



UNIVERSIDAD DE CARABOBO  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES  
DIRECCIÓN DE POSTGRADO  
ESPECIALIZACIÓN EN GERENCIA TRIBUTARIA  
CAMPUS BÁRBULA



**LA TUTELA JUDICIAL EFECTIVA  
EN EL DERECHO TRIBUTARIO VENEZOLANO**

**Autora:**

Abog. Tania Z. Bencomo E.

**Bárbula, Septiembre 2019**



UNIVERSIDAD DE CARABOBO  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES  
DIRECCIÓN DE POSTGRADO  
ESPECIALIZACIÓN EN GERENCIA TRIBUTARIA  
CAMPUS BÁRBULA



**LA TUTELA JUDICIAL EFECTIVA  
EN EL DERECHO TRIBUTARIO VENEZOLANO**

**Autora:**

Abog. Tania Z. Bencomo E.

Trabajo de Grado presentado para optar al título  
de Especialista en Gerencia Tributaria

**Bárbula, Septiembre 2019**



UNIVERSIDAD DE CARABOBO  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES  
DIRECCIÓN DE POSTGRADO  
ESPECIALIZACIÓN EN GERENCIA TRIBUTARIA  
CAMPUS BÁRBULA



**CONSTANCIA DE ACEPTACIÓN**

**LA TUTELA JUDICIAL EFECTIVA  
EN EL DERECHO TRIBUTARIO VENEZOLANO**

**Tutor:**

Prof.. Leonardo Ernesto Villalba González

Aceptado en la Universidad de Carabobo  
Facultad de Ciencias Económicas y Sociales  
Dirección de Postgrado  
Especialización en Gerencia Tributaria

Por: Prof. Leonardo Ernesto Villalba González  
C.I. V- 7.042.292

**Bárbula, Septiembre 2019**



UNIVERSIDAD DE CARABOBO  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES  
DIRECCIÓN DE POSTGRADO  
SECCIÓN DE GRADO



**ACTA DE DISCUSIÓN DE TRABAJO ESPECIAL DE GRADO**

*En atención a lo dispuesto en los Artículos 127,128,137,138 y 139 del Reglamento de Estudios de Postgrado de la Universidad de Carabobo, quienes suscribimos como Jurado designado por el Consejo de Postgrado de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de acuerdo a lo previsto en el Artículo 135 del citado Reglamento, para estudiar el Trabajo de Especialización titulado:*

**“LA TUTELA JUDICIAL EFECTIVA  
EN EL DERECHO TRIBUTARIO VENEZOLANO”**

Presentado para optar al grado de ESPECIALISTA EN GERENCIA  
TRIBUTARIA por el (la) aspirante

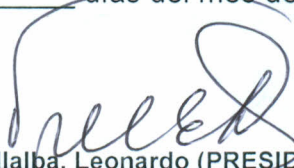
**BENCOMO E., TANIA Z.**  
**C.I.: 12.775.760**

Realizado bajo la tutoría del Prof. VILLALBA, LEONARDO, titular de la  
cédula de identidad Nro. 7.042.292

Habiendo examinado el Trabajo presentado, se decide que el mismo está

Aprobado

En Bárbula, a los 09 días del mes de Octubre de 2019.

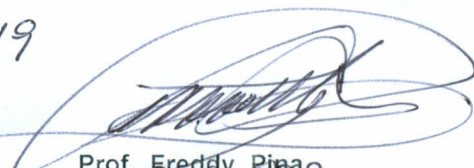
  
Prof. Villalba, Leonardo (PRESIDENTE)

C.I. 7042292

Fecha: 09/10/2019

  
Prof. Durán, Nohelia  
C.I. V-7.135.386  
Fecha: 09/10/2019



  
Prof. Freddy Pina  
C.I. 8541803  
Fecha: 09/10/2019

## DEDICATORIA

*Se lo dedico en primer lugar a **Dios Todopoderoso**, y a la **Virgen del Valle** en su día de conmemoración 9 de septiembre; cuando fue culminado dicho trabajo, gracias por llenar de Fé mi espíritu y mi Alma, por ser mi fortaleza en los momentos de debilidad, por darme fuerza para poder seguir adelante sobre todo en las horas de angustia, desvelo y dedicación para la conclusión de esta meta.*

*A mi querido Padre **Antonio María Bencomo**, a quien se lo dedico con el más profundo cariño, porque siempre me acompañó en todas mis labores académicas, hoy sé que desde el cielo intercedió ante Dios para que pudiera culminar esta labor, gracias Papá por ser mi compañero, mi colega y mi amigo incondicional, te extraño; este trabajo es tuyo, te lo dedico con el más inmenso e infinito amor, ternura, y afecto.*

*A mi hija **Tania Sofia**, quien es la luz de mis ojos e ilumina mi vida, es la fuerza que da impulso a mis días para culminar todas mis metas.*

*A mi madre **Viagney**, mi gran amiga, quien me apoya y acompaña en todos mis planes y en mis quehaceres diarios.*

*A mis hermanas **Rosalba, Jenifer y Solibella**, por apoyarme y motivarme siempre en el camino de la vida.*

*A mi esposo, **José Enrique**, por ser mi compañero y apoyarme siempre.*

## AGRADECIMIENTOS

*Agradece la Autora, a el Doctor **Leonardo Villalba**, mi Tutor quien me motivó y animó para la culminación de este Trabajo de Grado, gracias por su solidaridad, su apoyo académico y sus conocimientos.*

*Asimismo, a mi hermana **Rosalba Bencomo**, por su gran apoyo durante largas horas, por su compañía y empeño desde la distancia en el desarrollo del presente trabajo de investigación.*

*A todos los **Profesores del Área de Estudios de Postgrado de FACES**, con quienes tuve el honor de compartir horas de clases, en la búsqueda de conocimientos, y que de alguna manera, me orientaron y estimularon incondicionalmente en la elaboración del presente trabajo de investigación.*

*Finalmente a todas aquellas personas amigas e instituciones que colaboraron en el desarrollo de la investigación.*



UNIVERSIDAD DE CARABOBO  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES  
DIRECCIÓN DE POSTGRADO  
ESPECIALIZACIÓN EN GERENCIA TRIBUTARIA  
CAMPUS BÁRBULA



**LA TUTELA JUDICIAL EFECTIVA  
EN EL DERECHO TRIBUTARIO VENEZOLANO**

**Autora: Abog. Tania Bencomo.  
Tutor: Dr. Leonardo Villalba.  
Año: 2019.**

**RESUMEN**

El objetivo fundamental de la investigación fue analizar los principios normativos que delimitan la actuación del Estado en el sistema tributario venezolano en el marco del derecho ciudadano a la tutela judicial efectiva. Para ello, se realizó todo un arqueo y análisis de aspectos teóricos relacionados con el Derecho Tributario y la Tutela Judicial Efectiva. Asimismo, se adoptó una Metodología de Investigación, que atendió a un nivel Descriptivo, con un diseño Bibliográfico y de Campo, No Experimental, Transeccional Descriptivo, que permitió la recolección de la información en fuente primaria, a tal efecto, se determinó la población de interés y se seleccionó la muestra de estudio, equivalente a 30 trabajadores del Despacho del Secretario de la Universidad de Carabobo, utilizando un muestreo no probabilístico intencional. Como técnica de recolección de información, fue utilizada la Encuesta en la modalidad de Cuestionario, constante de doce (12) ítems. Finalmente, se integró la información y se procedió al análisis correspondiente, pudiendo concluir lo siguiente: el Derecho Tributario es una ciencia que regula el tributo en sus distintos aspectos, por su parte la tutela judicial efectiva está concebida como un derecho fundamental del ciudadano con rango constitucional en Venezuela, y el Estado investido de su poder de imperio en ejercicio de su potestad tributaria tanto normativa como de imposición crea y exige coactivamente el pago de los tributos, pero su actuación se encuentra limitada por los principios constitucionales de la legalidad, generalidad, igualdad, capacidad contributiva, progresividad, no confiscatoriedad y justicia tributaria, garantías de máximo rango normativo que amparan al ciudadano frente a una eventual arbitrariedad del Estado.

**Palabras Clave:** Derecho Tributario, Tutela Efectiva, Tributo y Principios Constitucionales.



UNIVERSIDAD DE CARABOBO  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS Y SOCIALES  
DIRECCIÓN DE POSTGRADO  
ESPECIALIZACIÓN EN GERENCIA TRIBUTARIA  
CAMPUS BÁRBULA



**THE EFFECTIVE JUDICIAL GUARDIAN  
IN VENEZUELAN TAX LAW**

**Author: Abog. Tania Bencomo.  
Tutor: Dr. Leonardo Villalba.  
Year: 2019.**

**SUMMARY**

The fundamental objective of the investigation was to analyze the normative principles that delimit the actions of the State in the Venezuelan tax system within the framework of the citizen's right to effective judicial protection. To do this, a whole survey and analysis of theoretical aspects related to Tax Law and Effective Judicial Guardianship were carried out. Likewise, a Research Methodology was adopted, which attended a Descriptive Level, with a Bibliographic and Field Design, Non-Experimental, Descriptive Transectional, which allowed the collection of information in primary source, for this purpose, the population of interest and the study sample was selected, equivalent to 30 workers of the Office of the Secretary of the University of Carabobo, using an intentional non-probabilistic sampling. As a data collection technique, the Survey was used in the Questionnaire modality, constant of twelve (12) items. Finally, the information was integrated and the corresponding analysis was carried out, being able to conclude the following: Tax Law is a science that regulates the tax in its different aspects, for its part the effective judicial protection is conceived as a fundamental right of the citizen with rank constitutional in Venezuela, and the State invested with its power of empire in the exercise of its tax authority both regulatory and taxation creates and coercively demands the payment of taxes, but its performance is limited by the constitutional principles of legality, generality, equality, contributory capacity, progressivity, non-confiscatoriness and tax justice, guarantees of maximum regulatory rank that protect the citizen against an eventual arbitrariness of the State.

**Key words:** Tax Law, Effective Guardianship, Tribute and Constitutional Principles.

## ÍNDICE GENERAL

|                                                                | Pág. |
|----------------------------------------------------------------|------|
| Dedicatoria .....                                              | v    |
| Agradecimientos.....                                           | vi   |
| Resumen.....                                                   | vii  |
| Índice de General.....                                         | ix   |
| Índice de Cuadros .....                                        | xi   |
| Índice de Gráficos.....                                        | xii  |
| INTRODUCCIÓN.....                                              | xiii |
| <b>CAPÍTULO I</b>                                              |      |
| <b>EL PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN</b>                            |      |
| 1.1. Planteamiento del Problema.....                           | 16   |
| 1.2. Formulación del Problema.....                             | 21   |
| 1.3. Objetivos de la Investigación.....                        | 22   |
| 1.3.1. Objetivo General.....                                   | 22   |
| 1.3.2. Objetivos Específicos.....                              | 22   |
| 1.4. Justificación de la Investigación.....                    | 22   |
| <b>CAPÍTULO II</b>                                             |      |
| <b>MARCO TEÓRICO</b>                                           |      |
| 2.1. Antecedentes de la Investigación.....                     | 25   |
| 2.2. Bases Teóricas.....                                       | 34   |
| 2.2.1. La Política Fiscal y la Intervención Estatal .....      | 34   |
| 2.2.1.1. La Actividad Financiera .....                         | 37   |
| 2.2.1.2. Fases de la Actividad Financiera .....                | 39   |
| 2.2.2. La Potestad Tributaria .....                            | 43   |
| 2.2.2.1. Características de la Potestad Tributaria....         | 46   |
| 2.2.2.2. Clasificación Jurídica de la Potestad Tributaria..... | 47   |
| 2.2.3. El Estado de Derecho .....                              | 49   |
| 2.2.4. El Sistema de Justicia.....                             | 51   |
| 2.3. Bases Normativas.....                                     | 56   |
| 2.4. Definición de Términos Básicos.....                       | 65   |
| <b>CAPÍTULO III</b>                                            |      |
| <b>MARCO METODOLÓGICO</b>                                      |      |
| 3.1. Nivel de la Investigación.....                            | 70   |
| 3.2. Diseño de la Investigación.....                           | 71   |
| 3.3. Población y Muestra.....                                  | 73   |

|                                                                                                                                                                                              |            |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| 3.3.1. Marco Poblacional.....                                                                                                                                                                | 73         |
| 3.3.2. Marco Muestral.....                                                                                                                                                                   | 74         |
| 3.4. Técnicas e Instrumentos de Recolección de Información.....                                                                                                                              | 75         |
| 3.5. Validez y Confiabilidad del Instrumento.....                                                                                                                                            | 76         |
| <br><b>CAPÍTULO IV</b>                                                                                                                                                                       |            |
| <b>RESULTADOS DE LA INVESTIGACIÓN</b>                                                                                                                                                        |            |
| <b>4. Análisis e Interpretación de los Resultados .....</b>                                                                                                                                  | <b>78</b>  |
| <b>4.1. Objetivo Nro. 1.</b> Describir los fundamentos teóricos en torno al Derecho Tributario venezolano y la Tutela Judicial Efectiva como derecho del ciudadano .....                     | 79         |
| 4.1.1. El Derecho Tributario .....                                                                                                                                                           | 79         |
| 4.1.2. La Tutela Judicial Efectiva .....                                                                                                                                                     | 85         |
| <b>4.2. Objetivo Nro. 2.</b> Analizar el marco regulatorio nacional a los fines de bosquejar los principios normativos que sustentan el régimen tributario venezolano.....                   | 90         |
| 4.2.1. Revisión Doctrinaria y Normativa .....                                                                                                                                                | 93         |
| 4.2.2. Revisión Jurisprudencial .....                                                                                                                                                        | 108        |
| <b>4.3. Objetivo Nro. 3.</b> Conocer el grado de conocimiento que tienen los ciudadanos acerca de las garantías constitucionales que los amparan frente al poder impositivo del Estado ..... | 125        |
| 4.3.1. Presentación e Interpretación de resultados de forma general e integral .....                                                                                                         | 138        |
| <br><b>CAPÍTULO V</b>                                                                                                                                                                        |            |
| <b>CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES</b>                                                                                                                                                        |            |
| 5.1. Conclusiones.....                                                                                                                                                                       | 143        |
| 5.2. Recomendaciones.....                                                                                                                                                                    | 146        |
| <br><b>LISTA DE REFERENCIAS</b>                                                                                                                                                              |            |
| Referencias Bibliográficas .....                                                                                                                                                             | 148        |
| Referencias Normativas.....                                                                                                                                                                  | 153        |
| <b>ANEXOS .....</b>                                                                                                                                                                          | <b>154</b> |

