos asignados a los entes político territoriales en esa nueva estructura del Estado determinada por la descentralización.

El anteproyecto incluye una serie de disposiciones que consagran principios y mecanismos dirigidos a la consecución del máximo de autonomía financiera de los entes político-territoriales, sin descuidar la idea de la solidaridad y coordinación, que debe mediar entre ellos, en el entendido que la autonomía financiera implica el manejo responsable de los ingresos atribuidos y el necesario control de los ciudadanos sobre dicha gestión.

La búsqueda del equilibrio, entendida como el logro de la suficiencia financiera de los distintos entes político territoriales que conforman el Estado, en cuanto a la cobertura que les demandan las misiones básicas que les han sido encomendadas, bajo unos estándares mínimos previamente establecidos, ha de inspirarse en una serie de principios rectores que conduzcan al fortalecimiento de la autonomía de los entes menores, para lo cual el diseño e instrumentación del sistema tributario resulta de especial trascendencia.

Se eleva a nivel constitucional el principio de armonización tributaria, tanto en el ámbito nacional como internacional, a fin de que las entidades político territoriales puedan coordinar en forma convencional el ejercicio de sus potestades tributarias y para adecuar las actividades del poder tributario soberano del Estado a la nueva realidad del comercio internacional.

El anteproyecto busca dar visión de sistema a la parte orgánica de la tributación, representada en la regulación de las relaciones de poder entre los entes político territoriales titulares de potestades tributarias, con la finalidad no sólo de asegurar la armonía y colaboración entre dichos entes, sino también de proteger al contribuyente como sujeto pasivo único de todas esas potestades".

Igualmente, como lo ha señalado el SENIAT en el documento *Propuesta sobre el Sistema Tributario presentado por el Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria a la Asamblea Nacional Constituyente* (Caracas, 1999):

"El principio de capacidad contributiva es una garantía de razonabilidad de innegable presencia en cualquier texto constitucional, que al igual que el anterior 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.

Este principio de rango constitucional tiene un doble propósito, por una parte es el presupuesto que legitima la distribución del gasto público y por la otra es el límite material al ejercicio de la potestad tributaria, es decir que constituye el mandato moral, jurídico y político-constitucional de los habitantes a contribuir con los gastos públicos, pero además es la garantía individual que permite alcanzar un equilibrio de la justicia social en la distribución de las cargas públicas.

La capacidad contributiva viene dada por la potencia económica o la riqueza de un sujeto que supera el mínimo vital necesario, pues no podría existir capacidad de concurrir a los gastos públicos cuando falte o se tenga sólo lo necesario para las exigencias individuales, lo contrario afianzaría un sistema impositivo deshumanizado.

En este sentido la capacidad contributiva debe entenderse no sólo como una manifestación de riqueza, sino como potencia económica que debe juzgarse idónea para concurrir a los gastos públicos, frente a las exigencias económicas y sociales de un país.

El principio de 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. Mas 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".

En consecuencia, tanto la necesidad de concebir el sistema tributario como comprensivo de los tres niveles de tributación (Nacional, Estatal y Municipal), como la necesidad de asegurar la capacidad contributiva de los obligados, plantea la necesidad de complementar la norma del artículo 223 de la Constitución de 1961, equivalente al artículo 353 del Anteproyecto, así:

**"Artículo: ---.** El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del contribuyente, atendiendo al principio de progresividad así como a la protección de la economía nacional y a la elevación del nivel de vida de la población, y a un sistema eficiente para la recaudación de los tributos.

La carga fiscal que deberán soportar los contribuyentes por causa del pago de los tributos atenderá al disfrute general de servicios públicos, a la preservación del ingreso mínimo vital, a la preservación de la fuente de riqueza, así como también a la multiplicidad de tributos y al carácter global del sistema tributario, con el objeto de no exceder la capacidad contributiva".

Esta norma contiene una directriz dirigida al legislador tributario que lo debe obligar a tomar en consideración los factores y criterios socio-económicos que miden la presión fiscal, con la finalidad de mantener la carga fiscal global de los contribuyentes, apreciada desde los distintos sectores y aspectos, dentro de los límites razonables de la capacidad económica. No se trata de vincular la exigibilidad individual de cada tributo a la previa determinación de cada uno de esos criterios o factores, puesto que ellos no podrían ser establecidos individualmente sino colectivamente. El clamor general de los ciudadanos contribuyentes es ver la retribución de los impuestos que se pagan en servicios públicos; de allí la referencia que se hace a ello en el segundo párrafo de la norma indicada que proponemos se incluya en el Texto Constitucional.

En este sentido, el disfrute general de servicios públicos como justificación ética de la imposición, no podría ser determinado caso por caso en la hipótesis de los llamados servicios públicos no divisibles, que se financian con impuestos cuyo rendimiento va al fondo común del Tesoro Público; a diferencia de las tasas y contribuciones especiales que serían retributivas de servicios divisibles. Por ello, en materia de impuestos, que son las figuras más importantes de la tributación, no se podría supeditar el cobro de los mismos al disfrute individual de los servicios, como parecen opinar algunos con buena dosis de ignorancia.

En todo caso, este principio de prever que el pago de impuestos, en general, debe atender al disfrute general de servicios públicos es elemental en todo sistema tributario. Para ello es que se establece el deber de contribuir con las cargas públicas, pues este deber

se compensa con la recepción por los contribuyentes de servicios públicos. Por ello, de este principio no puede deducirse, sino por mentes enfermas, que supuestamente alguien podría demandar al Estado por servicios públicos "malos". Ello puede ocurrir si en la prestación ineficiente de los servicios se causan daños que comprometan la responsabilidad del Estado, pero no porque se establezca el principio elemental de exigir que el pago de impuestos retorne al contribuyente en servicios generales.

Por lo que respecta a los demás factores y criterios indicados en la norma propuesta, ellos tendrían que ser apreciados en el momento de la configuración de la ley tributaria, y sólo excepcionalmente, cuando pudieran ser escandalosamente desatendidos, podrían ser considerados en el momento de la recaudación.

Esta propuesta, por lo demás, sigue las recomendaciones de las *XIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, celebradas en Buenos Aires, en 1989; en particular, porque la carga producida sobre los sujetos que la soportan, por el concurso de obligaciones fiscales o aisladamente por una sola de ellas, puede violar los derechos y garantías constitucionales, tales como la capacidad contributiva, el derecho de propiedad, el derecho a percibir el producto del trabajo, la libertad de industria y comercio, la interdicción de la arbitrariedad y la seguridad jurídica. A esto se agrega,

"que la situación de agobio fiscal suele verse acentuada en los Estados políticamente descentralizados, en los cuales los distintos ámbitos normativos tienen reconocidos poderes fiscales amplios, que suelen ejercerse descoordinadamente". Todo esto, sin olvidar las variables que existen en cada país y los componentes tributarios específicos que integran cada realidad nacional. Por lo anterior, los especialistas han recomendado "establecer con carácter general, criterios precisos sobre la carga fiscal máxima admisible, aunque ello dependa de las características políticas, económicas y sociales de cada país".

Hemos agregado al primer párrafo del artículo antes transcrito, la frase incorporada en el Anteproyecto en el sentido de que el Sistema Tributario también debe atender a un "sistema eficiente para la recaudación de los tributos", respecto de lo cual el SENIAT, en el documento antes citado, ha señalado lo siguiente:

"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.

Cuando se hace mención al principio de la eficiencia tributaria se incluyen diversos componentes, por una parte el principio de la economía de los tributos según el cual el Estado debe recaudar los impuestos con el menor costo administrativo posible, de manera que la cantidad de dinero sustraída a los contribuyentes sea prácticamente la misma que ingresa a la Tesorería Nacional. De otro lado se encuentra el principio de la comodidad, de acuerdo con el cual toda contribución debe ser recaudada en la época y forma que más convenga al contribuyente.

El principio de la eficiencia también implica 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.

Para lograr la eficiencia tributaria, se han de tener presentes otras máximas, como lo es la certeza, es decir, que el impuesto que cada persona está obligada a pagar debe ser cierto y no arbitrario. La fecha y la forma de pago, como también la cantidad, deben ser claras y precisas tanto para el contribuyente como para cualquier otra persona. La conveniencia se traduce en que los tributos deben ser recaudados en la forma y en la fecha que resulten más convenientes para el sujeto pasivo de la obligación tributaria y, finalmente, la economía propugna que los tributos deben ser recaudados en forma tal

que siempre provoquen el mínimo costo de recaudación y no desalienten a los contribuyentes".

### 3. *El reforzamiento del principio de la legalidad tributaria*

Con motivo de los nuevos poderes tributarios atribuidos a los Estados como consecuencia de la descentralización política de la Federación, el principio de la legalidad tributaria en la Constitución debe ser particularmente reforzado, sobre todo para exigir que sea la ley formal la que sea fuente de obligaciones y beneficios, limitando particularmente la potestad reglamentaria.

Tal y como lo ha destacado el SENIAT en el documento presentado ante la Asamblea, en relación con el *Principio de Legalidad, (Nullum Tributum sine Lege)*:

"De acuerdo con la doctrina mayoritaria este principio milenario es catalogado como el de mayor relevancia en un sistema tributario, descansa en la exigencia propia de la concepción democrática del Estado, en el sentido que corresponde a los representantes del soberano, la potestad de dictar normas legales de carácter tributario que afectan de manera directa el derecho de propiedad.

Este principio se orienta a la protección de los contribuyentes en su derecho de propiedad por cuanto los tributos importan restricciones a ese derecho, al sustraer a favor del Estado algo del patrimonio de los particulares que en un sistema democrático no es legítimo si no se obtiene por decisión de los órganos que representan la soberanía popular.

Así el principio de legalidad es una garantía constitucional del derecho de propiedad, de libertad y de los intereses sociales y comunitarios, al punto que sus beneficios 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.

Luego, con base en este principio 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 del cálculo, alícuota, exenciones, así como lo relativo a la responsabilidad tributaria, la 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 de ideal ortodoxo, queda excluida toda posibilidad a los poderes distintos del legislativo, dictar normas legales de carácter tributario, y de existir alguna excepción a este principio, habría de limitarse al mínimo, consagrarse explícitamente en el texto constitucional, ser temporal, condicionada y detalladamente circunstanciada, exigiéndose en cualquier caso su ratificación por el Congreso.

Correspondería 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. En este sentido el poder ejecutivo carece por completo de atribución para crear normas tributarias en sentido material mediante las que el contribuyente o responsable quede obligado al pago de tributos, accesorios, sanciones o el cumplimiento de cualquier deber formal, pues esta es una atribución exclusiva del poder legislativo.

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".

Sin duda, la garantía más importante en materia tributaria es el principio de legalidad, por más rigidez que establezca en relación con las potestades del Ejecutivo. Lo que no



puede es dejarse a decisiones ejecutivas regular elementos esenciales de los tributos. Ello es lo que persigue la norma propuesta, la cual no impediría, por ejemplo, que en la Ley anual de Presupuesto, que es una *ley*, se modifiquen alícuotas de determinados tributos.

En el campo doctrinal como lo ha señalado José Osvaldo Casás, (en "Seguridad Jurídica, Legalidad y Legitimidad en la imposición tributaria", *Revista Latinoamericana de Derecho Tributario*, N° 6, Diciembre 1998, págs. 29-30), en el marco del Simposio sobre *El Principio de legalidad en el Derecho Tributario*, realizado en Montevideo, al tratar el tema, y enfocándolo desde el punto de vista de garantía del derecho a la seguridad jurídica, se logró consenso entre los más destacados juristas de la especialidad, entre otros, en los siguientes puntos:

- "1) El principio de legalidad, recogido en las Constituciones latinoamericanas como principio fundamental del Derecho Público, tiene especial gravitación en materia tributaria, en la cual asume tenor de estricta legalidad.
- 2) La función legislativa debe ejercerse dentro de los límites establecidos por las normas constitucionales y con sujeción a los principios recogidos en las mismas.
- 3) La ley debe establecer todos los aspectos relativos a la existencia, estructura y cuantía de la obligación tributaria (presupuesto de hecho, base de cálculo, exoneraciones, alícuotas), así como los relativos a la responsabilidad tributaria, a la tipificación de infracciones, imposición de sanciones y establecimiento de limitaciones a los derechos y garantías individuales.
- 4) Las excepciones a este principio deben limitarse al mínimo, *estar consagradas explícitamente en los textos constitucionales* y en tales casos deben ser temporarias, condicionadas y detalladamente circunstanciadas, exigiéndose en todos los casos la ratificación parlamentaria.
- 5) La función administrativa en las materias referidas en el numeral 3 es una actividad reglada que excluye la posibilidad de aplicación analógica y de actuación discrecional".

Como consecuencia de todo este planteamiento, es que hemos propuesto que se amplíe el contenido de las normas de los artículos 224 y 226 de la Constitución de 1961, equivalentes al artículo 354 del Anteproyecto, con unas normas que tengan la siguiente redacción:

**"Artículo: ---.** La creación, modificación o supresión de tributos así como el establecimiento de sus elementos esenciales, sólo se hará por ley tributaria de carácter especial y según las potestades atribuidas por esta Constitución y las leyes nacionales a la República, a los Estados y a los Municipios. Igual disposición regirá para la concesión de exenciones, exoneraciones y demás beneficios fiscales.