## ÍNDICE DE CUADROS

| <b>CUADRO Nro.</b>           | <b>Pág.</b> |
|------------------------------|-------------|
| Cuadro Nro.1 .....           | 125         |
| Cuadro Nro. 2 .....          | 126         |
| Cuadro Nro. 3 .....          | 127         |
| Cuadro Nro. 4 .....          | 128         |
| Cuadro Nro. 5 .....          | 129         |
| Cuadro Nro. 6.....           | 130         |
| Cuadro Nro. 7 .....          | 131         |
| Cuadro Nro. 8 .....          | 132         |
| Cuadro Nro. 9 .....          | 133         |
| Cuadro Nro. 10 .....         | 134         |
| Cuadro Nro. 11.....          | 135         |
| Cuadro Nro. 12 .....         | 136         |
| Cuadro Integral Nro. 13..... | 138         |

## ÍNDICE DE GRÁFICOS

| <b>GRÁFICO No.</b>            | <b>Pág.</b> |
|-------------------------------|-------------|
| Gráfico Nro.1 .....           | 125         |
| Gráfico Nro. 2 .....          | 126         |
| Gráfico Nro. 3 .....          | 127         |
| Gráfico Nro. 4 .....          | 128         |
| Gráfico Nro. 5 .....          | 129         |
| Gráfico Nro. 6.....           | 130         |
| Gráfico Nro. 7 .....          | 131         |
| Gráfico Nro. 8 .....          | 132         |
| Gráfico Nro. 9 .....          | 133         |
| Gráfico Nro. 10 .....         | 134         |
| Gráfico Nro. 11.....          | 135         |
| Gráfico Nro. 12 .....         | 136         |
| Gráfico Integral Nro. 13..... | 139         |

## INTRODUCCIÓN

El presente trabajo de grado tiene como objetivo principal abordar en el marco del derecho a la tutela judicial efectiva; los principios normativos que delimitan la actuación del Estado en el sistema tributario venezolano, en virtud que el texto constitucional, lo preceptúa como una garantía de toda persona de concurrir a los órganos del Estado para hacer valer sus derechos e intereses; ahora bien, en el ámbito del Derecho Tributario es natural que se presenten disputas y conflictos jurídicos entre los sujetos integrantes de la obligación tributaria que requieren ser resueltos con la garantía de la tutela judicial efectiva en el marco del Estado de Derecho, en este sentido, la ciencia tributaria es la encargada de regular el “tributo”, el cual se define, como una modalidad de ingreso público o prestación patrimonial de carácter público, exigida a los particulares que se encuentren en la condición de sujetos pasivos de la relación tributaria, en ese abordaje se pretende discurrir sobre los principios constitucionales que limitan el ejercicio de la potestad tributaria del Estado, y a la vez, se constituyen en garantías constitucionales determinantes de la situación jurídica del ciudadano.

Con ocasión del cobro del tributo se presentan conflictos tanto en sede administrativa como judicial, por ello, la tutela judicial efectiva es una garantía del ciudadano para ejercer su derecho a la defensa y la prohibición a la no indefensión, por lo tanto, el tributo como categoría central de este esfuerzo investigativo; está compuesto por prestaciones pecuniarias; siendo una característica de la economía monetaria venezolana que las prestaciones sean en dinero, aunque no es forzoso que así suceda, excepcionalmente pueden establecerse en especie. Es suficiente que la prestación sea “pecuniariamente valuable” para que se constituya un tributo, siempre que concurren todos sus elementos caracterizantes y siempre que la legislación no disponga lo contrario.

El tributo es exigido por el Estado en el ejercicio de su poder de imperio; el elemento esencial es la coacción, la cual se manifiesta esencialmente en la prescindencia de la voluntad del obligado en cuanto a la creación del tributo que le sea exigible; no obstante, una vez creados, existen ciertos límites para ejercer ese poder de imposición frente al ciudadano, los cuales se abordan en el presente trabajo de investigación.

Vale destacar también, que el tributo es creado sólo en virtud de una Ley: en base al aforismo “nullum tributum sine lege”, es decir, que no hay tributo sin ley previa que lo establezca. La norma tributaria es un límite formal a la coacción y es imprescindible para su existencia, porque se trata de crear una obligación prescindiendo de la voluntad del obligado y esta creación, solo puede ser resuelta mediante la ley, en Venezuela el principio de la legalidad tributaria está consagrado en el artículo 317 de nuestra Carta Magna y en el artículo 3 del Código Orgánico Tributario.

Esta investigación se justifica y se considera importante para el sistema tributario, en razón de que genera un aporte al área del conocimiento en el marco de los derechos constitucionales que tiene todo ciudadano como sujeto pasivo de la obligación jurídica tributaria, en virtud que el presente trabajo discurre desde los tópicos relacionados con el tributo hasta la tutela judicial efectiva como garantía ciudadana con rango constitucional, dejando claro que si bien el Estado forma parte de dicha obligación, en ese vínculo jurídico existe una relación de derecho más no, una relación de poder, donde cada cuál se encuentra en igualdad de posiciones, y éste, se encuentra limitado constitucionalmente en su actuación.

En consecuencia, la presente investigación exhibe mediante un arqueo heurístico de fuentes bibliográficas tanto de doctrina nacional e internacional, como norma y jurisprudencia; todo ese basamento teórico

relacionado con la tributación, y en el marco de la tutela judicial efectiva se abordan los principios normativos que sustentan el sistema tributario, por lo tanto, el trabajo se presenta dividido en cuatro capítulos; un primer Capítulo compuesto por el Planteamiento del Problema, Formulación del Problema y los Objetivos de la Investigación.

Un segundo Capítulo concerniente al universo teórico vinculante de la investigación, compuesto por un marco teórico integrado por los antecedentes de la investigación, así como las bases teóricas, las bases normativas, y la definición de términos básicos.

Un tercer Capítulo referido a la metodología de investigación, es decir, se desarrolla el Marco Metodológico, la descripción de todos aquellos pasos que fueron necesarios para dar respuesta a los objetivos propuestos; que abarca desde el Nivel y Diseño de la investigación, la Población y Muestra, las Técnicas e Instrumentos de Recolección de Información y las Técnicas e Instrumentos de Análisis de Información, así como la Validez y la Confiabilidad del instrumento.

Finalmente se presenta el cuarto Capítulo mediante el cual se presentan los resultados de la investigación, aparte éste, en el cual se da respuesta a cada uno de los objetivos específicos de la investigación, y como cierre del trabajo se exponen las conclusiones y recomendaciones respectivas del estudio, así como las referencias bibliográficas, referencias normativas, y los anexos respectivos.

## **CAPÍTULO I**

### **EL PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN**

#### **1.1. Planteamiento del Problema**

El protagonismo de lo social en la vida humana es innegable, el hombre por naturaleza vive y se desenvuelve en grupos sociales, el individualismo hoy está en quiebra, en efecto, dentro de esa realidad social y como parte integrante de ella se desenvuelve la realidad jurídica, existiendo una convergencia inevitable entre el Derecho y los miembros de la sociedad, por lo tanto, la Sociología y el Derecho son ciencias que se ocupan de estudiar y regular los hechos sociales.

El Derecho se muestra como norma de convivencia y ejerce una función de instrumento pacificador de conflictos entre los hombres, gracias a él cada uno sabe lo que le corresponde, lo que debe y puede exigir a los demás y lo que los demás pueden exigir a él, evitando, lo que sin él, podría ser una guerra de todos contra todos “bellum omnes contra omnes”, de allí que al ordenamiento jurídico no le corresponde reprimir u obstaculizar el conflicto, sino brindar las vías idóneas de expresión, desarrollo y composición.

Es por ello que cada comunidad o conglomerado social determina el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad de los individuos que la integran, buscando siempre el amparo y la protección de sus derechos e intereses, partiendo de la base de aquellos principios de orden ético que la comunidad considera fundamental e importante en el momento de promulgar la norma. La congruencia de la norma jurídica con los principios éticos está matizada por la conveniencia y oportunidad que

tiene la comunidad en hacer valer sus valores, garantías y derechos en una espacio temporal determinado.

De tal manera, que la existencia de un sistema de normas jurídicas tiene como finalidad inmediata el logro del orden social para obtener el bien de todos, el bien común para beneficio de cada individuo, tratando de mantener un equilibrio o paz jurídica, y en esa tarea de organización social, el Estado juega un rol preponderante, y los ciudadanos como integrantes de la sociedad deben acudir a su llamado de colaboración en el marco de la solidaridad social, por lo tanto, la Carta Magna venezolana, en su artículo 133 preceptúa lo siguiente: “Toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la Ley”.

Lo anterior lo cotejamos con decisión emanada de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia; de la cual se desprende que lo previsto en el artículo 133 constitucional es lo que se denomina; principio de la Generalidad del tributo, según el cual todos deben coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de tributos. En efecto, el principio de generalidad involucra la noción de que cuando una persona física o jurídica se encuentra en las condiciones que establecen el deber de contribuir según la ley, éste debe ser cumplido cualquiera sea el carácter del sujeto, su categoría social, nacionalidad, edad o estructura.

No obstante lo anterior, hay ocasiones en que ese conjunto de normas y principios jurídicos se ven perturbados por la existencia de conflictos que surgen entre los miembros de la sociedad, o entre éstos y el Estado como sujeto activo de la obligación tributaria, controversias jurídicas que se ponen de manifiesto en el momento en el cual cada una de las partes pretende exigir al otro el cumplimiento del comportamiento prescrito por la norma o pretenda la negociación o establecimiento de un

nuevo acuerdo o derecho, surgiendo así conflictos de derecho y conflictos de intereses en el seno de la sociedad que hacen necesaria la intervención del Derecho como sistema regulador de conductas, y de garantías mínimas para el sujeto pasivo frente al sujeto activo que detenta el poder tributario, y decide la política fiscal de la Nación.

Ciertamente, el ser humano y los ciudadanos en sociedad por naturaleza son conflictivos, a menudo existirán intereses distintos, intereses contrapuestos, es natural que surjan problemas, situaciones conflictivas propias en las relaciones de grupos con intereses diversos, precisamente, quienes modernamente se han dedicado a legislar han entablado una búsqueda incesante de normas, nuevos recursos y métodos para transformar la creciente conflictividad, que a menudo se presenta en el seno social, de hecho con ocasión de la obligación tributaria preceptuada en el artículo 13 del Código Orgánico Tributario (COT), que señala:

La obligación tributaria surge entre el Estado, en las distintas expresiones del Poder Público, y los sujetos pasivos, en cuanto ocurra el presupuesto de hecho previsto en la ley. La obligación tributaria constituye un vínculo de carácter personal, aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía real o con privilegios especiales. (p.6).

En esa línea de ideas es comprensible observar que, la existencia de normas jurídicas no se explica con el hombre en soledad, ellas tienen su justificación y explicación con el hombre reunido con sus semejantes y entre éstos con el Estado, y con motivo del surgimiento de obligaciones tributarias serán comunes y naturales los desencuentros entre los sujetos pasivos y el Estado en las distintas expresiones del Poder Público, de tal modo, que los conflictos serán connaturales a las partes y al grupo social, al efecto, el Código Orgánico Tributario antes referido, prevé diversos

mecanismos como las Consultas, la Revisión de Oficio, el Recurso Jerárquico, el Recurso de Revisión y procedimientos judiciales; tal como el Recurso Contencioso Tributario, a fin de dilucidar todos aquellos conflictos que se susciten en el marco de una relación jurídico tributaria.

De tal forma, que tan pronto como exista una reunión de seres humanos con cierto grado de permanencia o estabilidad que den paso a vínculos jurídicos pues, surgirá la necesidad de la existencia de normas que regulen la conducta de los individuos dentro de ese entorno social; serán necesarias las reglas que organicen el grupo, asignen tareas, determinen la forma de distribución y apropiación o uso de los bienes, en fin reglas que señalen en la forma más precisa posible, los límites de la libertad de cada individuo dentro del grupo, límites que tienen la finalidad de que cada individuo pueda tener su espacio de libertad, derechos y obligaciones, sea que se trate tanto de los sujetos pasivos como activos de cualquier tipo de obligación que surja con ocasión de la ocurrencia de los supuestos de hecho contenidos en la norma, que en el ámbito tributario se conoce como el hecho imponible, regulado por la Ley, y definido por el artículo 36 del Código Orgánico Tributario como: “el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo, y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria”.

Por lo tanto, el Derecho como sistema es visto como ese ordenamiento jurídico concebido como el conjunto de normas jurídico-positivas ordenadas en un todo coherente, bajo un criterio de unidad que vendría a ser su texto constitucional, de hecho, la Carta Magna haciendo vinculación especial, hacia la figura de la tutela judicial efectiva, en su artículo 26, preceptúa el derecho de acceso de todos los ciudadanos a la justicia, y el artículo 49 ejusdem, referido al debido proceso como garantía judicial y administrativa, refiriéndose al proceso como un instrumento fundamental para la realización de la justicia.

Bien desde el ámbito tributario, encontramos que el texto constitucional establece una serie de normas que propugnan los principios fundamentales de la tributación venezolana, y se convierten en límites al ejercicio de la potestad tributaria, a la vez que informan y son pilares básicos del Derecho Tributario, concebidos como aquellos que constituyen la garantía de los ciudadanos frente a las actuaciones del Estado, puesto que en su origen, el tributo significó violencia frente a los particulares, aunque los mismos se orientaran a la obtención de ingresos necesarios para llevar a cabo los fines del Estado, especialmente, para dar satisfacción a las necesidades públicas colectivas.

Al respecto, Villegas (2002), define el Derecho Tributario como el conjunto de normas jurídicas que se refieren a los tributos, regulándolos en sus distintos aspectos, asimismo Fonrouge (1993), lo conceptualiza como la rama del derecho financiero que se propone estudiar el aspecto jurídico de la tributación en sus diversas manifestaciones: como actividad del Estado, en las relaciones de éste con los particulares y en las que se suscitan entre éstos últimos. Lo que significa que el Derecho Tributario, está concebido como ese conglomerado de normas generales y especiales que rigen la tributación.

El Estado como titular y poseedor del Poder Tributario, tiene la facultad de dictar unilateralmente normas creadoras de tributos y de exigir coactivamente su pago, a toda la masa indiscriminada de ciudadanos que se subsuman en los supuestos legales que se han previsto en la norma; en ese cumplimiento del deber moral y legal de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema de tributación justo e inspirado en principios y valores éticos, será típico y común el surgimiento de diversos conflictos y controversias jurídicas que discurrirán desde la sede

administrativa hasta la sede jurisdiccional para poner fin al litigio que se suscite con ocasión del pago del tributo.

Teniendo en cuenta lo planteado anteriormente y dirigiendo la mirada hacia el escenario de disputas y desencuentros jurídicos que naturalmente emergerán en el seno de la existencia de obligaciones tributarias, fue de interés para el presente trabajo de grado, investigar sobre todos aquellos aspectos vinculados al ejercicio de la tutela judicial efectiva y en cuyo marco transitar hacia los principios normativos que sustentan el sistema tributario venezolano, a fin de conocer, auscultar y analizar las garantías para el ciudadano frente al Estado y si éste a la vez, tiene límites en su poder de imperio en el contexto de una relación jurídico tributaria, por lo tanto, se emprende el estudio desde la esfera constitucional, legal y hasta discurrir a través de decisiones jurisdiccionales que como reglas deben orientar las conductas de los sujetos así como la actuación jurídica, todo lo cual es visto desde la mirada de la doctrina más autorizada de la materia tributaria tanto desde el ámbito internacional como nacional.

## **1.2. Formulación del Problema**

Teniendo en cuenta el planteamiento anterior, y siendo que la obligación tributaria ha sido considerada por algunos autores como una relación de poder, consecuencia de la concepción del Estado policía, y de la concepción del tributo como manifestación del poder soberano del Estado sobre los particulares, tal como lo afirma Rodríguez de Sanoja (2009), y en el marco del carácter coactivo de la prestación tributaria y de la finalidad del interés público en la recaudación de los tributos, cabe preguntarse lo siguiente:

¿En el marco del sistema tributario venezolano existirán principios normativos que delimiten la actuación del Estado, y que a la vez, amparen al ciudadano en el ejercicio de su derecho a la tutela judicial efectiva?

### **1.3. Objetivos de la Investigación:**

#### **1.3.1. Objetivo General:**

Analizar los principios normativos que delimitan la actuación del Estado en el sistema tributario venezolano, en el marco del derecho ciudadano a la tutela judicial efectiva.

#### **1.3.2. Objetivos Específicos:**

1.3.2.1. Describir los fundamentos teóricos en torno al Derecho Tributario venezolano y la Tutela Judicial Efectiva como derecho del ciudadano.

1.3.2.2. Analizar el marco regulatorio nacional a los fines de bosquejar los Principios Normativos que sustentan el régimen tributario venezolano.

1.3.2.3. Conocer el grado de conocimiento que tienen los ciudadanos acerca de las garantías constitucionales que los amparan frente al poder impositivo del Estado.

### **1.4. Justificación de la Investigación**

Las sociedades contemporáneas se enfrentan hoy al reto de proyectarse y adaptarse a un proceso de cambio que viene avanzando muy rápidamente hacia la construcción de nuevas sociedades. Este proceso es dinamizado esencialmente por el desarrollo de tendencias basadas en la generación, difusión y utilización de diversos recursos y el Estado como garante de la satisfacción de las necesidades públicas colectivas y siendo el llamado a cumplir con los fines esenciales de la sociedad, legisla y crea los sistemas de tributación.

Que como bien señala el autor Moya Millán (2009), los tributos son prestaciones exigidas en dinero por el Estado en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines, respecto a este género debe entenderse que sobre el mismo se subsume una clásica clasificación tripartita, entendiendo entonces que existen tres especies del género tributo, conocidas como: impuestos, tasas y contribuciones especiales, categorías éstas mediante las cuales el ciudadano hace su respectivo aporte para coadyuvar al gasto público.

En una visión más amplia y de importancia para la rama del Derecho Público, el tributo se concibe como aquél ingreso público, que consiste en prestaciones pecuniarias obligatorias, impuestas unilateralmente, exigidas por una administración pública como consecuencia de la realización del hecho imponible establecido legalmente. Su fin primordial es obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento del gasto público, sin perjuicio de su posibilidad de vinculación a otros fines.

De tal manera que para las Ciencias Sociales y específicamente para el área jurídica, es necesario el estudio de todos aquellos elementos que coadyuvan al sostenimiento, crecimiento y transformación del Estado, siendo importante conocer cómo ha sido su rol como decisor de la política financiera, los lineamientos que ha establecido en beneficio del colectivo, y para el Derecho; interesa legislar y preceptuar aquellas garantías que protegen a los ciudadanos, asimismo demarcar los límites al ejercicio del poder tributario del cual está investido el Estado como garante de la satisfacción de las necesidades públicas colectivas.

Se justifica y es importante el presente estudio en virtud que la tributación constituye uno de los mecanismos a través de los cuales el

Estado obtiene sus ingresos para financiar el gasto público, no obstante, existen otras fuentes tales como el crédito público, y la explotación de su propio patrimonio, todas ellas se fundamentan en el poder financiero del Estado, por ello, el mismo, puede dividirse en tantas clases como componentes posea la actividad financiera de un Estado, de allí que el poder tributario sea sólo una vertiente de un poder más amplio como lo es el poder financiero.

Por lo tanto en el marco de esas políticas y actividades financieras desplegadas por el Estado, se deben garantizar los derechos de los ciudadanos estableciendo límites al ejercicio de ese poder estatal, al respecto, el Estado Derecho se concibe como una institución jurídica fundamental en cualquier sociedad, siendo una garantía con la que cuentan los ciudadanos, en el que el sistema jurídico y político en su conjunto se orientará hacia el respeto y la promoción de la persona humana, en su estricta dimensión, siendo este tópico de interés para la presente investigación.

Dice Andara Suárez (2010), que actualmente el Estado de Derecho consiste en que el poder se ejerce únicamente a través de normas jurídicas, por lo que la ley regula toda la actividad estatal y en particular la actividad de la administración; y parte de la esencia del concepto; consiste en el control judicial de la legalidad desde lo que se va a considerar la norma suprema; la Constitución.

Finalmente es necesario resaltar que los resultados de la presente investigación se convierten en un aporte al área del conocimiento, en virtud de la revisión amplia tanto de la doctrina a nivel nacional e internacional, así como del marco legal y jurisprudencial venezolano en lo que respecta a la tributación venezolana, en el contexto del ejercicio de la tutela judicial efectiva y los principios de la tributación.

## **CAPÍTULO II**

### **MARCO TEÓRICO**

#### **2.1. Antecedentes de la Investigación**

Atendiendo a lo explicado en el Planteamiento del Problema y tomando en cuenta la doctrina más especializada, autorizada y relacionada con el objeto de estudio se procede a presentar en esta sección diversos estudios internacionales y nacionales que guardan relación directa e indirecta con lo planteado, lo cual permitirá establecer el universo teórico vinculante que sirve de piso teórico para la presente investigación.

Para el autor Arias (1999), el marco teórico viene a ser el compendio de una serie de elementos conceptuales que sirven de base para la indagación por realizar, y se estructura en tres secciones: antecedentes de la investigación, bases teóricas y la definición de términos básicos.

En ese sentido, en este capítulo se presentarán los antecedentes de la investigación como estudios previos y tesis de grado relacionadas con la tutela judicial efectiva, el derecho tributario y todos aquellos tópicos que sirven de elementos documentales que contribuyen a la investigación.

Inicialmente y de vital importancia para este corpus investigativo, lo sostenido por Torres Vásquez (2001), en su obra: "Introducción al Derecho, Teoría General del Derecho", en el cual señala que el Derecho como sistema es visto como un ordenamiento jurídico compuesto por un conjunto sistemático de normas jurídico-positivas ordenadas en un todo coherente (el derecho positivo de un país), bajo el criterio de unidad que

es la Constitución. Dicho ordenamiento no es apenas unidad, sino unidad sistemática, esto es, ordenada, donde impera una racionalidad interna, la cual determina que las normas que lo componen no solo están en relación con el todo (con la unidad), sino también de coherencia entre sí.

Plantea además que el significado de la norma considerada aisladamente (nunca la norma está aislada) no es el mismo que cuando se la considera como parte del todo; el ordenamiento sistematizado; es también el resultado de una relación triádica entre la proposición prescriptiva, el estado y circunstancias de la conducta que regula y el ordenamiento en el cual se ubica.

Ahora bien, cuando se hace referencia a la norma jurídica, y al Derecho como ciencia que regula la conducta del hombre en sociedad mediante la creación de reglas de conducta, que no son otra cosa, que las normas jurídicas, lo que se conoce como “derecho positivo vigente”, indiscutiblemente, que a la par, se requiere de la actuación del órgano del Estado, y de las garantías de diversos derechos que amparen al ciudadano en el desenvolvimiento de su vida en sociedad; siendo necesario la existencia de un órgano judicial que imparta justicia, y para ello la creación de todo un sistema con características bien especiales.

De tal manera que para Tozzini, G. (2002) en su trabajo titulado: “A propósito de la tutela judicial efectiva en materia tributaria y de la división de poderes”; señala que el derecho a la jurisdicción no se agota con el acceso al órgano judicial, sino que debe brindar a los administrados una tutela efectiva a sus derechos individuales, en orden a satisfacer un adecuado servicio de justicia, siendo necesario que se cumpla la garantía del debido proceso, con el debido respeto del derecho a la defensa y que la pretensión se resuelva mediante una sentencia que debe ser oportuna, fundada y justa.

García Leal (2003), en su trabajo de investigación titulado: “El debido proceso y la tutela judicial efectiva”, plantea que el debido proceso tiene dos dimensiones; una procesal que es aquella que engloba las instituciones jurídicas necesarias para obtener un proceso formalmente válido; y otra sustancial la cual se vincula directamente con el principio de razonabilidad y proporcionalidad de los actos de poder, y por tanto, determina la prohibición de cualquier decisión arbitraria, asimismo, hace referencia al debido proceso como una realidad sustantiva, material, necesaria para el recto ejercicio de la función jurisdiccional y el logro de la tutela judicial efectiva.

Asimismo, Bello y Jiménez (2006) en su obra “Tutela Judicial Efectiva y otras garantías constitucionales procesales” afirman que el Estado debe garantizar el conjunto mínimo de garantías procesales sin lo cual el proceso judicial no será justo, razonable y confiable, garantías éstas que permiten la efectividad de la justicia, que aseguran el derecho material de los ciudadanos frente a los órganos de Administración de Justicia y que le establece limitaciones al poder ejercido por el Estado por medio de los tribunales para afectar a los ciudadanos.

Por otra parte, Perozo y Montaner (2007), en su trabajo titulado: “Tutela Judicial Efectiva en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela”; se refieren a esta figura como un conjunto de derechos que desde un enfoque sistémico conforman esa institución jurídica de carácter universal; siendo que implica el derecho de acceso a los órganos jurisdiccionales, derecho al debido proceso; decisión ajustada a derecho; derecho a recurrir de la decisión y derecho a ejecutar la decisión. Refieren además que existen dos corrientes diferenciadas las que limitan el alcance de la tutela judicial efectiva a lo previsto en el artículo 26 constitucional, no involucrando los derechos o garantías constitucionales procesales establecidas en el artículo 49; las cuales se refieren al debido

proceso legal. Y una segunda corriente, que plantea que la tutela judicial efectiva está conformada por los artículos 26 y 49 de la CRBV, lo cual convierte a la tutela judicial efectiva en un amplio derecho protector del ciudadano.; y concluyen que es un extenso derecho plasmado en la segunda corriente ya aludida.

Masbernath, P., Billardi, C., Fernández A., y Sánchez A. (2012), en trabajo de investigación titulado: “Perspectivas para la construcción de una dogmática sobre los principios materiales de la tributación en Chile a partir de los ordenamientos de Italia, España y Argentina”, exponen las construcciones dogmáticas acerca de los principios materiales de la tributación en Italia, España y Argentina, con el objetivo de verificar la medida en que ellos pueden aportar al Derecho chileno, puesto que tales principios han ido configurando una concepción universal de justicia impositiva, que ofrecen modelos para Chile, afirmando que la materia no ha recibido la atención que merece; al efecto, abordan los principios de la tributación, capacidad contributiva, la igualdad tributaria, entre otros.

Haciendo referencia a la figura de la Tutela Judicial Efectiva, los investigadores Alvarez D., y Sánchez (2013), destacan que en el ordenamiento jurídico venezolano se han observado dos criterios que definen el derecho a la Tutela Judicial Efectiva; una posición ha destacado que la misma se confina a lo establecido en el artículo 26 de la Carta Magna; y otro criterio asevera que el derecho a la Tutela Judicial Efectiva queda precisada por los artículos 26 y 49 descritos en las garantías constitucionales accesorias del debido proceso; en ese sentido, se entiende como un extenso derecho establecido no solo en uno de los anteriores criterios, sino que ambos razonamientos al fusionarlos con el artículo 19 *eiusdem*, conforman una amplia concepción al establecer su goce y ejercicio como garantía irrenunciable, indivisible e interdependiente de los derechos humanos, pues en esencia la Tutela Judicial realmente

efectiva no es más que el cumplimiento y respeto cabal de los Derechos Humanos en general.

En esta misma línea de ideas Acuña (2013) en su trabajo de grado titulado: “Tutela Judicial Efectiva y Debido Proceso en Venezuela”, atendiendo a un diseño de investigación documental con un nivel descriptivo, concluyó que tanto la tutela judicial efectiva como el debido proceso son derechos fundamentales, inherentes a la dignidad humana y que representan el valor supremo que justifica la existencia del Estado y sus objetivos, constituyendo el fundamento esencial de todos los derechos que con calidad de fundamentales habilita el ordenamiento, sin el cual el Estado adolecería de legitimidad y los derechos carecerían de un adecuado soporte direccional.

Asimismo Sesma Sánchez, B. (2014), en su trabajo titulado: “La tutela judicial en el ámbito tributario”, destaca que uno de los objetivos constantes de las reformas tributarias de los últimos cincuenta años ha sido reducir la litigiosidad tributaria, minorar el elevado número de procesos contencioso administrativos que enfrentan a la Administración y a los obligados tributarios, en su mayoría contribuyentes, pero en la búsqueda de este fin se menoscaban dos derechos de garantía constitucional: la tutela judicial efectiva que consagra el artículo 24 de la constitución española y el control judicial de la Administración que se proclama en el artículo 106 ejusdem, ya que bajo el pretexto de atenuar la litigiosidad tributaria, la tutela judicial de los contribuyentes y simultáneamente el control judicial de la Administración tributaria cada vez mengua más.