Las normas tributarias tienen vigencia en el ámbito espacial sometido a la potestad del órgano competente para crearlas.

No se podrá delegar la creación de tributos, ni la definición y fijación de sus elementos esenciales.

Sólo la ley nacional tipificará las infracciones tributarias y dispondrá las sanciones aplicables y en ningún caso podrán delegarse dichas atribuciones.

Los reglamentos sólo podrán desarrollar las leyes tributarias y asegurar su aplicación, pero no podrán tener efectos jurídicos que modifiquen o establezcan elementos esenciales de los tributos o regular materias reservadas a la competencia legislativa. Tampoco podrán establecer procedimientos tributarios ni exigir el cumplimiento de deberes formales y requisitos que no estén previstos en la Ley.

**Artículo: ---.** La Ley que establezca o modifique un tributo deberá fijar un término previo a su aplicación. Si no lo hiciere, no podrá aplicarse sino sesenta días continuos después de haber quedado promulgada".

Debe señalarse que en la versión inicial de esta norma como la expusimos en nuestra anterior correspondencia del 17-10-99, habíamos integrado el principio de la irretroactividad, siguiendo la orientación que se había regulado en el artículo 24 del Anteproyecto que preveía la retroactividad de la ley "cuando imponga menor pena, sanción o carga".

Por ello, en la versión original de esa norma establecimos el principio de la retroactividad de las leyes respecto de "las disposiciones que supriman o reduzcan sanciones" en cuyo caso debían aplicarse "a los hechos pasados y a los efectos presentes que de los mismos subsistan". Sin embargo, en el debate de la plenaria de la Asamblea realizado en la sesión del día 08 de noviembre de 1999 se ha limitado el principio retroactivo a las "penas", por lo cual no cabría entonces regular la retroactividad en materia de sanciones pecuniarias. Por ello, en esta propuesta, para ser coherentes con lo decidido, hemos eliminado el párrafo del artículo propuesto.

En todo caso, con esa última parte del artículo se perseguía reforzar el principio de la irretroactividad de la ley tributaria, siguiendo incluso las recomendaciones de las *X Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudios Tributarios* realizadas en Montevideo en 1984, así:

"Que las Constituciones consagren la irretroactividad de las normas jurídico-tributarias".

Sobre este principio, en el documento del SENIAT incluso se lee lo siguiente:

"El postulado casi universal de que las leyes no tienen efecto retroactivo, no puede ignorarse en la propuesta de Constitución que se pretenda elaborar, debe quedar claro que el principio constitucional es la irretroactividad de la ley. 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, en este sentido, la irretroactividad debería consagrarse constitucionalmente de la manera más clara y precisa posible.

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 caso del derecho tributario, 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 transgrede 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".

En el mismo sentido, para el autor argentino José Osvaldo Casás, la retroactividad fiscal afecta:

- "a) *El principio de reserva de ley.*
- b) *El régimen republicano de gobierno, ya que tal sistema se asienta en la representatividad de los gobernantes, el consentimiento de los gobernados, la seguridad*

jurídica, la exclusión de la arbitrariedad, la legalidad, el sometimiento de la administración a la ley y de ésta última a la Constitución, la previsibilidad de la acción estatal, la lealtad informativa del Fisco y la certeza como generadora de confianza para el desarrollo de la libre empresa.

c) *El principio de capacidad contributiva*

d) *El Estado de Derecho*, que se asienta sobre dos pilares fundamentales: la seguridad jurídica y, correlativamente, la interdicción de la arbitrariedad.

e) *La tutela del derecho de propiedad*, en virtud de que el contribuyente se encuentra dispensado una vez transcurrido el período de tiempo que podría ser aprehendido por ámbito temporal del hecho imponible, generándose, a falta de ley instituyendo el tributo a ese momento, una situación de libertad.

f) *La garantía innominada de razonabilidad*, ya que se torna irrazonable someter el obrar de los individuos a consecuencias jurídicas que se derivarán de leyes futuras, ya que lo único que puede conocerse al decidir el obrar, es el Derecho vigente.

g) *La afirmación de la irretroactividad de la ley tributaria como conjunción de un plexo de principios y garantías constitucionales consustanciales al "Estado de Derecho" y a la "forma republicana de gobierno"*.

#### 4. *El reforzamiento de la protección de los derechos individuales ante el poder tributario del Estado.*

Tal como se recomendó en las *Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario* (Montevideo, 1956):

"La aplicación de las normas tributarias no puede afectar los derechos esenciales de la persona humana y las garantías de orden constitucional".

En sentido similar, en las *XIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, Buenos Aires, 1989, al considerar que:

"Que la carga producida sobre los sujetos que la soportan, por el concurso de obligaciones fiscales, o aisladamente por una sola de ellas, pueden violar derechos y garantías consagrados por los ordenamientos fundamentales (Constituciones o leyes con supralegalidad)",

se recomendó lo siguiente:

2. Propiciar para aquellos países en que las garantías de los derechos de los contribuyentes tengan tan sólo formulación implícita en sus Estatutos Fundamentales, se tienda a explicitarlas, consolidando las interpretaciones judiciales y doctrinales ya existentes, afirmando, de tal modo, la seguridad jurídica, y respondiendo a las modernas tendencias en la materia.

3. Reafirmar la conveniencia en orden a los países con forma de Estado políticamente descentralizada, que coordinen su acción fiscal mediante alguno de los métodos que propone la Ciencia Financiera y el derecho comparado, a fin de ejercitar armónica y racionalmente el poder tributario, sin desmedro de los derechos fundamentales de los contribuyentes".

Por ello es que hemos propuesto incorporar la siguiente norma al Proyecto de Constitución:

**"Artículo: ---.** Se prohíbe:

1. Tratar en modo desigual o discriminatorio a los contribuyentes que se encuentren en situación equivalente.
2. Dar efectos confiscatorios a los tributos, a los accesorios de los tributos y a las sanciones.
3. Exigir el pago de tributos sobre hechos imponibles ocurridos antes del inicio de la vigencia de la ley que los hubiera creado o modificado o en el mismo período fiscal en que haya sido promulgada dicha ley.
4. Establecer algún tributo pagadero en servicio personal.

5. Impedir y obstaculizar el acceso a la administración de justicia, con el objeto de asegurar el cobro de los tributos.
6. Autorizar la conversión de las sanciones pecuniarias en penas privativas de la libertad, así como también condonar o dispensar individualmente de estas últimas previo pago de las deudas tributarias.
7. Allanar el domicilio o residencia del sujeto pasivo de la obligación tributaria, salvo que se trate de cumplir una orden judicial o de impedir la perpetración de un delito.
8. Interferir la privacidad de las comunicaciones efectuadas directamente o a través de medios impresos, telefónicos, electrónicos y cualquier otro medio de comunicación, salvo que se trate de ejecutar una orden judicial en los casos previstos por la ley".

El sentido de esta norma lo ha resumido la Asociación Venezolana de Derecho Tributario así:

"Con el objeto de asegurar el cumplimiento de los principios sustanciales de la tributación, se incorporan al texto una serie de prohibiciones al Poder Público destinadas a resguardar los derechos fundamentales del contribuyente, como son las prohibiciones de trato discriminatorio, de dar efectos confiscatorios a los tributos, a sus accesorios y a las sanciones, de dar efectos retroactivos a las normas tributarias, del "*solve et repete*", de conversión de sanciones y de condonación individual de tributos, sus accesorios y sanciones como medio de recaudación, para evitar la tentación de extorsión fiscal".

Por lo demás, esta norma recoge desarrollándolos especialmente para el ámbito tributario, los principios generales del derecho a la *igualdad y no discriminación*, consagrado en el artículo 26 del Anteproyecto del 12-10-99; la *prohibición de la confiscación*, consagrado en el artículo 120 del Anteproyecto y reafirmado en el artículo 371 del mencionado Anteproyecto; de nuevo, la garantía de la *irretroactividad de la ley tributaria* prevista en el artículo 30 del Anteproyecto; la garantía del *acceso a la justicia*, prevista en el artículo 32 del Anteproyecto; la garantía de la *libertad personal* prevista en el artículo 51 del Anteproyecto, la garantía de la *inviolabilidad del domicilio* prevista en el artículo 54 del Anteproyecto y la *protección a la vida privada* y la *inviolabilidad de las comunicaciones* previstas en los artículos 55 y 67 del Anteproyecto.

Dentro de los principios contenidos en la norma, se destaca el principio de la no confiscación (que el Anteproyecto incorpora en una frase en el artículo 354), sobre el cual el SENIAT, en el documento antes mencionado, ha señalado:

"El principio de 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 este 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 políticos 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 esa progresividad atiende, como antes se explicó 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.

Vale la pena señalar, que la doctrina y la jurisprudencia más destacadas, desconocen la confiscatoriedad en algunos impuestos específicos, como es el caso de los impuestos al consumo, que por su carácter traslativo no afectan la porción del capital o la renta absorbida por el gravamen. Un tanto igual ocurre en el caso de las multas que se generan del incumplimiento de obligaciones tributarias, que por tener una naturaleza distinta al tributo, es decir por su carácter penal, están sometidas a otros principios que impiden invocar la no confiscatoriedad tributaria.

La no confiscatoriedad de los tributos es una garantía constitucional que no debe estar implícita para evitar flagrantes violaciones de derechos reconocidos en la constitución, sin este principio no existe posibilidad de ejercer derecho alguno de naturaleza patrimonial, luego debe estar expresamente consagrada en el texto constitucional que se redacte.

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 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.

Un impuesto debe ser considerado confiscatorio cuando para pagarlo, el sujeto ha de liquidar y disponer de parte de su patrimonio sin compensación alguna; el Estado debe subsistir de la renta de sus ciudadanos y no de sus capitales, exigir capitales es disminuir los fondos originados en la renta, es empobrecer a los particulares cuya riqueza colectiva forma la riqueza del Estado. Jamás el capital debe ser absorbido por los impuestos, al menos que perdure el sistema social y económico que nos rige".

En todo caso, en cuanto a esta prohibición de la confiscación que se establece en el ordinal 2, en relación no sólo con los tributos, sino con "los accesorios de los tributos y a las sanciones", ello es consecuencia de la progresividad de la protección de los derechos humanos. Lo que se persigue es proteger al contribuyente de multas confiscatorias, y ello nada tiene que ver con la indexación de las deudas fiscales.

En cuanto al ordinal 3° del artículo propuesto, su contenido responde a la Recomendación de las *X Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudios Tributarios* (Montevideo 1984), en el sentido de

"4. Que tratándose de tributos con hecho generador continuado o periódico, la ley no pueda afectar aquellos hechos cuya ejecución ya se haya iniciado, debiendo entonces la nueva ley aplicarse al período siguiente o, en su caso, a los hechos generadores que tengan comienzo de ejecución con posterioridad a la entrada en vigencia de la ley".

Es evidente que ello se refiere a los impuestos de causación continuada, que sólo se determinan al final del período fiscal, como el impuesto sobre la renta, por ejemplo. Nada tiene que ver la prohibición con impuestos como el establecido al débito bancario.

En cuanto al ordinal 4° de la norma, en el mismo se recoge el principio prohibitivo establecido en el artículo 225 de la Constitución de 1961, así:

"*Artículo 225*: No podrá establecerse ningún impuesto pagadero en servicio personal".

Por último, en cuanto al ordinal 5º de la norma, en protección de la libertad personal, se busca eliminar del ordenamiento jurídico las odiosas normas locales de conversión de multas administrativas "en arresto proporcional". Debe señalarse que el ordinal sólo se refiere a la prohibición de convertir sanciones administrativas (multas) en arresto proporcional de carácter administrativo, como mecanismo de protección de la libertad personal ante las actuaciones de la autoridad administrativa.

Nada tiene que ver la norma con la posibilidad de que la ley regule delitos tributarios con penas privativas de la libertad personal, pues la misma no se refiere a penas.

5. *La previsión expresa del principio de la inmunidad tributaria de los entes territoriales y de los principios de interrelación tributaria entre los mismos*

La distribución de la potestad tributaria en los tres niveles territoriales, exige entre otras regulaciones, por una parte, prever el alcance de la inmunidad tributaria entre la República, los Estados y Municipios y por la otra, armonizar los poderes tributarios entre los diversos niveles del Poder Público.

En cuanto al primer aspecto, es evidente que el principio de la inmunidad tributaria o no sujeción tiene que existir entre los niveles nacional, estatal y municipal de manera que así como la República no puede gravar con un impuesto nacional a un Municipio, este tampoco puede aplicar impuestos municipales a la República.

El principio se recoge, incluso en el artículo 195 del Anteproyecto ubicado (mal ubicado e incorrectamente formulado) en el Capítulo relativo a los Municipios con el siguiente texto:

**"Artículo 195:** La potestad tributaria que corresponde a los municipios es distinta e independiente de las potestades reguladoras que esta Constitución o las leyes atribuyan al Poder Nacional o Estatal sobre determinadas materias o actividades.

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

En relación a esta norma debe destacarse que su inserción en el capítulo del Poder Público Municipal, luego de la enumeración de los ingresos municipales, parece estar referida a la vieja polémica sobre las reservas al Poder Nacional establecidas en la Constitución de 1961. En particular, parece destinada a frenar la tendencia existente en la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de extender el efecto de las llamadas "reservas normativas" a las llamadas "reservas de rentas" y así excluir algunas materias de la gravabilidad con el impuesto municipal de patente de industria y comercio. En verdad, la norma es muy confusa y la cuestión a que parece referirse podría ser expresada adecuadamente sin conducir a una distorsión tan perjudicial de las relaciones entre los poderes tributarios de los tres niveles de Gobierno como la que produce.

En efecto, la redacción de esa norma, por la palabra "independencia" que asigna a la potestad tributaria de los Municipios, puede considerarse como contraria a la función de coordinación que debería ejercer el Poder Nacional, por vía legislativa, de todos los poderes tributarios asignados por el Anteproyecto a las entidades político-territoriales y atenta severamente contra la idea misma de un Sistema Tributario integrador de la multiplicidad de los tributos.

Nada se obtendría con el diseño constitucional de un Sistema Tributario, que "per se" requiere de la función de coordinación del nivel central, si se acordase tal "independencia" al poder de los Municipios en la materia. De ser aprobada esa norma, el Sistema Tributario quedaría rápidamente desquiciado y las finanzas públicas perderían el equilibrio entre necesidad y disponibilidad de ingresos. Los Municipios urbanos más importantes podrían elevar desmesuradamente la presión fiscal y *menoscabar los ingresos tributarios del Poder Nacional*, en especial, aquellos obtenidos por la vía del impuesto sobre la renta, que admite la deducción de los impuestos estatales y municipales.

La norma objetada pareciera estar inspirada más en un propósito de revancha contra la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia que en el de contribuir a la armonía entre los poderes tributarios, y revela una reprochable indiferencia frente a los efectos financieros devastadores que esa "independencia" podría provocar frente a la capacidad económica de los contribuyentes, y frente a la capacidad que debe mantener el Poder Nacional para cumplir con sus funciones indelegables de redistribución de ingresos y de estabilización económica. Estos efectos, además, se verían agravados por la incorporación de la tributación estatal a la pluralidad de poderes tributarios en la nueva Constitución.

En todo caso, hemos estimado que el principio de la inmunidad tributaria debe regularse en general, en la sección relativa al sistema tributario, agregándose, además, la regulación relativa a los principios que deben guiar las relaciones entre los poderes tributarios de la República, de los Estados y de los Municipios y que son la territorialidad, autonomía, suficiencia económica, equilibrio fiscal, coordinación y solidaridad interterritorial.

En tal sentido, es que hemos propuesto incluir en el Anteproyecto la siguiente norma:

**"Artículo:** Las entidades político-territoriales gozarán de inmunidad impositiva. La inmunidad tributaria frente a la potestad impositiva municipal se extiende a las personas jurídicas estatales. Las relaciones entre los poderes tributarios de la República, de los Estados y de los Municipios estarán regidas por los principios de territorialidad, autonomía, suficiencia económica, equilibrio fiscal, coordinación y solidaridad interterritorial".

Sobre estos principios el SENIAT, en el documento antes citado, insistió en su incorporación al texto constitucional, señalando lo siguiente:

"Paralelamente a los principios esbozados anteriormente, los cuales podrían agruparse entre los requisitos de justicia material que ha de cumplir el sistema tributario, deben plantearse principios, basados en la organización política, con fundamento en la existencia de comunidades autónomas, como lo son: el de autonomía, coordinación, solidaridad interterritorial, equilibrio fiscal, suficiencia y corresponsabilidad fiscal, los cuales han sido acertadamente tratados en la propuesta elaborada por la Asociación Venezolana de Derecho Tributario, en los siguientes términos:

"El de la *Autonomía*, que 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 del que se trate, de tener plena disposición de medios financieros para ejercer las competencias que le son propias, dentro de los límites establecidos en la constitución y en las leyes nacionales que al efecto serán dictadas.

El de la *Coordinación*, que aparece como un instrumento necesario para estructurar el sistema de financiamiento de las distintas haciendas de diverso nivel que integran a un Estado compuesto. Tal Coordinación como resulta lógico pensar, corresponde ejercerla al Poder Nacional, mediante la instrumentación de medidas oportunas tendientes a conseguir la estabilidad interna y externa, la unidad de política económica, así como el

desarrollo armónico entre las diversas partes del Estado, para lo cual queda facultado el Poder Nacional para establecer los umbrales y límites que midan efectivamente la capacidad de sacrificio y responsabilidad del ciudadano y por consiguiente su real capacidad contributiva y asegurar la operatividad de un sistema tributario armónico y eficaz.

El de la *Solidaridad Interterritorial*, que exige el comportamiento leal entre los diferentes poderes territoriales y el deber de auxilio recíproco entre la hacienda central y las haciendas locales y entre éstas entre sí. La solidaridad tiene un doble objetivo, por una parte asegurar un nivel mínimo en la prestación de servicios públicos fundamentales, por otra eliminar las diferencias de renta y riqueza entre los entes menores.

El de *Equilibrio Fiscal* impone a los entes político-territoriales guardar la estricta relación entre los gastos y los ingresos de cada uno de ellos dentro del esquema funcional antes expuesto.

El de la *Suficiencia*, el cual podría traducirse en la existencia de instrumentos que aseguren el suministro de recursos capaces de financiar los servicios públicos que correspondan o sean traspasados a los entes menores.

La *Corresponsabilidad Fiscal*, pretende desplazar sobre los entes menores la responsabilidad de obtener y administrar responsable y eficazmente sus propios ingresos, introduciendo así, una restricción a sus demandas de recursos que confiere estabilidad al sistema".

*Principio de la Inmunidad Tributaria:* se ha planteado el problema de si las competencias que se atribuyen por cada nivel político territorial, alcanzan a gravar a los demás gobiernos, sus órganos y funcionarios, o si por el contrario existe inmunidad recíproca. En este sentido en las III Jornadas del ILADT, se declaró que las inmunidades tributarias no dependen de la naturaleza de los entes, sino de los respectivos ordenamientos jurídicos constitucionales; en la XIII se ratificó tácitamente ese criterio.

El derecho comparado ofrece soluciones al debatido problema de la inmunidad tributaria del estado, como principio general, 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 una norma obligatoria para los distintos niveles legislativos".

Debe señalarse, por lo demás, que la norma propuesta solo busca incorporar a la inmunidad tributaria de la República a sus entes instrumentales en las áreas reservadas a la misma, como la industria petrolera. Nada conduce a pensar que están incorporadas al mismo régimen de no sujeción, las empresas privadas contratistas de las empresas de la industria petrolera nacionalizada, las cuales han estado en régimen de inmunidad en relación a los impuestos municipales, sólo en virtud de lo dispuesto en el Acuerdo del Congreso relativo a la apertura petrolera.

En todo caso, la existencia de tres niveles de tributación exige que la Constitución establezca normas generales sobre corresponsabilidad fiscal, para evitar superposición de tributos y comprometer en la tributación, a cada nivel territorial del Poder Público.

El tema ha sido objeto de Recomendaciones por las instituciones especializadas de orden tributario, como por ejemplo, en las *Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario* celebradas en Montevideo en 1956 sobre el tema de la autonomía de los gobiernos locales en materia tributaria, donde se indicó lo siguiente:



"2° Las facultades tributarias que se reconozcan u otorguen a los estados miembros y otros gobiernos locales, deben coordinarse entre sí y con el gobierno nacional a efectos de:

- a) Evitar que se produzca la superposición de gravámenes y solucionarla en los casos concretos por órganos y medios jurídicos.
- b) Realizar una política fiscal de equilibrio o para otros fines que contemplen los intereses económicos del país, tanto en lo que respecta al orden interno como al internacional.
- c) Uniformar, en cuanto fuere posible, los conceptos jurídicos relativos a la obligación tributaria en todos sus aspectos.

3° Las facultades a que se refieren los puntos anteriores deberán ser distribuidas y coordinadas en los respectivos ordenamientos constitucionales".

Más recientemente, en las XIII *Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, celebradas en Palma de Mallorca en 1987, se estableció lo siguiente:

- "1. Que la distribución de competencias tributarias entre distintos niveles o ámbitos de poder territorial de un país, corresponde al plano normativo constitucional, pudiendo ser desarrolladas por la legislación ordinaria cuando esté constitucionalmente previsto.
2. Que esta distribución debe ajustarse a los fines o cometidos que se atribuyan a cada uno de esos niveles o ámbitos de poder territorial, a fin de asegurar un funcionamiento eficiente y equilibrado del Estado en su conjunto, tanto para lograr una adecuada satisfacción de las necesidades públicas, cuanto para fijar una justa contribución de los sujetos afectados.
3. Que la superposición de los mismos o aun de distintos niveles o ámbitos de poder territorial sobre los mismos hechos o actos, debe rechazarse en cuanto atente contra el principio de capacidad contributiva y el pleno desenvolvimiento de las actividades económicas.
4. Que los distintos niveles o ámbitos de poder territorial deben coordinar el ejercicio de sus respectivas competencias tributarias, tanto horizontal como verticalmente, a fin de racionalizar al máximo el ejercicio de dichas competencias, proteger las fuentes de tributación y no superar niveles razonables de presión fiscal conjunta.
5. Que la distribución de competencias tributarias no debe obstaculizar la realización de una política nacional en materia económica y social".

Con fundamento en lo anterior, hemos propuesto la inclusión de la siguiente norma en el Anteproyecto de Constitución:

*"Artículo:* El sistema tributario propiciará la corresponsabilidad fiscal de las entidades político-territoriales, a fin de lograr que estas últimas obtengan sus recursos con la participación del esfuerzo de sus propios habitantes".

En la misma orientación de regular las relaciones intergubernamentales en materia tributaria, derivadas de la distribución de competencias tributarias entre los tres niveles del Poder Público, se estima necesario prever el mecanismo de fuentes financieras compartidas entre esos niveles, según lo determine la Constitución y la Ley. Por ello hemos propuesto la inclusión en el Anteproyecto de la siguiente norma

*"Artículo:* De conformidad con esta Constitución y las leyes nacionales, los Estados y Municipios podrán compartir con la República la regulación, la recaudación, la administración y los rendimientos de los tributos.

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

Sobre este tema de las fuentes financieras compartidas, la Asociación Venezolana de Derecho Tributario ha señalado lo siguiente:

"En lo que respecta a la *generación de recursos tributarios*, uno de los sistemas que puede ser adoptado en un Estado compuesto es el de la adjudicación exclusiva de instrumentos financieros a cada nivel de gobierno o hacienda, de forma que las haciendas, según su ámbito, puedan disponer de unos instrumentos, pero no de otros, para lo cual se requiere una clara identidad de los elementos cualitativos y cuantitativos de las bases impositivas de los distintos tributos a ser creados, para evitar la confusión y los "solapamientos" propios de los distingos y clasificaciones que no obedecen a una clara dogmática tributaria, con las consecuentes distorsiones que se presentan actualmente en los fenómenos de la tributación a la producción y al consumo.

También se debe señalar la alternativa de las fuentes financieras compartidas, es decir, utilizando los mismos instrumentos todas las haciendas, lo cual a su vez puede hacerse: a) mediante sistemas de tributos formalmente independientes y b) mediante un sistema de recargos regionales o locales sobre los tributos de la hacienda central.

Otra alternativa es la de los impuestos suplementarios, en la que el tributo es administrado por el Poder Nacional a una alícuota especial y los entes menores son estimulados a usarlos imponiendo una alícuota adicional sobre la misma base. Las ventajas resultan de una sola recolección del gravamen, con lo cual no sólo el costo de gestión se reduce, sino también se facilita su cumplimiento.

Similar al suplementario es el Impuesto cedido, que constituye una contribución cobrada por el Estado total y que otorga una parte usualmente sobre la base del ingreso obtenido en la entidad o de lo por ésta recaudado. El nivel inferior nada tiene que decidir sobre la alícuota, la base, el objeto, el sujeto, las exenciones y deducciones del gravamen traduciéndose prácticamente en una transferencia más".

Debe señalarse, en todo caso, que la última parte de la norma propuesta, responde al principio general contenido en el artículo 34 de la Constitución de 1961 vigente, que establece que:

"Artículo 34. Los Municipios... no podrán gravar los productos de la agricultura, la cría y la pesquería de animales comestibles con otros impuestos que los ordinarios sobre detalles de comercio".

En cuanto a los Estados y los Municipios, también el artículo 18, prohíbe a estos

"Crear impuestos sobre el ganado en pie o sobre sus productos o sub-productos".

La fórmula utilizada en la propuesta, sin embargo, remite la regulación de la materia a la Ley nacional.