Destaca que cada vez existen más zancadillas y frenos para que los órganos jurisdiccionales revisen los actos tributarios. Y si los revisan y lo hacen en favor de los contribuyentes, contrariamente a lo que sucede

con la ejecución de otras sentencias en el ámbito contencioso donde funciona bajo petición y siendo complicada, la Administración tributaria al día de hoy ha encontrado una fórmula perfecta para ejecutar rápidamente el sentido del fallo judicial que le es desfavorable: le basta reiterar el acto anulado variando ligeramente su contenido o su íter procedimental, de ese modo, la tutela judicial que demandó y obtuvo el contribuyente se convierte en una condena para él.

Por su parte Castellano (2015), en su trabajo de investigación titulado: “Incidencias de las prerrogativas procesales de la Administración Tributaria con respecto a la defensa del contribuyente en la Jurisdicción Contenciosa Tributaria en Venezuela”, planteó que la Administración Tributaria, como parte integrante de la Administración Pública Nacional, goza de las prerrogativas procesales establecidas a favor de la República en el ordenamiento jurídico venezolano; lo que supone una ventaja necesaria a favor de la Administración Tributaria cuando la misma es parte de un proceso frente al particular. En ese sentido, en su trabajo analiza cuál es la incidencia de estas prerrogativas respecto a la defensa del sujeto pasivo de la Obligación Tributaria, a fin de determinar si las mismas inciden negativamente en la defensa del mismo, debido a la amplia gama de facultades conferidas la Administración Tributaria en la jurisdicción contenciosa tributaria; facultades que deben ser entendidas como mecanismos de protección de la normalidad del funcionamiento de la administración y nunca como instrumentos de coacción contra los particulares.

Concluye la autora en su investigación que la aplicación de ciertos privilegios procesales, como el de la Notificación a la Procuraduría General de la República, lesiona el derecho a la celeridad procesal toda vez que se suspende el proceso. Por lo tanto, las Prerrogativas Procesales de la Administración Tributaria inciden de manera negativa en la defensa del Contribuyente que se encuentra en completa sujeción a

una relación jurídica de legalidad frente a la supremacía de una Administración Tributaria que crea la norma, administra la norma y sanciona su incumplimiento.

La investigadora Valencia (2015), en su trabajo de investigación titulado: “El Régimen Tributario y el Garantismo Constitucional en el Ecuador” para optar al título de Magíster en Derecho Tributario, analiza el garantismo constitucional como un elemento determinante de la situación jurídica y política de los ecuatorianos en el marco del Buen Vivir del Estado Constitucional de Derechos y Justicia, frente al poder tributario del Estado. Realiza un análisis de los derechos humanos y los tratados internacionales frente a la Constitución de la República del Ecuador, avanzando en una visión más específica sobre los derechos fundamentales y su correlación con la tributación como herramienta estatal para la recaudación de recursos económicos.

Destaca la jerarquía de los principios constitucionales atinentes al régimen tributario ecuatoriano, como verdaderas garantías autoimpuestas por el Estado en favor de los ciudadanos, determinando su alcance y proyección extendida a los sujetos de la relación jurídica tributaria. También se analiza al gasto público desde la perspectiva de un derecho fundamental. Se profundizó también en la trascendencia de la justicia como derecho constitucional, la importancia de una tutela judicial efectiva y el rol del juez constitucional, frente a la exigibilidad de los derechos del buen vivir, concretamente los derechos económicos, sociales y culturales.

De importancia también lo expuesto por Medina, María del R. (2017) en su trabajo de investigación titulado: “Solve et Repete y su incidencia en el derecho del obligado tributario a la tutela judicial efectiva”; ella señala que frente a ese derecho fundamental del contribuyente, el principio del solve et repete se presenta como una amenaza a la garantía

de la necesaria intervención de un juez imparcial para resolver asuntos fiscales, en consecuencia, por ello se han generado múltiples debates en la doctrina y una extensa jurisprudencia en el caso Argentino, por tal razón el objetivo general de su trabajo es explicar la situación actual del solve et repete en el derecho tributario argentino, a partir del análisis de su naturaleza jurídica y fundamentos teóricos, la evolución en la doctrina y jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, para luego confrontarlo con el derecho fundamental de acceso a la jurisdicción y garantía de la tutela judicial efectiva, concluyendo que éste constituye un derecho constitucional amplio que garantiza al contribuyente el derecho al libre acceso a la jurisdicción contenciosa tributaria sin condicionamientos, ni obstáculos, por lo tanto, la exigencia del pago previo del tributo como requisito para el cuestionamiento de la determinación de la obligación impositiva no resulta compatible con dicha garantía de tutela judicial efectiva.

Por otra parte, Billardi (2017), en su trabajo de investigación titulado: "Los derechos del hombre y su tutela jurídica en el Derecho Tributario y Financiero", señala diversos aspectos entre los que destacan, la cuestión de la realización de los derechos humanos en un escenario de restricción de recursos económicos que presenta dos órdenes de problemas principales: a) Conflicto entre derechos: lo que implica la necesidad de un balance o ponderación entre los diversos derechos involucrados, derechos estos que se suponen positivizados en principios de igual jerarquía e interdependientes entre sí; b) Conflicto entre derechos y restricciones presupuestarias: lo que se traduce en la existencia o no de derechos "financieramente" condicionados. No obstante, señala el investigador que es necesario reforzar que la efectiva realización de los derechos no solo esta condicionada (favorecida u obstaculizada) por su regulación normativa sino, principalmente, por el contexto económico y

social donde estos deben realizarse y del cual el éxito de las soluciones normativas no puede prescindir.

Galvis Arteaga (2019), en su trabajo titulado: “El debido proceso en materia tributaria frente al régimen de responsabilidad objetiva”, el trabajo tuvo como objetivo analizar el desarrollo del régimen de responsabilidades tributarias (subjética y objetiva) bajo el esquema constitucional y legal que reclama el debido proceso en el Estado Social de Derecho en la legislación colombiana; abarcando el ejercicio de esta figura desde los tiempos independentistas, y analizarla también desde los procesos en sede administrativa; finalmente el investigador da cuenta de los tipos de responsabilidad en el ordenamiento jurídico colombiano y señala que la tesis que ha predominado en el Consejo de Estado, es que a las personas jurídicas no se les puede demostrar jurídicamente la culpabilidad, puesto que esto es única y exclusivamente de las personas naturales, cuando todos sabemos que los órganos directivos de las entidades están conformadas e integradas por personas que actúan con pleno conocimiento de sus actuaciones.

Finalmente como cierre del aparte contentivo de los antecedentes nacionales e internacionales que soportan la presente investigación; es necesario señalar que no existe abundante material bibliográfico de data reciente que aborde la tutela judicial efectiva en el derecho tributario venezolano, por lo cual, se presenta esta sección abordando inicialmente al Derecho como ciencia que regula la conducta del hombre en sociedad, a su vez, la tutela judicial efectiva como un derecho constitucional amplio que se garantiza para acceder a la justicia; lo cual queda demostrado a través de revisión de diversos trabajos de investigación tanto nacionales como internacionales que datan de la década del año 2000 hasta el año 2019, lo cual sin duda y en conjunto se relacionan de forma directa e inmediata con los objetivos propuestos de la investigación.

## **2.2. Bases Teóricas**

Para Hernández, Fernández y Baptista (2003), las bases teóricas o fundamentos teóricos de un estudio, implica analizar y exponer las teorías, los enfoques teóricos, las investigaciones y los antecedentes en general que se consideren válidos para el correcto encuadre del estudio.

Por lo tanto, constituyen fundamentos teóricos de la presente investigación todos aquellos aspectos vinculados a las Políticas fiscales, Actividad financiera y principios jurídicos que guían al Estado en el marco del ejercicio de la Potestad Tributaria en aras de hacer efectiva la obligación de contribución que tienen todos los ciudadanos, a la vez, dilucidar todo lo que comprende el concepto de Tributo como entidad nuclear del Derecho Tributario, asimismo, lo atinente al Estado Social de Derecho y el Sistema de Justicia, dentro de las garantías mínimas que debe preservar un Estado soberano.

### **2.2.1. La Política Fiscal y la Intervención Estatal**

Según la revisión documental realizada se observa que las Políticas Fiscales de cualquier Nación son de vital importancia y juegan un rol preponderante frente otras, ya que coadyuvan al desarrollo económico del país, por lo que requieren adaptarse a las realidades socio-históricas y económicas de su conglomerado social, al tal punto que las actividades financieras que lleva a cabo el Estado se despliegan para la satisfacción de las necesidades públicas colectivas y actualmente la materia tributaria representa un importante y fuerte aporte al presupuesto de la Nación.

En efecto, dentro del abanico de asuntos que conforman esta actividad financiera nos encontramos con los ingresos públicos que

proviene de la tributación tanto directa como indirectamente, los cuales constituyen ingresos no petroleros, y en el caso venezolano, están conformados por el impuesto al valor agregado (interno, e importadores), impuesto sobre la renta, renta aduanera, impuesto de importación, tasa por servicio de aduanas, existiendo además otras rentas internas como licores, cigarrillos, sucesiones, juegos de envite o azar, y entre otros ramos que comprenden la recaudación por derechos pendientes, multas, intereses, reintegros al Fisco y reparos de la Contraloría de Aduanas y entre otros.

Ahora bien, para mayor abundamiento de conformidad con lo establecido en el artículo 156 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, entre las competencias del Poder Público Nacional, en su numeral 12, se le faculta a éste para la creación, organización, recaudación, administración y control de los impuestos sobre la renta, sobre sucesiones, donaciones y demás ramos conexos, el valor agregado, consumo de licores, alcoholes y demás especies alcohólicas, cigarrillos y demás manufacturas del tabaco, entre otros, asimismo el numeral 15, establece que le corresponde el régimen del comercio exterior y la organización y régimen de las aduanas.

Dice Moya Millán (2009), que la política financiera se ocupa de determinar la elección de los gastos públicos a realizarse y de los ingresos a obtenerse, para a través de la actividad financiera cumplir los fines del Estado; lo cual, no es otra cosa que la satisfacción de las necesidades públicas colectivas, debiendo considerar que cuando el Estado aplica determinada política financiera para lograr sus fines deseados, estas medidas tienen repercusión en la actividad económicamente hablando, ya sea para obtener ingresos o cuando hace sus erogaciones.

Las Finanzas Públicas y la Política Fiscal en la solución o agravamiento de los conflictos económicos y problemas sociales de las naciones, han dejado de ser simples problemas nacionales para convertirse en internacionales, ya que un Estado debe ser vigilante y promotor de dichas políticas en aras de justificar su existencia.

Rodríguez de Sanoja (2009), señala que los órganos o entes de la Administración Pública encargados del manejo de los recursos y gastos públicos, deben someterse al cumplimiento de ese conjunto de normas que comprende el derecho financiero en sus dos vertientes; derecho tributario y derecho presupuestario, que armonizadas entre sí constituyen el marco legal que rige la actividad financiera del Estado.

Por su parte Andara Suárez (2010), citando otros autores, señala que el poder financiero es el “poder para regular el ingreso y el gasto”, y lo concibe no como una “categoría unitaria derivada de la soberanía” (p.26). sino que lo concibe como:

“una fórmula abreviada para designar las competencias en materia hacendística; esto es, como el haz de competencias constitucionales y de potestades administrativas de que gozan los entes públicos territoriales, representativos de intereses primarios, para establecer un sistema de ingresos y gastos”. De este modo, la expresión “competencias financieras” sustituye progresivamente a la de “poder financiero” justificado por cuanto, en la distribución del poder, los órganos realizan un conjunto de actividades objetivamente delimitadas a través del sistema de competencias. El Poder Tributario constituye parte de ese poder de ordenación de ingresos, en una de las especies que conforman el poder financiero. (p.27).

Al efecto, Villegas (2002), indica que las finanzas públicas en su concepción actual y genéricamente consideradas tienen por objeto

examinar y analizar, cómo el Estado obtiene sus ingresos y efectúa sus gastos, por su parte, Valsecchi (1981), indica que las finanzas públicas estudian la actividad económica del Estado cuando adecua los recursos públicos, ya sea de la renta que producen los bienes que él administra o de las rentas que obtiene de los particulares (impuestos, tasas, y contribuciones), a la satisfacción de las necesidades de la comunidad, su objeto lo constituye, el aspecto financiero o fiscal de la actividad económica del Estado que se manifiesta mediante el régimen tributario y el presupuesto de gastos.

De tal modo que, una política fiscal bien administrada puede constituir la base de un contrato social renovado entre los ciudadanos y sus gobiernos, siendo fundamental proveer bienes y servicios públicos mejores, justos y eficientes, que puedan contribuir igualmente a la satisfacción de las necesidades del colectivo en general.

#### **2.2.1.1. La Actividad Financiera**

Siguiendo esta línea de ideas entendemos que el diseño de la actividad financiera de una Nación es básica para el sostenimiento de sus gastos públicos, y es el Estado el llamado a realizarla como gestor de la política pública, por su parte, Villegas (2002), define la actividad financiera del Estado como el conjunto de operaciones del Estado que tiene por objeto tanto la obtención de los recursos como la realización de los gastos públicos necesarios para movilizar las funciones y servicios que satisfagan las necesidades de la comunidad.

De allí se desprende que la actividad financiera se traduce en una serie de entradas y salidas de dinero de la caja del Estado, y esas entradas de dinero constituyen los ingresos públicos, que son las transferencias monetarias coactivas o voluntarias realizadas en favor de

los organismos públicos, y los gastos públicos, vienen a ser los medios de pago necesarios para realizar las funciones encomendadas al Estado, a su vez, la ejecución de esas funciones trae como consecuencia, una serie de transferencias monetarias de signo inverso, ya que suponen salidas de dinero de las cajas públicas.

Asimismo Villegas (2002) citando a Ballesteros (s/f) señala que la actividad financiera comienza en el momento en que el Estado se apropia de las riquezas o bienes producidos por las demás economías y las convierte en ingresos para atender los gastos que le causaran cumplir su deber de atender a las necesidades públicas, y termina cuando el ingreso público se ha convertido en servicio público o medio de satisfacer la necesidad.

El sujeto activo de la actividad financiera es el Estado como único y exclusivo sujeto gestor de la decisión financiera y las diferentes modalidades que esta actividad puede exhibir, es decir, las distintas combinaciones de recursos y gastos públicos por utilizar y su expresión mediante el instituto denominado presupuesto, se ajustará al modelo de Estado de que se trate. Así como el Estado es el sujeto de la actividad financiera, se hallan sometidas a su autoridad las personas y entidades nacionales y extranjeras vinculadas por razones de pertenencia política, económica y social y que por diferentes medios contribuyen a proporcionar ingresos al Estado.