## 6. *Las prohibiciones tributarias a Estados y Municipios*

Por otra parte, la previsión expresa de la competencia de los Estados en materia de *impuestos al consumo*, exige retener en la Nueva Constitución, los mismos principios tradicionales de nuestro constitucionalismo establecidos en los actuales artículos 18 y 34 de la Constitución de 1961, que establecen lo siguiente:

"Artículo 18 Los Estados no podrán:

- 1º Crear aduanas ni impuestos de importación, de exportación o de tránsito sobre bienes extranjeros o nacionales o sobre las demás materias rentísticas de la competencia nacional o municipal.
- 2º Gravar bienes de consumo antes de que entren en circulación dentro de su territorio.
- 3º Prohibir el consumo de bienes producidos fuera de su territorio, ni gravarlos en forma diferente a los producidos en él.
- 4º Crear impuestos sobre el ganado en pie o sobre sus productos o subproductos.

Artículo 34 Los Municipios estarán sujetos a las limitaciones establecidas en el artículo 18 de esta Constitución y no podrán gravar los productos de la agricultura, la cría y la pesquería de animales comestibles, con otros impuestos que los ordinarios sobre detalles de comercio".

Estos principios tradicionales, en nuestro criterio, no pueden quedar fuera de las regulaciones constitucionales, particularmente por la reafirmación expresa en el Anteproyecto de la competencia estatal en materia de *impuestos al consumo*.

Además, al distribuirse la competencia tributaria en los tres niveles territoriales, resulta necesario prever, no sólo que debe evitarse caer en la doble tributación; sino, como ya lo hemos señalado, el principio de que la República, los Estados y los Municipios pueden compartir aspectos fundamentales de los tributos, como se ha regulado en la distribución de competencias respecto de los Estados y Municipios.

Por ello hemos propuesto la inclusión en el Anteproyecto de la siguiente norma:

**"Artículo ---.** Los Estados y Municipios no podrán:

1. Crear aduanas ni impuestos de importación, de exportación o de tránsito sobre bienes o actividades procedentes del exterior o de Venezuela.
2. Gravar bienes muebles ubicados fuera de su territorio o actividades realizadas fuera del mismo.
3. Gravar el consumo de bienes producidos fuera de su territorio en forma o medida diferentes a los producidos en él.
4. Crear tributos en las actividades cuya gravabilidad haya sido reservada a otras entidades político-territoriales o utilizar hechos o bases imposables sustancialmente iguales a las de los tributos atribuidos exclusivamente por esta Constitución o las leyes nacionales a los otros niveles, salvo lo dispuesto en el artículo siguiente".

Debe insistirse en que esta norma desarrolla principios técnicos ya contenidos en la Constitución de 1961, como son el carácter estrictamente *territorial* de los tributos estatales y municipales, la *unidad económica nacional* y la *delimitación de los dominios tributarios* de las entidades político-territoriales, los cuales se hacen aún más necesarios en un marco constitucional que instaura la distribución de los poderes tributarios según la estructura de un Estado Federal Descentralizado.

El carácter territorial de los tributos subnacionales se expresa en la regla fundamental de que las entidades estatales y locales sólo pueden gravar hechos económicos ocurridos dentro de los límites de su territorio, porque el fin primordial de esos tributos es el financiamiento de los servicios públicos de esas entidades, mientras que corresponde a los tributos nacionales gravar los hechos económicos de dimensión nacional ocurridos dentro o fuera del territorio de Venezuela, pero que guarden conexión con su ordenamiento jurídico. Este mayor alcance de la tributación nacional obedece a la mayor magnitud de las funciones financieras del Poder Nacional, ya que a este nivel de gobierno corresponde no sólo financiar servicios públicos esenciales que no están al alcance de los Estados y Municipios, sino compensar las enormes desigualdades económicas que se dan entre esas entidades y asegurar la estabilidad económica del país.

La unidad económica está referida al libre intercambio económico que debe existir entre las regiones y localidades del país, como condición indispensable de la economía nacional, lo cual requiere prohibir que los entes políticos territoriales menores puedan crear aduanas, gravar bienes o actividades en tránsito, o gravar en forma discriminatoria los bienes y actividades procedentes de otros Estados o Municipios. Si hoy en día se propende a la unidad económica a nivel internacional regional, con mayor razón se debe apoyar la economía de Venezuela en su unidad interna.

Por otra parte, la delimitación de los dominios tributarios ha sido materia de la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia desde hace más de 50 años, porque el

desorden en el ejercicio de los poderes tributarios por parte de los diversos niveles de gobierno es una de las causas más graves que perturban no sólo al sistema tributario, sino al funcionamiento de la economía. Si no se respetan los límites de cada poder tributario asignado por la Constitución, ello conducirá a la confrontación y recíproca perturbación del ejercicio de esos poderes, pudiendo llevar al caos de las finanzas públicas, sobre todo en su nivel nacional, habida consideración de la deducibilidad de los pagos de los tributos estatales y municipales del principal tributo nacional: el Impuesto Sobre la Renta. Por ello, es indispensable que la propia Constitución prohíba la llamada "invasión de los dominios tributarios", al no permitir que unos niveles de gobierno utilicen las figuras tributarias asignadas exclusivamente a otros niveles, en modo abierto o disfrazado, en este último caso a través de falaces fórmulas jurídicas.

Debe advertirse que esta propuesta adopta no sólo el esquema técnico de las potestades tributarias separadas y exclusivas, que requieren de las prohibiciones indicadas, sino también el esquema de la tributación compartida, el cual conlleva a una solución de mayor armonía entre las entidades político-territoriales, puesto que dentro de ella la República, ente principal del ordenamiento constitucional, podrá compartir con Estados y Municipios la regulación, recaudación, administración y rendimiento de los tributos.

En particular, en cuanto al ordinal 4º del artículo propuesto, es evidente que no se puede permitir la doble tributación en relación con los mismos hechos o bases imponibles de tributos atribuidos en forma exclusiva a uno de los niveles territoriales. La distribución de potestad tributaria entre los tres niveles del Poder Público, por tanto, tiene que ser extremadamente precisa y detallista para impedir la doble tributación, la cual en todo caso, tiene que quedar prohibida.

Con esta última prohibición, por supuesto, sólo se busca impedir la doble tributación en relación con los mismos hechos o bases imponibles que se han atribuido a los diversos niveles territoriales. Se trata de dar orden al sistema con pluralidad de poderes tributarios, no de favorecer interés alguno. Se trata de evitar la "rebatña" por los ingresos tributarios y asegurar que cada nivel de gobierno disponga de los recursos necesarios para cumplir sus funciones administrativas. Se trata de impedir que una minoría de las entidades político-territoriales se apropien en modo inequitativo del mayor caudal de recursos tributarios, sin que ello guarde proporción con la magnitud de sus responsabilidades.

Esta propuesta sigue las recomendaciones de las *XIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, celebradas en España, 1987; de las cuales se puede resaltar lo que se refiere a la necesidad de la distribución constitucional de competencias tributarias entre los distintos niveles de gobierno, en el sentido de que:

"debe ajustarse a los fines y cometidos que se atribuyan a cada uno de esos niveles o ámbitos de poder territorial, a fin de asegurar un funcionamiento eficiente y equilibrado del Estado en su conjunto, tanto para lograr una adecuada satisfacción de las necesidades públicas, cuanto para fijar una justa contribución de los sujetos afectados"

y sobre todo,

"que los distintos niveles o ámbitos de poder territorial deben coordinar el ejercicio de sus respectivas competencias tributarias, tanto horizontal como verticalmente, a fin de racionalizar al máximo el ejercicio de dichas competencias, proteger las fuentes de tributación y no superar niveles razonables de presión fiscal conjunta".

Por supuesto, para evitar estas situaciones, como se ha dicho, la Constitución debe asignar las competencias en materia tributaria quizás con excesivo detalle. Así lo recomienda, por ejemplo, el SENIAT en el documento citado, al señalar que:

"Somos de la opinión que el reparto de las competencias debe obedecer a un extraordinario detallismo, lo que implica claridad en el método para la distribución de las competencias, previendo los distintos casos de distribución entre los tres niveles competenciales, con el objetivo de asegurar la autonomía de las entidades federadas y municipios. Esta precisión en el texto constitucional debe comprender la competencia normativa, competencia de gestión o administración y la competencia de disfrute o disponibilidad en cada uno de los niveles de poder, para evitar los problemas que se plantean en otros derechos sobre conflictos de poderes o de doble imposición".

#### 7. *El reforzamiento de la administración tributaria y el control judicial de los actos tributarios*

Por último, hemos propuesto la inclusión, en el Proyecto de Constitución, de una norma que a la vez que refuerce el principio de la autonomía de la Administración Tributaria conforme a la experiencia del SENIAT, garantice el control judicial de los actos administrativos tributarios, llevando a rango constitucional el carácter suspensivo de los recursos, dada la doctrina de la Corte Suprema de declarar contrario a la Constitución el principio *solve et repete*. La norma propuesta tiene el siguiente texto:

**"Artículo:** De conformidad con la ley, la Administración Tributaria estará dotada de autonomía funcional y tendrá las funciones de dictar normas e instrucciones, informar, recaudar, ejercer control administrativo, fiscalizar e investigar en la aplicación de las leyes tributarias y sus reglamentos.

La ley nacional regulará a las funciones de la Administración Tributaria y los medios de impugnación de sus actos, sin que ello impida u obstaculice el acceso a la administración de justicia. El ejercicio de recursos administrativos y judiciales suspenderá los efectos del acto recurrido.

Las autoridades de todo orden pertenecientes a la República, a los Estados y a los Municipios y los particulares están obligados a prestar su concurso a los órganos y funcionarios de la Administración Tributaria para el cumplimiento de las funciones que le asigna esta Constitución".

Sobre el tema de la tutela jurisdiccional en un sistema tributario, el SENIAT en el documento antes mencionado ha señalado lo siguiente:

"Principio que representa la garantía más sólida de un Estado democrático organizado; la tutela judicial efectiva es un principio general del Derecho de indiscutible rango constitucional, y además debe ser entendido como un derecho fundamental de aplicación directa cuya articulación técnica es absoluta e inmediata.

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 ilimitadas posibilidades de exponer sus argumentos y probarlos.

El Estado de derecho organizado sobre la base de la división de funciones, trata de evitar concentraciones, especialmente en el Poder Ejecutivo, de particular importancia en el derecho tributario dada la condición del Fisco como acreedor de una suma de dinero. El principio de tutela jurisdiccional se identifica con el de igualdad, ya que el Fisco Nacional comparece en el proceso tributario como titular de un derecho de crédito, en defensa de un interés económico. En este sentido, los principios de justicia,

capacidad contributiva y progresividad aseguran la igualdad ante el impuesto, constituyen verdaderas normas vinculantes para todos los poderes del Estado".

## 8. *Propuesta de articulado*

En definitiva, las anteriores son las propuestas formales que formulo a la Asamblea para las regulaciones constitucionales en materia tributaria, lo que significaría sustituir las dos normas sobre la materia que trae el Anteproyecto por las siguientes normas, conforme a toda la argumentación anterior, las cuales además deberían integrarse en una sección de las "Disposiciones Generales" del Título relativo al "Poder Público" (que regula al Poder Nacional, al Poder Estatal y al Poder Municipal):

### *Título IV: Del Poder Público*

#### *Capítulo I: Disposiciones Generales*

##### *Sección V: Del Sistema Tributario*

**"Artículo ---.** El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del contribuyente, atendiendo al principio de progresividad así como a la protección de la economía nacional y a la elevación del nivel de vida de la población, y a un sistema eficiente para la recaudación de los tributos.

La carga fiscal que deberán soportar los contribuyentes por causa del pago de los tributos atenderá al disfrute general de servicios públicos, a la preservación del ingreso mínimo vital, a la preservación de la fuente de riqueza, así como también a la multiplicidad de tributos y al carácter global del sistema tributario, con el objeto de no exceder la capacidad contributiva.

**Artículo ---.** La creación, modificación o supresión de tributos así como el establecimiento de sus elementos esenciales, sólo se hará por ley tributaria de carácter especial y según las potestades atribuidas por esta Constitución y las leyes nacionales a la República, a los Estados y a los Municipios. Igual disposición regirá para la concesión de exenciones, exoneraciones y demás beneficios fiscales.

Las normas tributarias tienen vigencia en el ámbito espacial sometido a la potestad del órgano competente para crearlas.

No se podrá delegar la creación de tributos, ni la definición y fijación de sus elementos esenciales.

Sólo la ley nacional tipificará las infracciones tributarias y dispondrá las sanciones aplicables y en ningún caso podrán delegarse dichas atribuciones.

Los reglamentos sólo podrán desarrollar las leyes tributarias y asegurar su aplicación, pero no podrán tener efectos jurídicos que modifiquen o establezcan elementos esenciales de los tributos o regular materias reservadas a la competencia legislativa. Tampoco podrán establecer procedimientos tributarios ni exigir el cumplimiento de deberes formales y requisitos que no estén previstos en la Ley.

**Artículo ---.** La ley que establezca o modifique un tributo deberá fijar un término previo a su aplicación. Si no lo hiciere, no podrá aplicarse sino sesenta días continuos después de haber quedado promulgada.

La ley tributaria no tendrá efecto retroactivo, pero las disposiciones legales que supriman o reduzcan sanciones se aplicarán a los hechos pasados y a los efectos presentes que de los mismos subsistan.

**Artículo ---.** Se prohíbe:

1. Tratar en modo desigual o discriminatorio a los contribuyentes que se encuentren en situación equivalente.
2. Dar efectos confiscatorios a los tributos, a los accesorios de los tributos y a las sanciones.

3. Exigir el pago de tributos sobre hechos imponible ocurridos antes del inicio de la vigencia de la ley que los hubiera creado o modificado o en el mismo período fiscal en que haya sido promulgada dicha ley.
4. Establecer algún tributo pagadero en servicio personal.
5. Impedir u obstaculizar el acceso a la administración de justicia, con el objeto de asegurar el cobro de los tributos.
6. Autorizar la conversión de las sanciones pecuniarias en penas privativas de la libertad, así como también condonar o dispensar individualmente de estas últimas previo pago de las deudas tributarias.
7. Allanar el domicilio o residencia del sujeto pasivo de la obligación tributaria, salvo que se trate de cumplir una orden judicial o de impedir la perpetración de un delito.
8. Interferir la privacidad de las comunicaciones efectuadas directamente o a través de medios impresos, telefónicos, electrónicos y cualquier otro medio de comunicación, salvo que se trate de ejecutar una orden judicial en los casos previstos por la ley.

**Artículo ---.** Las entidades político-territoriales gozarán de inmunidad impositiva. La inmunidad tributaria frente a la potestad impositiva municipal se extiende a las personas jurídicas estatales. Las relaciones entre los poderes tributarios de la República, de los Estados y de los Municipios estarán regidas por los principios de territorialidad, autonomía, suficiencia, económica, equilibrio fiscal, coordinación y solidaridad interterritorial.

**Artículo ---.** El sistema tributario propiciará la corresponsabilidad fiscal de las entidades político-territoriales, a fin de lograr que estas últimas obtengan sus recursos con la participación del esfuerzo de sus propios habitantes.

**Artículo ---.** Los Estados y Municipios no podrán:

1. Crear aduanas ni impuestos de importación, de exportación o de tránsito sobre bienes o actividades procedentes del exterior o de Venezuela.
2. Gravar bienes muebles ubicados fuera de su territorio o actividades realizadas fuera del mismo.
3. Gravar el consumo de bienes producidos fuera de su territorio en forma o medida diferentes a los producidos en él.
4. Crear tributos en las actividades cuya gravabilidad haya sido reservada a otras entidades político-territoriales o utilizar hechos o bases imposables sustancialmente iguales a las de los tributos atribuidos exclusivamente por esta Constitución o las leyes nacionales a los otros niveles, salvo lo dispuesto en el artículo siguiente.

**Artículo ---.** De conformidad con esta Constitución y las leyes nacionales, los Estados y Municipios podrán compartir con la República la regulación, la recaudación, la administración y los rendimientos de los tributos.

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

**Artículo ---.** De conformidad con la ley, la Administración Tributaria estará dotada de autonomía funcional y tendrá las funciones de dictar normas e instrucciones, informar, recaudar, ejercer control administrativo, fiscalizar e investigar en la aplicación de las leyes tributarias y sus reglamentos.

La ley nacional regulará a las funciones de la Administración Tributaria y los medios de impugnación de sus actos, sin que ello impida u obstaculice el acceso a la administración de justicia. El ejercicio de recursos administrativos y judiciales suspenderá, los efectos del acto recurrido.

Las autoridades de todo orden pertenecientes a la República, a los Estados y a los Municipios y los particulares están obligados a prestar su concurso a los órganos y funcionarios de la Administración Tributaria para el cumplimiento de las funciones que le asigna esta Constitución".

#### **IV. PARTICIPACIÓN EN LA DISCUSIÓN DE LAS NORMAS SOBRE EL SISTEMA TRIBUTARIO EN LAS SESIONES DE LA ASAMBLEA NACIONAL CONSITUYENTE.**

Ninguna de las propuestas que formulé en los tres documentos antes indicados fueron acogidas en la elaboración del texto del articulado de la Constitución en la materia tributaria, cuya regulación como se dicho, quedó en los solos artículos 316 y 317.

En los debates que se desarrollaron en la Asamblea, sin embargo, cuando se realizó la discusión sobre esas normas, tuve una participación activa en mis intervenciones orales y en la consignación de votos salvados por escrito, que se reseña a continuación:

##### **1. *Participación en la discusión del Artículo 316 sobre Principios del Sistema Tributario***

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

Sobre esta norma en particular, consideré que la misma repetía el contenido del artículo 223 de la Constitución de 1961, que ya era insuficiente, ya que el sistema tributario debía comprender la regulación de los poderes tributarios entre los tres niveles de tributación (Nacional, Estatal y Municipal), lo cual requería prever el alcance de la inmunidad tributaria entre éstos y también debía procurar asegurarse la capacidad contributiva de los obligados. Además, no contenía una enumeración de los principios que deben guiar las relaciones entre los poderes tributarios, que son: la territorialidad, autonomía, suficiencia económica, equilibrio fiscal, coordinación y solidaridad interterritorial. Por otro lado, consideré que debía eliminarse de ese artículo el deber de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas porque ya se había consagrado en el Capítulo de los Derechos Constitucionales.

Por ello, en la sesión del 8 de noviembre de 1999, con ocasión de la primera discusión, pedí la palabra y expuse lo siguiente:

*CONSTITUYENTE BREWER CARIÁS (ALLAN).-Presidente: Este artículo recoge el artículo 223 de la Constitución actual: Principio general de qué debe procurar el Sistema Tributario. La justa distribución de las cargas.*

*Ahora, quiero hacer las siguientes observaciones, en primer lugar, la primera frase repite un artículo que ya está regulado en los deberes. Ya existe esta norma y fue aprobada: El deber de contribuir a las cargas públicas, y está expresamente. De manera que esta primera frase debería ser eliminada de este artículo porque es repetitiva de lo que ya está regulado.*

*En segundo lugar,, en cuanto a la última frase que propone la Comisión, pienso que debería estar ubicada en el artículo siguiente, relativo al principio de la legalidad tributaria y es la previsión en la ley se sanciones por la evasión fiscal, inclusive, de carácter penal, con lo cual estoy de acuerdo, pero debería estar regulado en el artículo siguiente, que se refiere al principio de la legalidad tributaria, ya que ya que contiene ese honor la ley.*

*En cuanto a la observación que leyó el constituyente Vallenilla, no tiene nada que ver con esto. Esa observación se refiere al artículo siguiente. Es la observación que estaba allí, que se leyó y que más bien creó confusión.*

*Ahora, el artículo en sí, por tanto, es de primera importancia, y en un sistema constitucional como el que estamos diseñando (a pesar de las noticias que hoy aparecen en*



la prensa de que a lo mejor esto se va a cambiar), donde se ha atribuido competencia tributaria a los estados y a los municipios, además del Poder Nacional y, por tanto, determinados tributos, me parece fundamental que este artículo se complemente, a los efectos de que quede bien claro la incorporación, dentro de la idea del sistema tributario, de la multiplicidad de tributos, que hoy, al menos así está en el proyecto de Constitución, en los tres niveles y, por tanto, el carácter global del sistema tributario que implica esos tres niveles.

Es evidente que este es un país -como todos sabemos, por el paternalismo de Estado- que no ha creado conciencia contributiva. Normalmente se piensa que aquí pagan sólo los impuestos algunos pocos -como en efecto pasa- y la idea de que la obligación de contribuir a las cargas públicas de todos está disipada, la gente piensa que son otros los que pagan impuestos y no todo el mundo; pero en una cultura, en un Estado menos paternalista tenemos que fomentar porque el impuesto llegue a todo el mundo y que cada quien, de acuerdo a su capacidad contributiva, contribuya con las cargas públicas.

Entonces, la idea de incorporar en el mismo sistema los tres niveles tributarios nuevos, que se consideren globalmente al sistema tributario y, por otra parte, dada esta carga fiscal que va hacia el futuro, con impuestos nacionales, estatales y municipales, me parece muy importante que complementemos el artículo estableciendo la idea de en qué deben manifestarse en retribución al ciudadano, los tributos. Es decir, uno paga impuestos pero aspira a que se retribuyan esos impuestos en servicios adecuados del Estado.

De manera que la idea de que los tributos tienen que buscar atender a la satisfacción y al disfrute general de los servicios públicos, es importante, y, por otra parte, que habiendo tres niveles tributarios, se garantice también que esa aplicación de tributos en los tres niveles debe preservar un ingreso mínimo común, debe preservar las fuentes de riqueza y todo eso dentro de esa multiplicidad de tributos.

Con fundamento en esto, quiero proponer que se agregue al artículo un párrafo que podría estar redactado así: "La carga fiscal que deben soportar los contribuyentes por causa del pago de tributo, atenderá al disfrute general de los servicios públicos, a la preservación del ingreso mínimo vital, a la preservación de las fuentes de riqueza, así como también a la multiplicidad de tributos en el carácter global del sistema tributario, con el objeto de no exceder la capacidad contributiva, que es el elemento central".

Por una parte, que el sistema tributario debe procurar la justa distribución de las cargas y, por la otra, que esas cargas, globalmente consideradas, deben ser de acuerdo a la capacidad económica de los contribuyentes.

Creo que una norma de este tipo completa la idea del sistema tributario, amplía la norma actual de la Constitución del 61 -que es la que se repite aquí-, teniendo en cuenta que estamos configurando un sistema tributario en tres niveles.

De manera que mi propuesta es agregar un párrafo al artículo de este tipo y, las otras dos propuestas es que se elimine la primera frase que ya está en los deberes expresamente establecido, y que la última frase relativa a la evasión fiscal y a las sanciones penales, se pase al artículo siguiente, relativo al Régimen de la legalidad tributaria.

En el curso del debate en la Asamblea, formulé sobre esta norma la siguiente propuesta:

#### **Proposición del constituyente Allan Brewer Carías:**

**Agregar un párrafo que diga: "La carga fiscal que deberán soportar los contribuyentes por causa del pago de tributos atenderá al disfrute general de servicios públicos, a la preservación del ingreso, mínimo vital, a la preservación de las fuentes de riqueza, así como también a la multiplicidad de tributos, y al carácter global del sistema tributario, con el objeto de no exceder la capacidad contributiva."**

Al final de la sesión del día 8 de noviembre de 1999, consigné mi *Voto salvado* en la materia, con el siguiente texto:

**Salvo mi voto por considerar que esta norma no responde a las consecuencias tributarias de la descentralización política; a la protección de los ciudadanos**

**contribuyentes en relación con el poder tributario del Estado; y a la interrelación entre las potestades tributarias del Poder Nacional con las nuevas potestades tributarias atribuidas a Estados y Municipios, dentro de un sistema tributario integrado que respete globalmente el principio de la capacidad contributiva. Todo ello la hace insuficiente.**

El tema se consideró también en la segunda discusión del proyecto, por lo que al finalizar la sesión de día 14 de Noviembre de 1999, consigné mi *Voto Salvado* con el siguiente texto:

**Ratifico mi voto salvado por considerar que esta norma no responde a las consecuencias tributarias de la descentralización política; a la protección de los ciudadanos contribuyentes en relación con el poder tributario del Estado; y a la interrelación entre las potestades tributarias del Poder Nacional con las nuevas potestades tributarias atribuidas a Estados y Municipios, dentro de un sistema tributario integrado que respete globalmente el principio de la capacidad contributiva. Todo ello la hace insuficiente.**

En efecto, uno de los principios de la reforma política de la Nueva Constitución es el reforzamiento de la descentralización política de la Federación, lo que ha originado la distribución de la *potestad tributaria* en los tres niveles del Poder Público Nacional. Esta reforma significativa del sistema tributario exige, por tanto, la previsión de un conjunto de normas constitucionales, para regular el principio de que los tres niveles de tributación deben formar parte integral del sistema tributario, por lo que la capacidad contributiva de los contribuyentes debe considerarse en relación con todo el sistema.

Por ello consideramos que debía agregarse al artículo 353 del Anteproyecto, un párrafo con este texto

**"La carga fiscal que deberán soportar los contribuyentes por causa del pago de los tributos atenderá al disfrute general de servicios públicos, a la preservación del ingreso mínimo vital, a la preservación de la fuente de riqueza, así como también a la multiplicidad de tributos y al carácter global del sistema tributario, con el objeto de no exceder la capacidad contributiva".**

Esta norma buscaba dirigir una directriz al legislador tributario para obligarlo a tomar en consideración los factores y criterios socio-económicos que miden la presión fiscal, con la finalidad de mantener la carga fiscal global de los contribuyentes, apreciada desde los distintos sectores y aspectos, dentro de los límites razonables de la capacidad económica. No se trata de vincular la exigibilidad individual de cada tributo a la previa determinación de cada uno de esos criterios o factores, puesto que ellos no podrían ser establecidos individualmente sino colectivamente. El clamor general de los ciudadanos contribuyentes es ver la retribución de los impuestos que se pagan en servicios públicos; de allí la referencia que se hace a ello en el párrafo de la norma inc que propuse se incluyera en el Texto Constitucional.