En Venezuela se desprende del contenido del artículo 299 del texto constitucional, el régimen socioeconómico y la función del Estado en la economía, al preceptuar que dicho régimen se fundamenta en los principios de justicia social, democracia y solidaridad, a los fines de asegurar el desarrollo humano integral, con una existencia digna y provechosa para la colectividad, destacándose que el Estado

conjuntamente con la iniciativa privada, promoverá el desarrollo armónico de la economía nacional, visto lo cual, sin duda, una amplia declaración de principios, como una especie de fines de la economía al servicio de la sociedad.

#### **2.2.1.2. Fases de la Actividad Financiera**

Teniendo en cuenta lo anterior, y en base a lo señalado por el autor Villegas (2002), esta actividad implica un conjunto de fenómenos financieros, que son las múltiples y entrecruzadas operaciones que se realizan para obtener los recursos, administrarlos mientras se encuentran dentro del patrimonio gubernamental y aplicarlos mediante aquellos gastos que hayan sido previstos y calculados presupuestariamente.

Por lo que esta actividad requiere de la interdisciplinariedad, porque cuando se requiere la previsión presupuestaria entra en juego el derecho presupuestario el cual se define según Sainz de Bujanda (1993), como aquel que se presenta como una rama del derecho financiero y más íntimamente ligada al derecho constitucional y es la que mejor refleja la conexión existente entre la organización política y el derecho financiero y se ocupa, asimismo del estudio jurídico del gasto público.

A su vez, el Derecho Financiero según Sainz de Bujanda (1993), se define como la rama del derecho público interno que organiza los recursos constitutivos de la hacienda del Estado y las restantes entidades públicas, territoriales e institucionales, regulando los procedimientos de percepción de los ingresos y de ordenación de los gastos y pagos que tales sujetos destinan al cumplimiento de sus fines.

Esta actividad financiera no es simple, es polifacética y de una gran complejidad ya que comprende básicamente aspectos económicos,

políticos, jurídicos y accesoriamente otros elementos de tipo sociológico, estadísticos, administrativos y entre otros.

De tal modo que la actividad financiera está integrada por tres (03) actividades parciales diferenciadas:

a.- La planificación o medición de gastos e ingresos futuros, materializada en el instituto presupuesto.

b.- La obtención de los ingresos públicos, lo cual implica la decisión respecto a la forma de obtenerlos, así como también la indagación sobre cuáles serán las consecuencias de esta actividad sobre la economía general.

c.-La aplicación o inversión de tales ingresos, o sea, las erogaciones con sus destinos prefijados, actividad ésta que también supone un examen sobre los efectos que dichos gastos producirán en la economía.

En la realidad dicho orden se invierte puesto que la actividad financiera del estado se materializa en función de las erogaciones públicas, las cuales son efectuadas si realmente corresponde a necesidades de la población.

El Estado indaga primero sobre sus probables erogaciones, las cuales están en función de los servicios públicos a movilizar para atender las necesidades públicas y sobre tal base calcula y trata de obtener ingresos necesarios para la correspondiente cobertura. A su vez, el presupuesto, como instrumento jurídico que contiene el cálculo y la autorización de gastos y la previsión de ingresos suele estudiarse una vez que se han explicado sus elementos componentes.

Para puntualizar, Moya Millán (2009) citando a Villegas (2002) afirma que la actividad financiera se traduce en una serie de entradas y

salidas de dinero en la caja del Estado, que no constituye un fin en sí misma, sino que es el medio para el normal desenvolvimiento del ente público. La actividad económica, tiene que ver con los objetivos económicos que se plantea el sector público. Está vinculado a la actividad financiera puesto que la gestión presupuestaria tiene importantes impactos en la economía. El Estado es el único y exclusivo sujeto de la actividad financiera.

En el marco de esas acciones referidas a la obtención de ingresos para satisfacer las necesidades colectivas de la nación, tomando como referencia un estudio titulado: La política tributaria heterodoxa en los países de América Latina, de la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), cuya autoría corresponde al investigador González (s/f), es interesante destacar que en los países de la región dada la baja recaudación lograda por la aplicación de impuestos ortodoxos, se ha hecho necesario generar una serie de tributos que entran en la esfera de los heterodoxos, indudablemente los países de América Latina, en mayor o menor grado, han tenido una tendencia en la última década, a configurar sistemas tributarios heterodoxos con la finalidad de gravar la renta o el consumo, que es evadida por los contribuyentes en los impuestos que integran el régimen general.

En efecto dice el autor que, en el Modelo Ortodoxo de la política tributaria han sido muchas las causas y numerosas razones que han impedido su aplicación en forma efectiva y eficiente. Se puede considerar que han enfrentado, entre otros, los siguientes obstáculos: 1) alto nivel de evasión (magnitud de la economía informal, bajo nivel de conciencia fiscal, el nivel de las maniobras fraudulentas, etc., 2) limitada capacidad de control por parte de las administraciones tributarias, y 3) el elevado gasto fiscal (la aplicación de múltiples mecanismos de exenciones o

regímenes fiscales preferenciales a sectores económicos con significativa capacidad contributiva).

Estas particularidades han motivado que una parte muy significativa de la renta, el patrimonio o el consumo, no tengan una gravabilidad efectiva, motivando a los formuladores de la política tributaria a adoptar medidas no ortodoxas para obtener una parte de los ingresos evadidos. En consecuencia, comenta el autor que la falta de voluntad de los países latinoamericanos para incrementar más los ingresos por vías tradicionales, han contribuido a innovaciones tributarias mediante la aplicación de nuevos impuestos o nuevos métodos de tributación, que para fines del referido trabajo, el autor los define como tributos heterodoxos, y los analistas económicos han definido con carácter general a estos impuestos como distorsivos o regresivos, señalando específicamente fuertes efectos no deseables en los agentes económicos.

Planteado lo anterior, es necesario señalar que forma parte de las bases teóricas de la presente investigación, la Política Fiscal ejercida por el Estado a través de la actividad financiera, en virtud, de que el mismo es el único y exclusivo gestor de la decisión financiera aplicable en el país, es quien decide como serán obtenidos los recursos y, a su vez como serán realizados los gastos para dar satisfacción a las necesidades públicas colectivas de la ciudadanía en general, en razón de esto, el tributo, se presenta dentro del contexto de la actividad financiera como una forma de ingreso público de carácter coactivo, exacción patrimonial de importancia e interés fundamental para este trabajo investigativo ya que en razón de su creación y exigencia de pago, el Estado a través de sus órganos legislativos ha creado todo un corpus normativo para regular su aplicación; y siendo que el Tributo se constituye en la entidad nuclear del Derecho Tributario, y el cobro del mismo genera eventualmente diversas controversias que requieren ser resueltas en el marco de la

tutela judicial efectiva, por ello, lo expuesto anteriormente se erige como fundamento teórico del presente estudio.

Siendo así, que en ese contexto tributario pueden surgir controversias entre los sujetos que forman parte de esas obligaciones tributarias y el Estado, a su vez, éste debe garantizar el goce y ejercicio de los derechos e intereses de los ciudadanos manteniendo una relación de Derecho y no una relación de poder frente a ellos, por lo tanto, la Actividad Financiera es de interés para la investigación; porque con motivo de la misma se planifican y de su seno se generan los ingresos públicos y el Tributo es una categoría básica y fundamental de ingreso público del Estado destinado al sostenimiento de los gastos.

### **2.2.2. La Potestad Tributaria**

Es necesario señalar que el Estado investido de su “ius imperium”, es quien decide la política financiera, y al efecto, en el seno de dichos lineamientos financieros pues procede a legislar, creando y modificando diversas fuentes de ingresos, entre ellas las tributarias, y en dicho marco ejerce su función normativa y ejecutiva al crear y exigir coactivamente el pago del tributo.

Destaca Andara Suárez (2010), que la tributación constituye uno de los mecanismos mediante los cuales el Estado se provee de ingresos para financiar el gasto público, sin embargo, existen otras fuentes tales como el crédito público y la explotación de su propio patrimonio, pero todo se fundamenta en el poder financiera, por ello, éste puede desagregarse en diversas categorías como componentes posea la actividad financiera, de allí que el poder tributario sea sólo una vertiente de un poder más amplio como lo es el poder financiero.

Asimismo, cita a Giuliani señalando que el poder tributario “significa la facultad o la posibilidad jurídica del Estado, de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hayan en su jurisdicción” (p.27).

También el mismo autor hace referencia a Berliri, cuando define la potestad tributaria como “el poder de establecer impuestos o prohibiciones de naturaleza fiscal, es decir, el poder de dictar normas jurídicas de las cuales nacen, o pueden nacer, a cargo de determinados individuos o de determinadas categorías de individuos, la obligación de pagar un impuesto o de respetar un límite tributario” (p.28).

Asimismo Villegas (2002) conceptualiza la Potestad Tributaria, como “la capacidad potencial de obtener coactivamente prestaciones pecuniarias de los individuos y de requerir el cumplimiento de los deberes instrumentales necesarios para tal obtención” (p.86).

De lo anterior se desprende, que la potestad tributaria no es más que la facultad que tiene el Estado en virtud de su *ius imperium* de crear, modificar, o extinguir unilateralmente tributos, y exigir coactivamente su pago, a la masa indiscriminada de ciudadanos que se encuentran en los supuestos de hecho que la propia norma determina.

Desde el punto de vista terminológico, hay autores que hablan de supremacía tributaria, de potestad impositiva, de potestad tributaria, poder fiscal, poder de imposición, poder tributario. En la doctrina italiana es corriente denominar potestad tributaria al poder tributario, término este último que se utiliza generalmente en España.

Andara Suárez (2010), señala que con el advenimiento del Estado moderno, el poder deja de ser arbitrario para transformarse en un conjunto de competencias distribuidas entre diferentes órganos cuyas

funciones son de distinta naturaleza, destaca que hoy día la diferenciación entre poder tributario y potestad tributaria parece ser una cuestión semántica que es dilucidada no por la terminología empleada, sino por el contenido del mismo y ratifica lo indicado por Fonrouge que señala que no existe diferencia sustancial entre ambos conceptos, y que se utiliza la expresión poder por esta en la tradición, pero ello no obstaculiza la utilización del término potestad cuando la frase lo haga aconsejable.

En la legislación venezolana se hace referencia a la potestad tributaria y poder tributario, de hecho, la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, ha señalado al referirse a los Municipios que los mismos ejercen la potestad tributaria originaria a través de sus órganos legislativos, es decir, que la entiende como el poder de crear normas jurídicas de contenido tributario. También se pone de manifiesto el ejercicio de la potestad tributaria en el texto constitucional, por ejemplo en el artículo 156, numeral 12 al preceptuar la creación, organización, recaudación, administración y control de diversos ramos tributarios; por tanto, se observa función legislativa, y funciones que competen al órgano administrativo, y finalmente función de control que corresponde al órgano contralor nacional; asimismo, en el numeral 13 se refiere a la legislación para garantizar la coordinación y armonización de las distintas potestades tributarias. De igual forma, el artículo 180 ejusdem, se refiere a la potestad tributaria que corresponde a los municipios, en iguales términos del artículo 156 constitucional.

Por lo tanto, el poder o potestad tributaria puede ser desglosada en competencias de diversa naturaleza, también vale destacar, lo previsto en el artículo 1 del Código Orgánico Tributario cuando desagrega el término poder tributario en diversos aspectos, no sólo refiriéndose a los actos normativos creadores, modificadores o que suprimen tributos, sino también a la recaudación de los mismos, entonces se puede aseverar

dice Andara Suárez (2010), que las Administraciones tributarias de los Estados y Municipios son titulares de parte de ese poder tributario a través de competencias específicas, y al efecto, el indicado artículo 1 ejusdem, se refiere al poder tributario de los estados y municipios; de tal manera, que este precepto asimila el poder tributario con la potestad tributaria de los estados y municipios a que hace referencia los artículos 156, número 13, y 180 constitucional.

Por su parte, Jarach (1980) afirma que el poder del Estado se agota en el momento en que el poder legislativo dicta las normas que establecen la obligación tributaria, allí se agota la relación de poder y se convierte en una relación de derecho, sólo perdura la potestad tributaria en manos del parlamento, desde allí no hay más poder que el de las leyes.

#### **2.2.2.1. Características de la Potestad Tributaria**

El autor Moya Millán (2009), caracteriza dicha figura en cuatro aspectos siendo los siguientes:

Abstracta/concreta: Para que exista un verdadera poder tributario, es necesario que el mandato del Estado se materialice en un sujeto y se haga efectivo mediante un acto de la administración, la potestad tributaria, al igual que las leyes, es abstracta, pero se deben aplicar en concreto.

Permanente: Perdura con el transcurso del tiempo y no se extingue, solo se extinguirá cuando perezca el Estado, siempre que éste exista habrá poder de gravar.

Irrenunciable: El Estado no puede desprenderse ni delegar la potestad tributaria, no puede delegar la facultad de recaudar y administrar los tributos.

Indelegable: Esta característica está relacionada con la anterior, ya que el Estado no puede renunciar o desprenderse en forma total y absoluta de su potestad tributaria.

#### **2.2.2.2. Clasificación Jurídica de la Potestad Tributaria**

A nivel de clasificación tanto la doctrina como el marco legal; hacen referencia a la potestad tributaria normativa y de imposición, la primera que implica función legislativa mediante los actos del órgano legislativo en sus diversos niveles, (Asamblea Nacional, Consejo Legislativo de los Estados y Concejo Municipal), la segunda referida a la función de recaudación mediante los actos del ejecutivo para cumplir y hacer cumplir los mandamientos generales y abstractos creados en función legislativa.

También se hace la distinción entre el poder tributario originario y derivado, lo cual surge de la forma de Estado, en virtud que existen diversos niveles de gobierno, a cada uno de los cuales se atribuye competencias sobre determinadas ramas tributarios a través de la constitución y mediante diversos instrumentos legales. La Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia reconoce a favor de los municipios potestad tributaria originaria, y lo ha ratificado en innumerables fallos refiriéndose como “poder tributario originario” otorgado por la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, en contraposición a la potestad tributaria derivada otorgada por instrumentos legales.

Dice Moya Millán (2009), que la potestad tributaria puede ser originaria cuando emana de la naturaleza y esencia misma del Estado y

en forma inmediata y directa de la Constitución, y la potestad tributaria derivada o delegada, es la facultad de imposición que tiene el ente Municipal o Estatal para crear tributos mediante derivación, en virtud de una ley y que no emana en forma directa e inmediata de la constitución de la República.