En este sentido, el disfrute general de servicios públicos como justificación ética de la imposición, no podría ser determinado caso por caso en la hipótesis de los llamados servicios públicos no divisibles, que se financian con impuestos cuyo rendimiento va al fondo común del Tesoro Público; a diferencia de las tasas y contribuciones especiales que serían retributivas de servicios divisibles. Por ello, en materia de impuestos, que son las figuras más importantes de la tributación, no se podría supeditar el cobro de los mismos al disfrute individual de los servicios.

En todo caso, este principio de prever que el pago de impuestos, en general, debe atender al disfrute general de servicios públicos es elemental en todo sistema tributario. Para ello es que se establece el deber de contribuir con las cargas públicas, pues este deber se compensa con la recepción por los contribuyentes de servicios públicos. Por ello, de este principio no puede deducirse que supuestamente alguien podría demandar al Estado por servicios públicos deficientes. Ello puede ocurrir si en la prestación ineficiente de los servicios se causan daños que comprometan la responsabilidad del Estado, pero no porque se

establezca el principio elemental de exigir que el pago de impuestos retorne al contribuyente en servicios generales.

Por lo que respecta a los demás factores y criterios indicados en el párrafo propuesto, ellos tendrían que ser apreciados en el momento de la configuración de la ley tributaria, y sólo excepcionalmente, cuando pudieran ser escandalosamente desatendidos, podrían ser considerados en el momento de la recaudación.

Por otra parte, el reforzamiento de la potestad tributaria de los diversos entes territoriales, exige establecer mecanismos de protección de los contribuyentes. Por ello también propuse, incorporar la siguiente norma al Proyecto de Constitución:

*"Artículo --: Se prohíbe:*

1. Tratar en modo desigual o discriminatorio a los contribuyentes que se encuentren en situación equivalente.
2. Dar efectos confiscatorios a los tributos.
3. Exigir el pago de tributos sobre hechos imponibles ocurridos antes del inicio de la vigencia de la ley que los hubiera creado o modificado.
4. Establecer algún tributo pagadero en servicio personal.
5. Impedir y obstaculizar el acceso a la administración de justicia, con el objeto de asegurar el cobro de los tributos.
6. Autorizar la conversión de las sanciones pecuniarias en penas privativas de la libertad.
7. Allanar el domicilio o residencia del sujeto pasivo de la obligación tributaria, salvo que se trate de cumplir una orden judicial o de impedir la perpetración de un delito.
8. Interferir la privacidad de las comunicaciones efectuadas directamente o a través de medios impresos, telefónicos, electrónicos y cualquier otro medio de comunicación, salvo que se trate de ejecutar una orden judicial en los casos previstos por la ley".

Esta norma recoge, desarrollándolos especialmente para el ámbito tributario, los principios generales del derecho a la *igualdad y no discriminación*, consagrado en el artículo 26 del Anteproyecto del 12-10-99; la *prohibición de la confiscación*, consagrado en el artículo 120 del Anteproyecto y reafirmado en el artículo 371 del mencionado Anteproyecto; de nuevo, la garantía de la *irretroactividad de la ley tributaria* prevista en el artículo 30 del Anteproyecto; la garantía del *acceso a la justicia*, prevista en el artículo 32 del Anteproyecto; la garantía de la *libertad personal* prevista en el artículo 51 del Anteproyecto, la garantía de la *inviolabilidad del domicilio* prevista en el artículo 54 del Anteproyecto y la *protección a la vida privada* y la *inviolabilidad de las comunicaciones* previstas en los artículos 55 y 67 del Anteproyecto.

Por otra parte, la distribución de la potestad tributaria en los tres niveles territoriales, exige entre otras regulaciones, primero, prever el alcance de la inmunidad tributaria entre la República, los Estados y Municipios y segundo armonizar los poderes tributarios entre los diversos niveles del Poder Público.

En cuanto al primer aspecto, es evidente que el principio de la inmunidad tributaria o no sujeción tiene que existir entre los niveles nacional, estatal y municipal de manera que así como la República no puede gravar con un impuesto nacional a un Municipio, este tampoco puede aplicar impuestos municipales a la República.

El principio se recoge, incluso en el artículo 195 del Anteproyecto ubicado (mal ubicado e incorrectamente formulado) en el Capítulo relativo a los Municipios. Sin embargo, considero que el principio de la inmunidad tributaria debía regularse en general, en la sección relativa al sistema tributario, agregándose, además, la regulación relativa a los principios que deben guiar las relaciones entre los poderes tributarios de la República, de los Estados y de los Municipios y que son la territorialidad, autonomía, suficiencia económica, equilibrio fiscal, coordinación y solidaridad interinstitucional.

En tal sentido, es que propusimos incluir en el Anteproyecto la siguiente norma,

**"Artículo: --. Las entidades político-territoriales gozarán de inmunidad impositiva. La inmunidad tributaria frente a la potestad impositiva municipal se extiende a las personas jurídicas estatales. Las relaciones entre los poderes tributarios de la República, de los Estados y de los Municipios estarán regidas por los principios de territorialidad, autonomía, suficiencia económica, equilibrio fiscal, coordinación y solidaridad interterritorial".**

Esta norma propuesta solo buscaba incorporar a la inmunidad tributaria de la República a sus entes instrumentales en las áreas reservadas a la misma, como la industria petrolera. Nada conduce a pensar que están incorporadas al mismo régimen de no sujeción, las empresas privadas contratistas de las empresas de la industria petrolera nacionalizada, las cuales han estado en régimen de inmunidad en relación a los impuestos municipales, sólo en virtud de lo dispuesto en el Acuerdo del Congreso relativo a la apertura petrolera.

En todo caso, considero que la existencia de tres niveles de tributación exige que la Constitución establezca normas generales sobre corresponsabilidad fiscal, para evitar superposición de tributos y comprometer en la tributación, a cada nivel territorial del Poder Público.

Por ello propuse la inclusión de la siguiente norma en el Anteproyecto de Constitución:

**"Artículo --. El sistema tributario propiciará la corresponsabilidad fiscal de las entidades político-territoriales, a fin de lograr que estas últimas obtengan sus recursos con la participación del esfuerzo de sus propios habitantes".**

En la misma orientación de regular las relaciones intergubernamentales en materia tributaria, derivadas de la distribución de competencias tributarias entre los tres niveles del Poder Público, estimé necesario prever el mecanismo de fuentes financieras compartidas entre esos niveles, según lo determine la Constitución y la Ley. Por ello propuse la inclusión de la siguiente norma:

**"Artículo --. De conformidad con esta Constitución y las leyes nacionales, los Estados y Municipios podrán compartir con la República la regulación, la recaudación, la administración y los rendimientos de los tributos.**

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

Las anteriores fueron las propuestas que formulé a la Asamblea para las regulaciones constitucionales en materia tributaria, lo que significaría sustituir las dos normas sobre la materia que traía el Anteproyecto. Ello tampoco fue aceptado, en *segunda discusión*, razón por la cual salvo mi voto.

## **2. *Participación en la discusión del Artículo 317 sobre el Principio de la legalidad tributaria y los Principios de la administración tributaria***

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

No podrán establecerse obligaciones tributarias pagaderas en servicios personales.

La evasión fiscal, sin perjuicio de otras sanciones establecidas por la ley, podrá ser castigada penalmente.

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

Toda ley tributaria fijará su lapso de entrada en vigencia. En ausencia

del mismo se entenderá fijado en sesenta días continuos. Esta disposición no limita las facultades extraordinarias que acuerde el Ejecutivo Nacional en los casos previstos por esta Constitución.

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

Sobre esta norma consideré que la misma recogía el contenido de los artículos 224 y 226 de la Constitución de 1961, lo cual era insuficiente para el nuevo sistema tributario que debía instaurarse, en virtud de que el principio de la legalidad tributaria debió ser reforzado con el objeto de exigir que sea la ley formal la fuente de obligaciones y beneficios, limitándose la potestad reglamentaria. Por ello, en la sesión del 8 de noviembre de 1999, con ocasión de la primera discusión de la norma, expuse lo siguiente:

*CONSTITUYENTE BREWER CARIAS (ALLAN).-Ciudadano Presidente: Creo que debemos ordenar un poco el debate. Estoy de acuerdo con el artículo que presenta el constituyente Prieto, una norma aparte sobre la administración tributaria, pero creo que eso lo debemos votar separado de la que estamos considerando en este momento, que se refiere al principio de la legalidad tributaria, y a ese es al que en este momento quiero referirme.*

*El artículo propuesto por la Comisión, que acaba de ser leído, y con los agregados señalados, en realidad recoge los artículos 224 y 226 de la Constitución actual. Son las normas que se califican como aquellas que regulan el principio de la legalidad tributaria. Es decir, que sólo por ley pueden crearse impuestos y sólo por ley pueden otorgarse rebajas, incentivos y exenciones, y establecerse los elementos esenciales de los tributos, principios esenciales en materia tributaria, porque sólo el legislador puede establecerlos.*

*Ahora, pienso que los artículos 224 y 226 de la Constitución del 61, que son los que recoge la Comisión, son insuficientes para el nuevo esquema tributario que hemos venido diseñando en las discusiones precedentes. Particularmente por la necesidad de deslindar qué debe ser regulado por ley y qué puede ser regulado por vía ejecutiva, deslindar por tanto el ámbito de la ley y de los reglamentos y exigir fundamentalmente que sólo por ley puedan establecerse tributos y sus elementos esenciales y evitar el procedimiento de delegación hacia los reglamentos que hemos venido observando en los últimos tiempos.*

*Propongo, por tanto, para reforzar el principio de la legalidad tributaria, que esta norma recoja lo sustancial que está allí pero que se amplíe en una forma que podría ser la siguiente: "La creación, modificación o suspensión de tributos, así como el establecimiento de sus elementos esenciales, sólo se hará por ley tributaria de carácter especial y según las potestades atribuidas por la Constitución y las leyes, a la República, a los estados y los municipios." Incorporaremos aquí estados y municipios dentro del mismo contexto de la legalidad tributaria. "Igual disposición regirá para la concesión de exenciones, exoneraciones y otros beneficios fiscales."*

*Por otra parte, agregar el principio de que las normas tributarias tienen vigencia en el ámbito espacial sometidas a la potestad del órgano competente para crearlo. De manera que si son leyes de los estados sólo en cada estado, si son leyes municipales sólo en el territorio de cada municipio. Luego el principio de que no se podrá delegar la creación de tributos ni la definición o fijación de sus elementos esenciales, salvo los casos –y aquí agrego un elemento que proviene del estudio del doctor Padrón que se repartió– en los cuales, por la naturaleza de los impuestos, la ley establezca tipos máximos y mínimos. Esto pasa por ejemplo en materia aduanera, donde la ley fija un máximo y un mínimo y el Ejecutivo Nacional puede hacerlo. Salvo estos casos debe exigirse la disposición legal y no debe admitirse –en mi criterio– la delegación para la fijación de tributos y sus elementos por reglamento.*

*Luego insistir en el principio de la legalidad en materia sancionatoria. Sólo la ley nacional tipificará las infracciones tributarias y dispondrá las sanciones aplicables y en ningún caso podrán delegarse estas atribuciones. Agregar aquí el párrafo sobre la evasión*

fiscal: “La evasión fiscal, sin perjuicio de otras sanciones establecidas por la ley, podrá ser castigada penalmente”. Y luego precisar el ámbito del reglamento frente a la ley en estos términos: “Los reglamentos sólo podrán desarrollar las leyes tributarias y asegurar su aplicación, pero no podrán tener efectos jurídicos que modifiquen o establezcan los elementos esenciales de los tributos o regular materias reservadas a la competencia legislativa. Tampoco podrán establecer procedimientos tributarios ni exigir el cumplimiento de deberes formales y requisitos no previstos en la ley.

Esto tiene particular importancia, sobre todo si tenemos en cuenta que nosotros estamos en esta Constitución distribuyendo el poder tributario a nivel de estados y municipios, y es importante que haya la instrucción en la Constitución hacia los niveles locales, de que sólo por ordenanza o por ley estatal deben regularse estos aspectos, y no pueden los órganos ejecutivos de esos niveles asumir funciones que sólo deben corresponder a la ley, sea ley nacional, estatal u ordenanza municipal. De manera que mi propuesta es ampliar y perfeccionar el principio de la legalidad tributaria y limitar los aspectos que puedan ser ejercidos por los órganos ejecutivos de los tres niveles de tributación, alcaldes, gobernadores o el propio Ejecutivo Nacional. Es todo.

En el curso del debate formulé la siguiente propuesta:

**Proposición del constituyente Allan Brewer Carías:**

“La creación, modificación o supresión de tributos, así como el establecimiento de sus elementos esenciales sólo se hará por ley tributaria de carácter especial y según las potestades atribuidas por esta Constitución y las leyes nacionales a la República, a los Estados y a los Municipios. Igual disposición regirá para la concesión de exenciones, exoneraciones y demás beneficios fiscales.

Las normas tributarias tienen vigencia en el ámbito especial sometido a la potestad del órgano competente para crearla. No se podrá delegar la creación de tributos ni la definición y fijación de sus elementos esenciales, salvo los casos en los cuales por la naturaleza de los impuestos la ley establezca tipos máximos y mínimos.

Sólo la ley nacional tipificará las infracciones tributarias y dispondrá las sanciones aplicables, y en ningún caso podrán delegarse dichas atribuciones. La evasión fiscal, sin perjuicio de otras sanciones establecidas por ley, podrá ser castigada penalmente.

Los reglamentos sólo podrán desarrollar las leyes tributarias y asegurar su aplicación, pero no podrán tener efectos jurídicos que modifiquen o establezcan elementos esenciales de los tributos o regular materia reservada a la competencia legislativa. Tampoco podrán establecer procedimientos tributarios ni exigir el cumplimiento de deberes formales y requisitos que no estén previstos en la ley.

La ley que establezca o modifique un tributo deberá fijar un término previo a su aplicación. Si no lo hiciera no podrá aplicarse sino sesenta días continuos después de haber quedado promulgada”.

Es todo, ciudadano Presidente.

[...]

*CONSTITUYENTE BREWER CARÍAS (ALLAN).-Ciudadano Presidente, colegas constituyentes. Es importante el artículo que presentó el constituyente Humberto Prieto sobre la administración tributaria porque es distinto. Creo que la Comisión estará de acuerdo en que no debe mezclarse el principio de legalidad tributaria con un principio general de administración tributaria. Es un artículo distinto, y por tanto debería considerarse en forma aparte. Señalé que estaba de acuerdo con que debía incluirse una norma de este tipo.*

*Recordemos de nuevo que el tema de la administración tributaria se nos plantea en la Constitución, ahora, a tres niveles. No sólo hay una administración tributaria nacional sino también estatal y municipal que debe irse estableciendo. De manera que retomo la idea del constituyente Humberto Prieto y la propuesta que formulo es que debe incorporarse un artículo con principios legales sobre la administración tributaria, que se apliquen a los tres niveles y que aseguren esa autonomía.*

*Propondría una norma de este tipo: “De conformidad con la ley, la administración tributaria estará dotada de autonomía funcional, y tendrá las funciones de dictar normas,*

*instrucciones, informar, recaudar, ejercer control administrativo, fiscalizar e investigar, en la aplicación de las leyes tributarias y sus reglamentos.”*

*En el ámbito nacional se establecerán las funciones de la administración tributaria, los medios de impugnación de sus actos, sin que ello impida u obstaculice el acceso a la administración de justicia, que es uno de los elementos centrales que hay que tener en cuenta. La contrapartida al ejercicio del poder tributario es la garantía de los ciudadanos al acceso a la administración de justicia.*

*Esto tiene que ver con el llamado principio solvens repete, es decir, pague y después reclame, que ya fue declarado inconstitucional por la Corte, y que por tanto deberíamos también ponerlo expresamente en el sentido de que el ejercicio de recursos administrativos y judiciales suspende los efectos del acto recurrido, y así se supera el viejo sistema del solvens repete, que ha sido repudiado en todo el mundo e incluso por nuestra Corte Suprema.*

*Por otra parte, un principio de colaboración de las autoridades con la administración tributaria. Las autoridades de todo orden pertenecientes a la República, a los estados y municipios y los particulares están obligadas a prestar su concurso a los órganos y funcionarios de la administración tributaria para el cumplimiento de las funciones que asigne a esta Constitución.*

*De manera que propongo ampliar la propuesta que formuló el constituyente Humberto Prieto con una norma general sobre administración tributaria de este tipo.*

[...]

*CONSTITUYENTE BREWER CARÍAS (ALLAN).-Entonces, las otras dos propuestas que tengo, además de la que se refiere a la administración tributaria, que fue de ampliar el contenido planteado por el constituyente Humberto Prieto, son las siguientes. De nuevo insisto que hemos venido estructurando una distribución territorial del poder que implica atribución de competencias tributarias al poder nacional, al poder municipal y al poder estatal. Uno de los problemas fundamentales que se plantean en un Estado federal y en una distribución territorial de las competencias tributarias es el de la inmunidad recíproca de tributación entre los niveles.*

*Es decir, la República no puede gravar a un municipio o un municipio no puede gravar a la República y un estado no puede gravar a la República o a un municipio. Este es un principio que tenemos que recoger. Ya se recogió parcialmente cuando se discutió la competencia tributaria municipal y allí se estableció que la inmunidad tributaria de la República frente a los municipios también abarcaba las empresas estatales, nacionales, de manera que por ejemplo un municipio no pudiese gravar a PDVSA o a empresas de este tipo.*

*Creo que el principio general debe recogerse como ordenador de un nuevo esquema tributario que estamos diseñando y propongo un artículo que podría tener este término: “Las entidades políticas, territoriales gozarán de inmunidad impositiva entre ellas como principio general”. Y luego, “Las relaciones entre los poderes tributarios de la República, de los estados y de los municipios estarán regidas por los principios de territorialidad, autonomía, suficiencia económica, equilibrio fiscal, coordinación y solidaridad interterritorial”. Recordemos que estamos estableciendo tres niveles impositivos importantes y hay que establecer en mi criterio, estos principios ordenadores de las relaciones entre ellos.*

*Por otra parte, adicionar que el sistema tributario, dados estos tres niveles de tributación, debe propiciar la corresponsabilidad fiscal de las entidades político-territoriales, entre otras cosas, con el objeto de que estas últimas, la entidades político-territoriales obtengan sus recursos con la participación del esfuerzo de sus habitantes. Es decir, si estamos distribuyendo el poder tributario, debemos insistir en que cada nivel desarrolle sus capacidades tributarias y que el ciudadano, los habitantes de las entidades participen. Hasta ahora ha sido muy fácil el Estado paternalista nacional que cobra impuestos, los transfiere por la vía del situado y no hay ningún compromiso de los habitantes y del ciudadano con los diversos niveles territoriales. De manera que haya una corresponsabilidad fiscal y no sea sólo la responsabilidad fiscal de la República, sino que*

*cada entidad territorial asuma esa responsabilidad frente a sus habitantes en materia impositiva.*

*Esa es una de las normas que quiero plantear, derivada de esa integración dentro del sistema tributario de los tres niveles territoriales.*

*La otra norma, señor Presidente...*

*EL PRESIDENTE.-Bueno, lo hacemos, porque son dos artículos. Ya tiene el tiempo copado. Termina el primero.*

*EL ORADOR.-Con este artículo termino. La otra norma es una norma que también tiene que ver con este reforzamiento de las potestades tributarias del Estado en los tres niveles, y que sólo hemos estado discutiendo, poniendo énfasis en el poder tributario del Estado y se nos ha olvidado el otro aspecto de la tributación que es el contribuyente, nosotros, los particulares, los ciudadanos, todos los que pagan o deben pagar impuestos, que no son sólo las grandes empresas sino que todos en cada uno de sus niveles deben contribuir, y tenemos que, frente al reforzamiento de la potestad tributaria del Estado, atender a los derechos del ciudadano. Hemos venido consagrando a todo lo largo de la Constitución determinados derechos de los particulares, en materia tributaria creo que deben reforzarse esos derechos. Normas similares tenemos en otras partes de la Constitución, por ejemplo, cuando se estableció la protección del trabajo en el artículo 94, allí se establecieron principios como que no puede haber discriminación en materia de trabajo en este artículo. Es decir, se han reforzado los derechos individuales en relación con cada aspecto. Considero que en materia tributaria, que es donde más toca el Estado al ciudadano común, deben reforzarse estos derechos y mi propuesta es agregar un artículo donde se establezca para los tres niveles territoriales: nacional, estatal y municipal, en materia impositiva, principios como estos:*

*1. Se prohíbe tratar de modo desigual o discriminatorio a los contribuyentes que se encuentren en situación equivalente...*

*Es decir, el principio de la igualdad tributaria, y no que se den beneficios a algunos contribuyentes en perjuicios de otros.*

*2. Se prohíbe dar efectos confiscatorios a los tributos..."*

*Norma que ya fue incorporada en el artículo de la Comisión; esta nada más. Pero era la idea general de la prohibición.*

*3. Exigir el pago de tributos sobre hechos impunes ocurridos antes del inicio de la entrada en vigencia de la Ley que los hubiera creado o modificado..." El principio de la irretroactividad de la Ley Tributaria y acojo la sugerencia que el doctor Padrón en su artículo señaló sobre la causación continua de determinados impuestos que no es necesario aclararla.*

*4. Se prohíbe establecer algún tributo pagadero en servicio personal... Norma que fue acogida por la Comisión y que viene de la Constitución actual.*

*5. Se prohíbe impedir u obstaculizar el acceso a la administración de justicia.*

*Considero que es un tema central el asegurar el acceso a la justicia frente al poder tributario del Estado.*

*6. Se prohíbe la conversión de sanciones pecuniarias y multas privativas de la libertad personal... Principio general que no se refiera al tema de la evasión fiscal y las sanciones penales. Ese es otro problema, esto tiende a eliminar las odiosas normas locales de la conversión de multas administrativas en arresto, que siempre es atentatorio contra la libertad personal. Y luego, otras dos normas prohibitivas de prohibir en particular en materia tributaria el allanamiento del domicilio de los sujetos, salvo para cumplir una orden judicial o impedir la perpetración de un delito, pero que se perciba la protección del hogar doméstico y por último también la protección de la privacidad de las comunicaciones de las personas tal como está en otras normas de la Constitución. Esto lo que estamos es recogiendo los principios de los derechos individuales, pero reforzándolo en materia tributaria, de manera que el particular pague impuestos pero se sienta seguro frente al Estado que cobra impuestos.*



En todo caso, al final de la sesión del 8 de noviembre de 1999, formulé mi *Voto salvado* sobre la norma, que consigné con el siguiente texto:

Salvo mi voto por considerar que la norma aprobada, que recoge básicamente el contenido de los artículos 224 y 226 de la Constitución de 1961, es insuficiente para el nuevo *sistema tributario* que regula la Nueva Constitución. En efecto, con motivo de los nuevos poderes tributarios atribuidos a los Estados como consecuencia de la descentralización política de la Federación, consideramos que el principio de la legalidad tributaria en la Constitución debió ser particularmente reforzado, sobre todo para exigir que sea la ley formal la que sea fuente de obligaciones y beneficios, limitando particularmente la potestad reglamentaria.

Tal y como lo ha destacado el SENIAT en el documento presentado ante la Asamblea, en relación con el *Principio de Legalidad, (Nullum Tributum sine Lege)*:

"De acuerdo con la doctrina mayoritaria este principio milenario es catalogado como el de mayor relevancia en un sistema tributario, descansa en la exigencia propia de la concepción democrática del Estado, en el sentido que corresponde a los representantes del soberano, la potestad de dictar normas legales de carácter tributario que afectan de manera directa el derecho de propiedad.

Este principio se orienta a la protección de los contribuyentes en su derecho de propiedad por cuanto los tributos importan restricciones a ese derecho, al sustraer a favor del Estado algo del patrimonio de los particulares que en un sistema democrático no es legítimo si no se obtiene por decisión de los órganos que representan la soberanía popular.

Así el principio de legalidad es una garantía constitucional del derecho de propiedad, de libertad y de los intereses sociales y comunitarios, al punto que sus beneficios 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.

Luego, con base en este principio 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 del cálculo, alícuota, exenciones, así como lo relativo a la responsabilidad tributaria, la 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 de ideal ortodoxo, queda excluida toda posibilidad a los poderes distintos del legislativo, dictar normas legales de carácter tributario, y de existir alguna excepción a este principio, habría de limitarse al mínimo, consagrarse explícitamente en el texto constitucional, ser temporal, condicionada y detalladamente circunstanciada, exigiéndose en cualquier caso su ratificación por el Congreso.

Correspondería 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. En este sentido el poder ejecutivo carece por completo de atribución para crear normas tributarias en sentido material mediante las que el contribuyente o responsable quede obligado al pago de tributos, accesorios, sanciones o el cumplimiento de cualquier deber formal, pues esta es una atribución exclusiva del poder legislativo.

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".

Sin duda, la garantía más importante en materia tributaria es el principio de legalidad, por más rigidez que establezca en relación con las potestades del Ejecutivo. Lo que no puede es dejarse a decisiones ejecutivas regular elementos esenciales de los tributos. Ello es lo que perseguía con el perfeccionamiento de esta norma, como lo propuse, la cual no impediría, por ejemplo, que en la Ley anual de Presupuesto, que es una *ley*, se modifiquen alícuotas de determinados tributos.