Por su parte Andara Suárez (2010) señala, que tanto “la República como los Estados y los Municipios poseen potestad tributaria originaria y la misma debe ser ejercida dentro de los límites formales derivados del principio de legalidad tributaria” (p.44). No obstante, algunos autores niegan que los Estados y Municipios posean potestad tributaria originaria; debido que la mayoría de las atribuciones están reservadas al poder público nacional, y la potestad residual implica, que todos aquellos impuestos, tasas y rentas no atribuidos a los Estados y Municipios, le son propios al poder nacional.

La figura de la Potestad Tributaria se constituye en base teórica de la presente investigación en razón de que el Estado es quien en ejercicio de la misma, crea, modifica, extingue y exige el pago del tributo, y por lo tanto, cuando el Estado crea dicha figura y de manera coactiva requiere el pago del mismo a la masa indiscriminada de ciudadanos en esa acción del Estado; pueden derivarse diversas controversias en razón de ese vínculo jurídico que se establece entre el Estado como sujeto activo y el ciudadano común como sujeto pasivo de la obligación tributaria, de importancia para el corpus investigativo abordar la figura de la potestad tributaria porque el Estado es quien crea el Tributo y en razón de él pueden generarse diversos conflictos tanto en sede administrativa o jurisdiccional, a la vez, que el Estado en ejercicio de dicha potestad también está limitado por unos principios de contenido constitucional y legal que amparan al ciudadano.

### **2.2.3. El Estado de Derecho**

En el marco de los efectos no deseables que causan los tributos que han sido creados por el Estado en ejercicio de la potestad tributaria, se generan muchas divergencias y disputas entre los sujetos que conforman la obligación tributaria, entre el Estado en sus distintas manifestaciones y expresiones del Poder Público, y los sujetos pasivos, en cuanto ocurra el presupuesto de hecho previsto en la Ley.

Dice Bello Castillo (2004), que el Estado de Derecho existe y se mantiene en la medida que se garanticen los derechos fundamentales de los ciudadanos, ya que éstos constituyen la principal garantía con que cuentan los ciudadanos de un Estado de Derecho de que el sistema jurídico y político en su conjunto se orientará hacia el respeto y la promoción de la persona humana, en su estricta dimensión individual, el Estado Liberal de Derecho, o conjugando ésta con la exigencia de solidaridad como parte del componente social y colectivo de la vida humana, el Estado Social de Derecho.

El modelo constitucional de sociedad se determina a través de las normas que reconocen la existencia de los derechos fundamentales, junto a aquellas que consagran la forma de Estado y el sistema económico que lo rige, en ese sentido, la Carta Magna venezolana, en su artículo 2, establece que Venezuela se constituye en un Estado democrático y social de Derecho y de Justicia, que propugna como valores superiores de su ordenamiento jurídico y de su actuación, la vida, la libertad, la justicia, la igualdad, la solidaridad, la democracia, la responsabilidad social, y en general, la preeminencia de los derechos humanos, la ética y el pluralismo político. En consecuencia, de lo anterior se colige que dentro de nuestro texto constitucional estos derechos vienen a convertirse de manera clara e inequívoca en derechos fundamentales.

Por su parte Andara Suárez (2010), señala que la transformación del Estado a partir de las Revoluciones del siglo XVIII, trajo consigo el Constitucionalismo clásico, en el que se adopta el Estado de Derecho con su máxima “todos los actos emanados de los órganos del poder público deben realizarse en completa armonía con las reglas de Derecho”. En la actualidad el Estado de Derecho consiste en que el poder se ejerce únicamente a través de normas jurídicas, por lo que la ley regula toda la actividad estatal y en particular la de la administración; y parte de la esencia del concepto consiste en el control judicial de la legalidad desde lo que se va considerar la norma suprema; la Constitución.

Un Estado de Derecho siempre se regirá por principios constitucionales que se traducirán en algunos casos en límite para la normativa que dicten los legisladores; limitación que resultaría ineficaz si estos principios no tuvieran efectos vinculantes y de aplicación inmediata, otorgadores de derechos y obligaciones a los poderes públicos y a los propios ciudadanos; los principios también contribuyen con los jueces en la interpretación, alcance y contenido de la norma.

Ahora bien, el presente tópico se relaciona con este trabajo investigativo en razón de que el Estado de Derecho implica el respeto y garantía cabal del contenido de las normas jurídicas y reglas de Derecho; de tal manera, que el ciudadano común; eventual sujeto pasivo de la obligación tributaria, requiere de un marco de actuación enmarcado en el respeto a las normas jurídicas, a fin de que sean tutelados sus derechos e intereses bien en sede administrativa como en sede judicial y el Estado está llamado a garantizarlo, ya que toda persona tiene derecho a ser amparada por los tribunales en el goce y ejercicio de sus derechos y garantías constitucionales y legales, garantizándosele además un debido proceso; y en el caso de disputas y conflictos con ocasión del cobro del tributo, dicho derecho constitucional debe ser garantizado.

#### **2.2.4. El Sistema de Justicia**

Teniendo en cuenta el objeto de estudio planteado, se observa que para hacer uso de la tutela judicial efectiva como derecho humano con rango constitucional, se debe contar con la garantía del debido proceso, para lo cual se requiere insoslayablemente de todo un aparataje estatal judicial que en Venezuela se conoce como sistema de justicia, que a grandes rasgos, grosso modo, se hará referencia en esta sección.

En el marco de lo atinente al debido proceso, preceptuado en el artículo 49 constitucional, Díaz (2004), señala que éste supone la sustanciación del juicio con arreglo a las garantías fundamentales de índole procesal, las cuales fundamentalmente protegen el derecho a la defensa, así como la certeza y la seguridad jurídica.

Por su parte Dueñas Ruiz (2008), señala que la búsqueda de la verdad y el acceso a la justicia, en sus distintas vertientes son aspectos preliminares a cualquier interpretación, puesto que en el trabajo jurídico actual, la verdad ha sido desplazada por la validez y por la evidencia, pero al mismo tiempo, se emplea la palabra “verdad” en las leyes, justicia y reparación como una expresión semimágica para tapar las apariencias, pero en ocasiones, se obstaculiza el acceso a la justicia.

Bien ya entrando en la concepción del sistema de administración de justicia venezolano; éste se concibe de forma sistémica, y al efecto el texto constitucional, se refiere al Sistema de Justicia, como un “sistema” del cual forman parte todos los sujetos y órganos que participan o se relacionan con la administración de justicia, siendo el Tribunal Supremo de Justicia, los demás tribunales que determine la ley, el Ministerio Público, la Defensoría Pública, los órganos de investigación penal, los auxiliares y funcionarios de justicia, el sistema penitenciario, los medios

alternativos de justicia, los ciudadanos que participan en la administración de justicia y los abogados autorizados para el ejercicio, todo lo cual se encuentra preceptuado en el artículo 253 de la Carta Magna.

La administración de justicia se concibe no sólo como un poder del Estado, sino también como un servicio público que genera obligaciones para los órganos de justicia respecto de los ciudadanos, de modo que según la Carta Magna, ese servicio debe ser transparente, expedito y accesible, e importante de resaltar como un poder público nacional. De tal manera que el texto constitucional de 1999, mantuvo la concepción de la constitución del año 1961, al preceptuar que la potestad jurisdiccional debe ejercerse sólo a nivel nacional, es decir, es competencia exclusiva del Poder Público Nacional, por ello, no es posible observar un poder judicial a nivel estatal y municipal, ya que no está previsto de esa manera, existiendo un único Poder Judicial en Venezuela, a nivel nacional, tal como lo asevera Louza (2012).

La Carta Magna venezolana, preceptúa la división del Poder Público en Venezuela y define detalladamente las atribuciones de los órganos que ejercen este Poder, y al efecto divide el Poder Público Nacional en Legislativo, Ejecutivo, Judicial, Ciudadano y Electoral, siendo de interés investigativo todo lo que respecta al Poder Judicial, en consecuencia, los artículos 136 y 137 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (CRBV), establecen lo siguiente:

Artículo 136. El Poder Público se distribuye entre el Poder Municipal, el Poder Estatal y el Poder Nacional.

El Poder Público Nacional se divide en Legislativo, Ejecutivo, Judicial, Ciudadano y Electoral.

Cada una de las ramas del Poder Público tiene sus funciones propias, pero los órganos a los que incumbe su ejercicio colaborarán entre sí en la realización de los fines del Estado.

Artículo 137. La Constitución y la ley definen las atribuciones de los órganos que ejercen el Poder Público, a las cuales deben sujetarse las actividades que realicen.

Visto lo anterior, se desprende que en Venezuela existe una división expresa, clara y definida de Poderes Públicos, dado que cada rama asume sus funciones específicas, en el caso del Poder Judicial, éste forma parte del Poder Público, y a su vez, el Tribunal Supremo de Justicia como máxima instancia forma parte del Poder Judicial, y el texto constitucional le otorga competencias administrativas, convirtiéndolo en el único órgano rector del Poder Judicial y para garantizar su eficiencia en cuanto a la gestión, le otorga autonomía funcional, financiera y administrativa según lo prevé el artículo 267 constitucional.

De tal manera que el sistema de administración de justicia venezolano, concebido como parte del Poder Público, a su vez del Poder Judicial tiene la potestad exclusiva de administrar justicia, además de contar con absoluta independencia, de hecho, el artículo 26 constitucional garantiza el derecho de acceso a los órganos de administración de justicia, por lo que el Estado venezolano está obligado a ofrecer y brindar una justicia gratuita, accesible, imparcial, idónea, transparente, autónoma, independiente, responsable, equitativa y expedita, sin dilaciones indebidas, sin formalismos o reposiciones inútiles.

Para mayor abundamiento el contenido de los artículos 253 y 254 del texto constitucional, refieren que la potestad de administrar justicia emana de los ciudadanos y se imparte en nombre de la República por autoridad de la ley, y que corresponde a los órganos del poder judicial conocer las causas y asuntos que sean de su competencia, asimismo, prevé la independencia del poder judicial, y se otorga autonomía funcional, financiera y administrativa al Tribunal Supremo de Justicia, pero

también se deja claro, que el Poder Judicial no está facultado para establecer tasas, aranceles, ni exigir pago alguno por sus servicios.

En el marco de las normas constitucionales transcritas, se desprende entonces que el sistema de justicia venezolano está integrado, en lo medular, por el Tribunal Supremo de Justicia y los demás Tribunales del país, la Dirección Ejecutiva de la Magistratura, la Comisión de Funcionamiento y Reestructuración del Sistema Judicial, la Comisión de Evaluación y Concursos para el Ingreso y Permanencia en el Poder Judicial, la Escuela Judicial, el Servicio Autónomo de Defensa Pública, el Ministerio Público, el Sistema Penitenciario, los medios alternativos de resolución de conflictos, los ciudadanos que participan en la administración de justicia conforme a la ley, y los abogados autorizados para el ejercicio de su profesión, según lo señala el Centro de Estudios Jurídicos para las Américas (CEJA), teniendo su fundamento jurídico en el texto constitucional, todos los cuales conforman el sistema de justicia venezolano.

El texto constitucional venezolano plantea un poder judicial renovado e independiente orientado fundamentalmente a garantizar el Estado de Derecho y abrir espacios para la participación de los ciudadanos en el proceso de administración de justicia. Al efecto, el fortalecimiento del poder judicial es pilar fundamental para el sostenimiento de la democracia, en consecuencia de la garantía y protección de los derechos de los ciudadanos, y para cumplir con los mandatos constitucionales y la demanda de una mejora en la prestación del servicio de administración de justicia, la Dirección Ejecutiva de la Magistratura (DEM) persigue la optimización de los procesos, el fortalecimiento del capital humano, la incorporación de nuevas tecnologías, la consolidación de la infraestructura y el desarrollo de una

cultura organizacional, en función de prestar un servicio de calidad. (DEM, 2008).

En cuanto a los Tribunales, éstos tienen la atribución de dirimir las controversias que surjan entre los ciudadanos o entre éstos y el Estado, según los procedimientos establecidos en la Ley. Por lo tanto, la organización de los Tribunales en Venezuela no es uniforme, ésta depende de la materia de la cual se ocupan; pero sin lugar a dudas, que la tutela judicial efectiva como derecho amplio, implica el derecho constitucional del ciudadano para acceder a los órganos de administración de justicia.

En lo que respecta al área tributaria, la Jurisdicción Especial tributaria forma parte de la jurisdicción Contencioso Administrativa, su régimen especial está previsto en el Código Orgánico Tributario; preceptuando en su Título VI, los procedimientos judiciales, el cobro ejecutivo y las medidas cautelares y de importancia en el ámbito jurisdiccional el recurso contencioso tributario; su procedencia, el lapso probatorio, informes y la ejecución de la sentencia.

Ahora bien, el sistema de justicia forma parte del marco teórico de la presente investigación en virtud que se relaciona con el derecho constitucional a la tutela judicial efectiva, ya que el ciudadano en caso de disputa con el Estado en razón del pago del tributo puede recurrir a la vía jurisdiccional y ejercer sus derechos e intereses, al punto, que el mismo texto constitucional prevé el derecho de acceso a los órganos de administración de justicia, y el Estado debe garantizar una justicia gratuita, accesible, imparcial, idónea, transparente, autónoma, independiente, responsable, equitativa y expedita, sin dilaciones indebidas, sin formalismos o reposiciones inútiles; para lo cual,

necesariamente se requiere de todo un aparataje judicial, concebido en el sistema de justicia.

Finalmente todo este hilo discursivo y las posturas de los diversos autores ya sea lo referido a la Política fiscal e intervencionismo estatal en la decisión pública a través de la realización de actividades que implica el desarrollo de la Actividad financiera, y lo atinente a la concepción del Tributo como entidad nuclear del Derecho Tributario, prestación patrimonial ésta creada por el Estado en ejercicio de Potestad Tributaria, y la figura jurídica del Estado de Derecho y el Sistema de Justicia, todos estos elementos contribuyen al enriquecimiento del trabajo de investigación realizado, lo cual en conjunto sirve de piso teórico para el estudio y coadyuvó en dar respuesta al objetivo general planteado en la presente investigación.