En el campo doctrinal como lo ha señalado José Osvaldo Casás, (en "Seguridad Jurídica, Legalidad y Legitimidad en la imposición tributaria", *Revista Latinoamericana de Derecho Tributario*, N° 6, Diciembre 1998, pág. 29-30), en el marco del Simposio sobre *El Principio de legalidad en el Derecho Tributario*, realizado en Montevideo, al tratar el tema, y enfocándolo desde el punto de vista de garantía del derecho a la seguridad jurídica, se logró consenso entre los más destacados juristas de la especialidad, entre otros, en los siguientes puntos:

- "1) El principio de legalidad, recogido en las Constituciones latinoamericanas como principio fundamental del Derecho Público, tiene especial gravitación en materia tributaria, en la cual asume tenor de estricta legalidad.
- 2) La función legislativa debe ejercerse dentro de los límites establecidos por las normas constitucionales y con sujeción a los principios recogidos en las mismas.
- 3) La ley debe establecer todos los aspectos relativos a la existencia, estructura y cuantía de la obligación tributaria (presupuesto de hecho, base de cálculo, exoneraciones, alícuotas), así como los relativos a la responsabilidad tributaria, a la tipificación de infracciones, imposición de sanciones y establecimiento de limitaciones a los derechos y garantías individuales.
- 4) Las excepciones a este principio deben limitarse al mínimo, *estar consagradas explícitamente en los textos constitucionales* y en tales casos deben ser temporarias, condicionadas y detalladamente circunstanciadas, exigiéndose en todos los casos la ratificación parlamentaria.
- 5) La función administrativa en las materias referidas en el numeral 3 es una actividad reglada que excluye la posibilidad de aplicación analógica y de actuación discrecional".

Como consecuencia de todo este planteamiento, fue que propusimos que se ampliara el contenido de las normas de los artículos 224 y 226 de la Constitución de 1961, equivalentes al artículo 354 del Anteproyecto, con unas normas que tuvieran la siguiente redacción:

*"Artículo --.* La creación, modificación o supresión de tributos así como el establecimiento de sus elementos esenciales, sólo se hará por ley tributaria de carácter especial y según las potestades atribuidas por esta Constitución y las leyes nacionales a la República, a los Estados y a los Municipios. Igual disposición regirá para la concesión de exenciones, exoneraciones y demás beneficios fiscales.

Las normas tributarias tienen vigencia en el ámbito espacial sometido a la potestad del órgano competente para crearlas.

No se podrá delegar la creación de tributos, ni la definición y fijación de sus elementos esenciales.

Sólo la ley nacional tipificará las infracciones tributarias y dispondrá las sanciones aplicables y en ningún caso podrán delegarse dichas atribuciones. La evasión fiscal, sin perjuicio de otras sanciones establecidas en la ley, podrá ser castigada penalmente.

Los reglamentos sólo podrán desarrollar las leyes tributarias y asegurar su aplicación, pero no podrán tener efectos jurídicos que modifiquen o

establezcan elementos esenciales de los tributos o regular materias reservadas a la competencia legislativa. Tampoco podrán establecer procedimientos tributarios ni exigir el cumplimiento de deberes formales y requisitos que no estén previstos en la Ley.

*Artículo --.* La Ley que establezca o modifique un tributo deberá fijar un término previo a su aplicación. Si no lo hiciere, no podrá aplicarse sino sesenta días continuos después de haber quedado promulgada".

Debe señalarse que en la versión inicial de mi propuesta, como lo expuse en correspondencia del 17-10-99, había integrado el principio de la irretroactividad, siguiendo la orientación que se había regulado en el artículo 24 del Anteproyecto que preveía la retroactividad de la ley "cuando imponga menor pena, sanción o carga".

Por ello, en la versión original presentada de esa norma establecí el principio de la retroactividad de las leyes respecto de "las disposiciones que supriman o reduzcan sanciones" en cuyo caso debían aplicarse "a los hechos pasados y a los efectos presentes que de los mismos subsistan". Sin embargo, en el debate de la plenaria de la Asamblea se limitó el principio retroactivo a las "penas", por lo cual no cabría entonces regular la retroactividad en materia de sanciones pecuniarias. Por ello, en la propuesta formulada en esta Sesión, para ser coherentes con lo decidido, eliminamos el párrafo del artículo propuesto.

En todo caso, con esa última parte del artículo se perseguía reforzar el principio de la irretroactividad de la ley tributaria, siguiendo incluso las recomendaciones de las *X Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudios Tributarios* realizadas en Montevideo en 1984, así:

"Que las Constituciones consagren la irretroactividad de las normas jurídico-tributarias".

Sobre este principio, en el documento del SENIAT incluso se lee lo siguiente:

"El postulado casi universal de que las leyes no tienen efecto retroactivo, no puede ignorarse en la propuesta de Constitución que se pretenda elaborar, debe quedar claro que el principio constitucional es la irretroactividad de la ley. 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, en este sentido, la irretroactividad debería consagrarse constitucionalmente de la manera más clara y precisa posible.

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 caso del derecho tributario, 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 transgrede 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.

En el mismo sentido, para el autor argentino José Osvaldo Casás, la retroactividad fiscal afecta:

- a) *El principio de reserva de ley.*
- b) *El régimen republicano de gobierno*, ya que tal sistema se asienta en la representatividad de los gobernantes, el consentimiento de los gobernados, la seguridad jurídica, la exclusión de la arbitrariedad, la legalidad, el sometimiento de la administración a la ley y de ésta última a la Constitución, la previsibilidad de la acción estatal, la lealtad informativa del Fisco y la certeza como generadora de confianza para el desarrollo de la libre empresa.
- c) *El principio de capacidad contributiva*
- d) *El Estado de Derecho*, que se asienta sobre dos pilares fundamentales: la seguridad jurídica y, correlativamente, la interdicción de la arbitrariedad.
- e) *La tutela del derecho de propiedad*, en virtud de que el contribuyente se encuentra dispensado una vez transcurrido el período de tiempo que podría ser aprehendido por ámbito temporal del hecho imponible, generándose, a falta de ley instituyendo el tributo a ese momento, una situación de libertad.
- f) *La garantía innominada de razonabilidad*, ya que se torna irrazonable someter el obrar de los individuos a consecuencias jurídicas que se derivarán de leyes futuras, ya que lo único que puede conocerse al decidir el obrar, es el Derecho vigente.
- g) *La afirmación de la irretroactividad de la ley tributaria como conjunción de un plexo de principios y garantías constitucionales consustanciales al "Estado de Derecho" y a la "forma republicana de gobierno"*.

El tema se volvió a plantear en la segunda discusión, por lo que al final de la sesión del día 14 de Noviembre de 199, formulé mi *Voto Salvado* respecto, con el siguiente texto:

Ratifico mi voto salvado por considerar que la norma aprobada, que recoge básicamente el contenido de los artículos 224 y 226 de la Constitución de 1961, es insuficiente para el nuevo *sistema tributario* que regula la Nueva Constitución. En efecto, con motivo de los nuevos poderes tributarios atribuidos a los entes territoriales como consecuencia de la descentralización política de la Federación, consideramos que el principio de la legalidad tributaria en la Constitución debió ser particularmente reforzado, sobre todo para exigir que sea la ley formal la que sea fuente de obligaciones y beneficios, limitando particularmente la potestad reglamentaria.

La garantía más importante en materia tributaria es el principio de legalidad, por más rigidez que establezca en relación con las potestades del Ejecutivo, por lo que no puede dejarse a decisiones ejecutivas regular elementos esenciales de los tributos. Ello es lo que perseguía con el perfeccionamiento de esta norma, como lo propuse, la cual no impediría, por ejemplo, que en la Ley anual de Presupuesto, que es una *ley*, se modifiquen alícuotas de determinados tributos.

Por ello propuse que se ampliara el contenido de las normas de los artículos 224 y 226 de la Constitución de 1961, equivalentes al artículo 354 del Anteproyecto, con unas normas que tuvieran la siguiente redacción:

*"Artículo: ---.* La creación, modificación o supresión de tributos así como el establecimiento de sus elementos esenciales, sólo se hará por ley tributaria de carácter especial y según las potestades atribuidas por esta Constitución y las leyes nacionales a la República, a los Estados y a los Municipios. Igual disposición regirá para la concesión de exenciones, exoneraciones y demás beneficios fiscales.

**Las normas tributarias tienen vigencia en el ámbito espacial sometido a la potestad del órgano competente para crearlas.**

**No se podrá delegar la creación de tributos, ni la definición y fijación de sus elementos esenciales.**

**Sólo la ley nacional tipificará las infracciones tributarias y dispondrá las sanciones aplicables y en ningún caso podrán delegarse dichas atribuciones.**

**Los reglamentos sólo podrán desarrollar las leyes tributarias y asegurar su aplicación, pero no podrán tener efectos jurídicos que modifiquen o establezcan elementos esenciales de los tributos o regular materias reservadas a la competencia legislativa. Tampoco podrán establecer procedimientos tributarios ni exigir el cumplimiento de deberes formales y requisitos estén previstos en la Ley.**

**Artículo: ---. La Ley que establezca o modifique un tributo deberá fijar un término previo a su aplicación. Si no lo hiciera, no podrá aplicarse sino sesenta días continuos después de haber quedado promulgada.**

## **A MANERA DE CONCLUSIÓN**

Al año siguiente de las discusiones en la Asamblea Nacional Constituyente sobre las normas del sistema tributario, antes reseñadas en cuanto a lo que fue mi participación sobre el tema, fui invitado por sugerencia del profesor Gabriel Ruán Santos, a dar el día 25 de Octubre de 2000, el Discurso de Orden con motivo de la instalación de las *V Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*, en Caracas, y en el mismo, entre otros aspectos expresé lo siguiente, en particular sobre el tema tributario en la Constitución:

“Demás esta decirles que es un honor para mi que se me haya invitado a dar el discurso de orden con motivo de la instalación de estas *V Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*, organizadas por la Asociación Venezolana de Derecho Tributario; invitación que no se debe, por supuesto, a mi carácter de tributarista, que nunca he tenido.

Siempre he apreciado, con respecto, vuestra disciplina y por eso precisamente, cuando hace un año me tocó, como Constituyente, en la Comisión Constitucional, integrar las normas relativas al sistema tributario en el Anteproyecto de Constitución; dada la absoluta insuficiencia en la materia del articulado presentado por la Comisión de lo Económico y Social que sólo dedicaba dos normas al tema, menos de las que contenía la Constitución de 1961; no podía ni debía hacer otra cosa, dentro de la premura impuesta al trabajo, que apelar al “Anteproyecto de Título Constitucional del Sistema Tributario propuesto por la Asociación de Derecho Tributario a la Asamblea Nacional Constituyente” en julio de 1999; al cual poco o ningún caso se le había hecho, a pesar de la excelencia de su contenido y del desinteresado esfuerzo y aporte de esta Asociación al proceso constituyente.

El excelente libro sobre los *Aspectos Tributarios en la Constitución de 1999* que se ha preparado para estas *V Jornadas*, por supuesto que me liberan de hacer comentario alguno sobre el tema. Creo que en esta materia, como en tantas otras, la Constitución no introdujo los cambios radicales que se necesitaban. Al contrario, por ejemplo, en materia de distribución territorial de los tributos significó la culminación de un proceso iniciado hace más de cien años, de centralización progresiva del Estado, al punto de prever, por primera vez en el ordenamiento constitucional venezolano de nuestro Estado Federal, ahora calificado de “Descentralizado”, la competencia residual

tributaria expresa a favor del Poder Nacional, al indicar el artículo 156,12 que corresponden a dicho Poder Nacional “los demás impuestos, tasas y rentas no atribuidas a los Estados y Municipios por esta Constitución y la Ley”, redacción muy distinta a la del artículo 136, ordinal 8º de la Constitución de 1961.

Por eso, y por tantos otros aspectos de la nueva Constitución, sólo la historia nos dirá si esta es una de las últimas del período histórico político constitucional que se inició en 1945 o la primera de un nuevo período. Sin ser futurólogo, me inclino por pensar que es una más del período del Estado Democrático Centralizado de Derecho, dictada en el momento de su crisis más aguda.”

Catorce años después, no dudo en reafirmar lo que vaticinaba: la Constitución de 1999 no será más que la Constitución de la crisis de transición entre un período constitucional y otro de nuestra historia constitucional, con vigencia en medio de una crisis continua, como la que hemos tenido desde 1999.

Pero en cuanto a aquél discurso, en el mismo, que desarrolló exponiendo lo que consideré eran “las *diez cuestiones constitucionales* más importantes en el momento actual, y que conforman las nuevas tendencias del constitucionalismo para enfrentar el Siglo que estamos iniciando,” el mismo lo concluí ratificando:

“Mi agradecimiento de nuevo a la Asociación Venezolana de Derecho Tributario, no sólo personal por la invitación a participar en este acto, sino aún cuando tardíamente, desde el punto de vista institucional, por su aporte a los trabajos de la Asamblea Nacional Constituyente. Los trabajos, trabajos son, y tarde o temprano dan sus frutos, como estoy seguro, lo darán los de esta Asociación.”

Y ahora, desde aquí, en este libro Homenaje a Gabriel Ruán Santos, quiero de nuevo ratificarle mi agradecimiento personal por haber intermediado en alguna forma, en aquellos momentos, en mis relaciones con la Asociación que permitieron enriquecer mis aportes a la Asamblea Nacional Constituyente, aún cuando no hubieran sido aceptados por la misma. El material que elaboré, en todo caso, y que he ofrecido en su conjunto en este trabajo, sin duda servirá para la comprensión por los estudiosos de la disciplina, de los orígenes de la normativa constitucional.