### **2.3. Bases Normativas**

A los fines de establecer el marco legal del trabajo de investigación es necesario indicar que se inició una revisión que partió desde un plano superior hasta un plano inferior tomando como orientación la pirámide jurídica de Hans Kelsen, y el contenido del artículo 23 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (CRBV), del cual se desprende que los tratados, pactos y convenciones relativos a derechos humanos, suscritos y ratificados por Venezuela, tienen jerarquía constitucional y prevalecen en el orden interno, en la medida que contengan normas sobre su goce y ejercicio más favorables a las establecidas en esta Constitución y en las leyes de la República, siendo de aplicación inmediata y directa por los tribunales y demás órganos del Poder Público.

Partiendo de ese orden jerárquico de normas se inicia el presente aparte con los Tratados, Pactos y Convenciones vinculados con la temática objeto de estudio hasta llegar a las reglamentaciones y demás disposiciones de carácter general establecidas por los órganos administrativos facultados al efecto, que guardan relación con la investigación, a los fines del presente trabajo se sintetizarán los tópicos más relevantes y en el capítulo IV donde se exhiben los resultados de la investigación se abordarán con más profundidad de ser necesario.

A continuación se presenta un análisis de los principales instrumentos normativos que forman parte del Derecho Positivo Vigente:

### **2.3.1. Declaración Universal de los Derechos Humanos (1948).**

En el marco de la Declaración Universal de los Derechos Humanos, suscrita por Venezuela mediante Resolución N° 217 del 10/12/48, se reconocen derechos fundamentales de los ciudadanos, que para fines de esta investigación se hará mención a lo establecido en el artículo 8 que preceptúa, el derecho de justicia mediante la interposición de un recurso efectivo ante los tribunales competentes, en los términos siguiente: “Toda persona tiene derecho a un recurso efectivo, ante los tribunales nacionales competentes, que la ampare contra actos que violen sus derechos fundamentales reconocidos por la constitución o por la ley”.

Del texto se desprende claramente el derecho de acceso a los órganos de administración de justicia que tiene cualquier persona, el cual se encuentra consagrado en el artículo 26 del texto constitucional.

De lo indicado anteriormente es comprensible que el ciudadano de hoy demanda una justicia moderna, ágil y adaptada a la vida dinámica

que impera en el siglo XXI, con garantías de acceso a los órganos de administración de justicia.

De igual forma, establece la declaración en su artículo 7: "Todos son iguales ante la ley y tienen, sin distinción, derecho a igual protección de la ley. Todos tienen derecho a igual protección contra toda discriminación que infrinja esta Declaración y contra toda provocación a tal discriminación".

Estas normas se vinculan con el trabajo de investigación, ya que tal como señalan diversos autores, la tutela judicial efectiva viene a ser el derecho fundamental que tiene toda persona a una prestación jurisdiccional, el derecho de acudir ante los tribunales competentes, en consecuencia, significa que tiene derecho a obtener una resolución fundada jurídicamente, garantía constitucional que comprende el derecho de acceso a los órganos de administración de justicia, el derecho a una sentencia fundada, el derecho a ejercer los recursos previstos en la ley, y el derecho a ejecutar las decisiones judiciales.

### **2.3.2. Convención Americana Sobre Derechos Humanos (1969).**

La Convención Americana Sobre Derechos Humanos fue suscrita por la República de Venezuela en fecha 22 de Noviembre de 1969, entró en vigor el 18 de Julio de 1978, y fue ratificada por el Congreso de la República de Venezuela, a través de la "Ley Aprobatoria de la Convención Americana Sobre Derechos Humanos - Pacto de San José de Costa Rica", publicada en la Gaceta Oficial No. 31.256 del 14 de junio de 1977. Tal Convención se enmarca dentro del régimen jurídico derivado de la Carta de la Organización de los Estados Americanos (OEA).

La referida Convención consagra derechos, que se relacionan con el derecho de acceso a la justicia, así como la protección judicial. A tal efecto establece en el artículo 8 las garantías judiciales de las cuales goza toda persona, entre lo que se destaca, lo siguiente:

Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter.

Asimismo es bueno resaltar el artículo 25 ejusdem que prevé la protección judicial por medio del derecho que tiene toda persona contra los actos que violen sus garantías a ejercer un recurso sencillo, rápido y efectivo ante los tribunales competentes, estableciendo:

Toda persona tiene derecho a un recurso sencillo y rápido o a cualquier otro recurso efectivo ante los jueces o tribunales competentes, que la ampare contra actos que violen sus derechos fundamentales reconocidos por la Constitución, la ley o la presente Convención, aun cuando tal violación sea cometida por personas que actúen en ejercicio de sus funciones oficiales.

Todas estas normas en su conjunto propenden a la garantía de protección judicial de todos los ciudadanos. Se consagran los lineamientos del debido proceso legal o derecho de defensa procesal, el cual abarca las condiciones que deben cumplirse para garantizar la adecuada defensa de los ciudadanos, cuyos derechos u obligaciones están bajo consideración legal. De tal manera que el proceso, no es más que un medio para asegurar la solución justa de un conflicto, a la cual contribuyen el conjunto de actos de diversas características generalmente reunidos ajo el concepto de debido proceso legal, todo lo cual se vincula

directamente con el presente trabajo de investigación tanto la garantía de acceso a la justicia como el debido proceso.

### **2.3.3. Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (1976).**

El Pacto fue adoptado y abierto a la firma, ratificación y adhesión por la Asamblea General en su Resolución Nro. 2200 A (XXI), de fecha 16 de diciembre de 1966, cuya entrada en vigor fue el 23 de marzo de 1976, de conformidad con lo establecido en su artículo 49.

El referido Pacto, se vincula con el objeto de estudio ya que consagra el derecho a la información preceptuado en su artículo 19, así como lo establecido en su artículo 2.

#### Parte II. Artículo 2:

a) Toda persona cuyos derechos o libertades reconocidos en el presente Pacto hayan sido violados podrá interponer un recurso efectivo, aun cuando tal violación hubiera sido cometida por personas que actuaban en ejercicio de sus funciones oficiales;

#### Artículo 19:

1. Nadie podrá ser molestado a causa de sus opiniones.
2. Toda persona tiene derecho a la libertad de expresión; este derecho comprende la libertad de buscar, recibir y difundir informaciones e ideas de toda índole, sin consideración de fronteras, ya sea oralmente, por escrito o en forma impresa o artística, o por cualquier otro procedimiento de su elección.
3. El ejercicio del derecho previsto en el párrafo 2 de este artículo entraña deberes y responsabilidades especiales. Por consiguiente, puede estar sujeto a ciertas restricciones, que deberán, sin embargo, estar expresamente fijadas por la ley y ser necesarias para:

a) Asegurar el respeto a los derechos o a la reputación de los demás;

b) La protección de la seguridad nacional, el orden público o la salud o la moral públicas.

En los dispositivos normativos anteriores se consagra el derecho a la información, así como el derecho que tiene toda persona de recurrir de la sentencia cuando se violan sus derechos sin menoscabo de que tal violación sea cometida por funcionarios públicos en ejercicio de sus funciones., lo cual se vincula con el trabajo de investigación visto que la tutela judicial efectiva es un derecho de rango constitucional de acceso a la jurisdicción que en definitiva terminará en sentencia definitiva.

#### **2.3.4. Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (CRBV, 2000).**

Con la reforma del texto constitucional venezolano publicado en Gaceta Oficial Extraordinaria Nro. 5.453 de fecha 24 de marzo de año 2000, se consagraron diversos derechos vinculados directa e indirectamente con la presente investigación, como por ejemplo el Derecho de Acceso a la Justicia, preceptuado en el artículo 26, que establece:

Toda persona tiene derecho de acceso a los órganos de administración de justicia para hacer valer sus derechos e intereses, incluso los colectivos o difusos, a la tutela efectiva de los mismos y a obtener con prontitud la decisión correspondiente. El Estado garantizará una justicia gratuita, accesible, imparcial, idónea, transparente, autónoma, independiente, responsable, equitativa y expedita, sin dilaciones indebidas, sin formalismos o reposiciones inútiles.

En este sentido, se garantiza el derecho de acceder a los órganos de administración de justicia con rango constitucional, al igual que el Derecho a la información consagrado en el artículo 28 ejusdem, que establece lo siguiente:

Toda persona tiene derecho de acceder a la información y a los datos que sobre sí misma o sobre sus bienes consten en registros oficiales o privados, con las excepciones que establezca la ley, así como de conocer el uso que se haga de los mismos y su finalidad, y a solicitar ante el tribunal competente la actualización, la rectificación o la destrucción de aquellos, si fuesen erróneos o afectasen ilegítimamente sus derechos. Igualmente, podrá acceder a documentos de cualquier naturaleza que contengan información cuyo conocimiento sea de interés para comunidades o grupos de personas. Queda a salvo el secreto de las fuentes de información periodística y de otras profesiones que determine la ley.

Este derecho permite a los ciudadanos elevar solicitudes ante cualquier órgano de la administración pública y hasta privados, a fin de obtener información sobre aspectos de su interés, y mirando desde la perspectivas del sistema de administración de justicia, específicamente la jurisdicción laboral, encontramos que se ha desarrollado todo un sistema tecnológico que ha permitido que el administrado pueda acceder fácilmente a información de su interés con sólo entrar a la plataforma tecnológica visualizando la fijación de audiencias, la publicación de decisiones jurisdiccionales, y entre otros aspectos que son objeto de estudio del presente trabajo.

Seguidamente encontramos el contenido del artículo 51 del referido texto constitucional que consagra el Derecho de Petición que forma parte del Título III de los Derechos Civiles del texto constitucional, mediante el cual toda persona tiene el derecho de realizar peticiones a los

funcionarios públicos sobre asuntos de su competencia, en consecuencia, a obtener de éstos oportuna y adecuada respuesta, al efecto, este artículo establece:

Toda persona tiene el derecho de representar o dirigir peticiones ante cualquier autoridad, funcionario público o funcionaria pública sobre los asuntos que sean de la competencia de éstos o éstas, y de obtener oportuna y adecuada respuesta. Quienes violen este derecho serán sancionados conforme a la ley, pudiendo ser destituidos o destituidas del cargo respectivo.

Por lo tanto, se establece como un derecho constitucional ese derecho de petición que pueden ejercer los venezolanos tanto en las esferas administrativas como jurisdiccionales.

Asimismo preceptúa el derecho a un debido proceso en el artículo 49 constitucional, en virtud del cual se consagran una serie de garantías al ciudadano; garantías judiciales y administrativas que se aplicarán a todas las actuaciones judiciales y administrativas; la presunción de inocencia, el derecho a ser oído en cualquier clase de proceso, el derecho a ser juzgado por sus jueces naturales, nadie puede ser obligada a confesarse culpable, nadie puede ser sancionado por actos u omisiones que no fueren previstos como delitos, ninguna persona puede ser sometida a juicio por los mismos hechos de los cuales hubiese sido juzgada anteriormente, y la garantía del restablecimiento o reparación de la situación jurídica lesionada por error judicial.

Lo referido en el texto constitucional se vincula con el presente trabajo, y mucho más cuando preceptúa y delinea todo lo relativo al régimen tributario del Estado, y al efecto, en su artículo 316, enmarca el sistema tributario y establece que el Estado 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; son afirmaciones de tipo programático, hacia lo cual debe mirar la política tributaria y financiera de la Nación.

### **2.3.5. Código Orgánico Tributario (2014).**

Este instrumento normativo fue reformado parcialmente mediante Ley Habilitante, en fecha 18 de noviembre de 2014 y fue publicado en Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela Nro. 6.152 Extraordinario, derogando el Código del año 2001, y cuya vigencia comenzó el 18 de febrero del año 2015. El Código Orgánico Tributario será de gran aporte para el desarrollo de la investigación, en virtud que recoge un conjunto de normas de forma organizada y sistemática para regular la tributación venezolana.

En este instrumento legal que viene siendo la Ley Tributaria general o Ley Marco es importantísimo para este estudio ya que en el mismo se contemplan regulaciones exclusivas de la materia tributaria, según la clasificación tripartita ampliamente aceptada en la doctrina, como lo son los impuestos, tasas y contribuciones especiales en general; de hecho, las disposiciones del Código Orgánico son aplicables a los tributos nacionales y a las relaciones jurídicas derivadas de ellos, y de manera especial y directa regula también los tributos aduaneros como lo expresa su artículo 1° en su segundo aparte:

Para los tributos aduaneros este Código se aplicará en lo atinente a los medios de extinción de las obligaciones, para los recursos administrativos y jurisdiccionales, la determinación de intereses y lo referente a las normas para la administración de tales tributos que se indican en este Código; para

los demás efectos se aplicará con carácter supletorio.

También establece en su artículo 12 lo siguiente: “Están sometidos al imperio de este Código los impuestos, las tasas, las contribuciones de mejoras, de seguridad social y las demás contribuciones especiales, salvo lo dispuesto en el artículo 1”.

Asimismo, se establece en el artículo 13 del Código Orgánico Tributario:

La obligación tributaria surge entre el Estado en las distintas expresiones del Poder Público y los sujetos pasivos en cuanto ocurra el presupuesto de hecho previsto en la ley. Constituye un vínculo de carácter personal aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía real o con privilegios especiales.

Regula lo concerniente a la obligación tributaria, tales como obligaciones de dar (pagar el tributo), de hacer (cumplir con los deberes formales, declaración jurada), de soportar (aceptar inspecciones, fiscalizaciones de los funcionarios competentes) y por último prestaciones accesorias (pagar las multas, intereses etc.).

## **2.4. Definición de Términos Básicos**

**Abogado:** Es la persona que teniendo la habilitación legal exigida para ello, se dedica profesionalmente a la defensa jurídica de otros sujetos.

**Árbitro:** Juez particular designado por las partes en conflicto, para que por sí o con otros iguales decida sobre cuestiones determinadas, con

arreglo a derecho y conforme a normas de procedimiento, dentro del término establecido en el compromiso arbitral.

**Audiencia:** Encuentro público y oral a la que deben asistir las partes en conflicto, junto con el Juez.

**Conflicto:** Problema, cuestión, materia de discusión, coexistencia de tendencias contradictorias.

**Conflictos jurídicos o de derecho,** los cuales versan sobre la interpretación o aplicación de normas preexistentes de cualquier naturaleza, así los define Alfonso Guzmán, (2001).

**Conflictos económicos o de intereses:** Tienden a la creación de nuevas normas contractuales, o a la modificación o cumplimiento de las normas ya existentes, refiere Alfonso Guzmán, (2001).

Por su parte, Villegas (2009), señala que hay conflictos de intereses cuando la solución favorable a la satisfacción de una necesidad excluye la solución favorable a la satisfacción de una necesidad distinta, se puede afirmar que los conflictos de intereses tributarios se suscitan ante la ejecución del crédito tributario y de las sanciones pecuniarias, la impugnación de resoluciones administrativas, las reclamaciones por repetición de tributo, de sanciones; en todos estos casos se pone en ejercicio la potestad jurisdiccional del Estado.

**Derecho:** Conjunto de reglas de conducta, cuyo cumplimiento es obligatorio, y cuya observancia puede ser impuesta coactivamente por la autoridad legítima o el Estado. (Osorio,1979).

**Derecho Tributario Procesal:** Es el conjunto de normas que regulan la actividad jurisdiccional cuyo objeto es dirimir las diversas clases

de controversias que se relacionan con la materia tributaria. (Villegas, 2009).

**Derecho Financiero:** Según Fonrouge (1993) es el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado en sus diferentes aspectos: los órganos que la ejercen, medios en que se exterioriza y contenido de las relaciones que origina.

**Derecho Presupuestario:** Según Sainz de Bujanda (1993), es una rama del derecho financiero más íntimamente ligada al derecho constitucional y la que mejor muestra la vinculación existente entre la organización política y el derecho financiero, y se ocupa del estudio jurídico del gasto público.

**Exención:** Dispensa total o parcial del pago de la obligación tributaria otorgada por la Ley.

**Exoneración:** Dispensa total o parcial del pago de la obligación tributaria concedida por el Poder Ejecutivo en los casos autorizados por la Ley.

**Gasto Público:** Son las erogaciones de carácter pecuniario que el ente público realiza autorizado mediante una Ley para satisfacer las necesidades públicas.

**Justicia Social:** Comprende el conjunto de decisiones, normas y principios considerados razonables relacionados con el tipo de organización de la sociedad o de un colectivo social determinado. Comprende por tanto el tipo de objetivos colectivos que deben ser perseguidos, defendidos y sostenidos y el tipo de relaciones sociales

consideradas admisibles o deseables, de tal manera que describan un estándar de justicia legítimo.

**Ley:** Norma jurídica reguladora de los actos de las relaciones humanas aplicables en determinado tiempo y lugar.

**Ley Orgánica:** La que derivando inmediatamente de la constitución tiene como finalidad la organización de una rama de la administración pública.

**Necesidades Públicas:** Son aquellas que nacen de la vida colectiva y se satisfacen mediante la actuación del Estado.

**Obligación Tributaria:** Es el vínculo jurídico entre el Estado, acreedor tributario y el deudor tributario responsable o contribuyente, establecido por Ley, que tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria, siendo exigible coactivamente. El vínculo jurídico creado por la obligación tributaria es de carácter personal.

**Proceso:** Es un conjunto de actividades o eventos que se realizan o suceden con un determinado fin. Este término tiene significados diferentes según la rama de la ciencia o la técnica en que se utilice, del latín Processus.

**Proceso Tributario:** Conjunto de actos coordinados entre sí, conforme a reglas preestablecidas, cuyo fin es que una controversia tributaria entre partes (litigio) sea decidida por una autoridad imparcial e independiente (juez) y que esa decisión tenga fuerza legal (cosa juzgada).

**Relación Jurídica Tributaria:** Es aquella que está integrada por los correlativos derechos y obligaciones emergentes del ejercicio del

poder tributario, que alcanzan al titular de éste por una parte y a los contribuyentes y terceros por otra.

**Recurso Público:** Son los ingresos que el Estado percibe bien sea de su propio patrimonio o recurriendo al patrimonio de los particulares en forma coactiva.

**Servicio Público:** Son las actividades que el Estado realiza en procura de la satisfacción de las necesidades públicas.

**Solve Et Repete:** Esta regla significa que cualquier contribuyente que en contienda tributaria le discuta al Fisco la legalidad de un tributo, previamente debe pagarlo

**Tributo:** Prestación patrimonial exigida por el Estado, en virtud de su ius imperium, establecida en la Ley, exigida a las personas físicas y jurídicas que se encuentren en los supuestos de hecho que la propia ley determine.

## **CAPÍTULO III**

### **MARCO METODOLÓGICO**

Para el desarrollo del estudio sobre “La Tutela Judicial Efectiva en el Derecho Tributario venezolano”, fue necesario adoptar una Metodología de Investigación adecuada que permitió conocer, caracterizar y profundizar la problemática objeto de estudio.

En ese sentido, fue indispensable desarrollar el diseño del marco metodológico, el cual según Hurtado y Toro (2001) “constituye la médula de la investigación. Se refiere al desarrollo propiamente dicho del trabajo investigativo, la definición de la población sujeta a estudio, selección de la muestra, diseño y aplicación de los instrumentos, recolección de los datos, tabulación, análisis e interpretación de datos” (p.78), para luego presentar las respectivas conclusiones y recomendaciones del estudio.

#### **3.1. Nivel de la Investigación**

En cuanto al nivel de investigación, es decir, el grado de profundidad con que se abordó el objeto de estudio, se requirió realizar una investigación que atendió a un nivel descriptivo, de tal manera, que en los estudios descriptivos, el propósito es describir situaciones, eventos y hechos, decir, cómo es y cómo se manifiesta determinado fenómeno, miden, evalúan o recolectan datos sobre diversos aspectos, dimensiones o componentes del fenómeno a investigar.

Según Ander-Egg (1982), el nivel descriptivo de investigación, fundamentalmente persigue caracterizar una realidad social concreta, precisa, destacando e indicando sus características o rasgos más

peculiares o diferenciadores, con lo cual se puede detectar la evolución de una institución o problema jurídico.

Al respecto, Hernández, Fernández y Baptista (2010), definen a los estudios descriptivos, como aquellas investigaciones que buscan especificar las propiedades importantes de personas, grupos, comunidades o cualquier otro fenómeno que sea sometido a análisis.

Por lo tanto, se adoptó un Nivel Descriptivo, ya que se abordaron todos aquellos aspectos que permitieron conceptualizar, definir y caracterizar las garantías que tutelan los derechos de los sujetos pasivos de la obligación tributaria, y los principios normativos que delinear y limitan la actuación del Estado en ejercicio de su Potestad Tributaria, para lo cual fue necesario la revisión y análisis tanto de la doctrina patria, como del marco normativo y de la jurisprudencia más actualizada en la materia.

### **3.2. Diseño de la Investigación**

El Diseño de la Investigación, es la estrategia que adopta el investigador para responder al problema planteado, o como señala Balestrini (2002), un diseño de investigación se define como el plan global de investigación que integra de un modo coherente y adecuadamente correcto técnicas de recogida de datos a utilizar, análisis previstos y objetivos; por lo tanto, el diseño de una investigación intenta dar de una manera clara y no ambigua respuestas a las preguntas planteadas en la misma.

De manera primaria, en relación al tipo de datos que se deben recolectar, estos diseños se pueden clasificar en Diseños de Campo y Diseños Bibliográficos.

La presente investigación se apoyó, en un Diseño Mixto de Investigación, por una parte fue Bibliográfico, ya que se realizó revisión documental, al efecto, se emplearon recursos y materiales escritos, por lo que el estudio se ubicó dentro del contexto de la investigación bibliográfica, la cual según Tamayo (2003), consiste en la búsqueda, recopilación de información bibliográfica sobre estos temas, que tiene un valor intrínseco en sí mismo debido a que evita que la abundancia y la dispersión de publicaciones impida actualizar a otros investigadores y permite la difusión de una visión panorámica del problema a todos los interesados en el tema.

No obstante, es necesario indicar que la investigación se apoyó también en un diseño de investigación de campo, ya que fue necesario dar respuesta mediante este diseño al objetivo específico número tres de la investigación, el cual señalaba lo siguiente: Conocer el grado de conocimiento que tienen los ciudadanos acerca de las garantías constitucionales que los amparan frente al poder impositivo del Estado.

Al respecto de la investigación de campo, señala Arias (1999) que consiste en la recolección de datos directamente de la realidad donde ocurren los hechos, sin manipular o controlar variable alguna.

Dentro de este diseño de Campo, existen unos subdiseños, por lo que la presente investigación respondió al subdiseño de investigación: No Experimental, en el cual se ubican los estudios descriptivos, diagnósticos, y evaluativos, donde se observan los hechos estudiados tal como se manifiestan en su ambiente natural y en ese sentido no se manipulan de manera intencional las variables. Como lo define Hurtado y Toro (2001), los diseños no experimentales: son aquellos en los cuales el investigador no ejerce control, ni manipulación alguna sobre las variables en estudio.

Ahora bien, este Subdiseño No Experimental, atendiendo a su dimensión temporal o al número de momentos o puntos en el tiempo en los cuales se recolectan los datos, es decir, el período de tiempo que se tome para realizar la investigación se puede clasificar en Transeccional y Longitudinal, en la presente investigación se utilizó el Diseño Transeccional, el cual se define, como aquél que se propone la descripción de las variables, tal como se manifiestan y el análisis de éstas, tomando en cuenta su interrelación e incidencia, asimismo la recolección de los datos se efectúa sólo una vez y en un tiempo único, según Hernández, Collado y Baptista (1999), citado por Balestrini (2002).

Este Diseño Transeccional a su vez se puede clasificar en Transeccional Descriptivo y Correlacionales, en la presente investigación se utilizó el Subdiseño Transeccional Descriptivo, ya que su propósito, ciertamente, como lo señala Balestrini (2002), es el de indagar la incidencia y los valores como se manifiesta una o más variables estudiadas en una determinada situación; en la presente investigación se perseguía responder el objetivo específico número tres, con el cual se buscaba conocer el nivel de conocimiento de los ciudadanos en torno a las garantías constitucionales que los amparan frente al poder tributario del Estado.

Por su parte, Hurtado y Toro (2001), los definen como aquellos que intentan describir un fenómeno dado, analizando su estructura y explorando las asociaciones relativamente estables de las características que lo definen.

### **3.3. Población y Muestra**

#### **3.3.1. Marco Poblacional**

Morles (1994) citado por el autor Arias (2012), ha dicho, que la población o universo, se refiere al “conjunto para el cual serán válidas las

conclusiones que se obtengan: a los elementos o unidades (personas, instituciones o cosas), involucradas en la investigación” (p.49).

Ha señalado también, Tamayo y Tamayo (2003), que la población es la totalidad de un fenómeno de estudio, incluye la totalidad de unidades de análisis o entidades de población que integran dicho fenómeno y que debe cuantificarse para un determinado estudio integrando un conjunto de entidades que participan de una determinada característica, y se le denomina población por constituir la totalidad del fenómeno adscrito a un estudio o investigación.

En la presente investigación, el marco poblacional estuvo constituido por la totalidad de trabajadores (docentes, empleados y obreros) que laboran en el Despacho del Secretario de la Universidad de Carabobo.

En este sentido, el número total de empleados en el Despacho del Secretario de la Universidad de Carabobo, es de treinta (30) trabajadores en categoría de personal fijo; entre profesores, empleados y obreros, pero a los fines de la presente investigación la misma no fue discriminada por categoría o perfil académico, se tomó de forma total y genérica; sin atender a un perfil determinado.

### **3.3.2. Marco Muestral**

El autor Arias (2012) define a la muestra como “un subconjunto representativo y finito que se extrae de la población accesible”. (p.49). Una vez que es precisada y delimitada la población objeto de estudio, se procede a estimar la Muestra, Tamayo y Tamayo (2003), señala que a partir de la población cuantificada para una investigación se determina la muestra.

En el presente trabajo, fue necesario adoptar un tipo de muestreo para estimar la muestra, en este caso fue un muestreo no probabilístico intencional, que según Hurtado y Toro (2001), es aquel en el que la muestra de estudio no se elige al azar, sino que por razones determinadas, el investigador decide quienes serán los integrantes de la misma; en este caso, el marco muestral de la presente investigación estuvo conformado por la totalidad de la población; por ser finita y de fácil acceso para el investigador.

En consecuencia, se decidió tomar como muestra de estudio, la totalidad de la población, por varias razones a saber: 1) Por ser el Despacho del Secretario una dependencia pequeña, que cuenta con treinta (30) trabajadores entre docentes, empleados administrativos y obreros, por lo que no representó ningún problema desplegar un proceso de recogida de información abordando a todos sus trabajadores. 2) Se consideró necesario abordar a todo el grupo de trabajadores, sin discriminación alguna, en razón de ser trabajadores bajo relación de dependencia, y eventualmente les corresponde el pago de tributos, según su nivel de ingresos. 3) Era de interés recoger información dentro de la dependencia, abordando a todo el grupo de trabajadores sin ninguna discriminación, a fin de aplicar la encuesta en la modalidad de cuestionario para observar las respuestas de todos trabajadores.

### **3.4. Técnicas e Instrumentos de Recolección de Información**

Las técnicas e instrumentos de recolección de datos determinan en gran medida la calidad de la información, siendo esta la base para las etapas subsiguientes y para los resultados de la investigación.

Para llevar a cabo la recolección de datos de esta investigación, y dar respuesta al objetivo número tres, antes mencionado, se decidió la

aplicación de la técnica de la encuesta, de tal forma, que según los criterios antes esbozados, se decidió aplicar la encuesta a la totalidad del marco poblacional, que en definitiva consistió en la muestra del estudio.

En lo que respecta a la Encuesta, se define según Arias (1999) como “un método o técnica que consiste en obtener información acerca de un grupo de individuos, puede ser oral o escrita”. (p.78).

De tal manera, que fue necesario el diseño de un instrumento para la recogida de la información a través de la técnica de la Encuesta, y el mismo se presentó a través de los formatos de Cuestionario, que según Arias (1999), “es un formato que contiene una serie de preguntas en función de la información que se desea obtener, y que responde por escrito”. (p.78).

En este caso, los cuestionarios fueron aplicados a los treinta (30) trabajadores del Despacho del Secretario de la Universidad de Carabobo, utilizando un instrumento tipo cuestionario fundamentado en las variables y objetivos de la investigación, el cual estuvo constituido por doce (12) ítems, constante de preguntas con respuestas dicotómicas, de forma cerrada (sí) y (no), (no sabe), fue construido mediante la elaboración de los cuadros técnicos metodológicos respectivos en atención a las variables, dimensiones e indicadores. (Ver anexo).

### **3.5. Validez y Confiabilidad del Instrumento**

Un instrumento de medición debe contener representados a todos los ítems del dominio de contenido de las variables a medir. Por ello, se hace necesaria para toda investigación validar si dicho instrumento es el más apropiado para la medición de la variante en estudio.

De acuerdo a Tamayo y Tamayo (2003), la validez del instrumento se refiere “al grado en que un instrumento realmente mide, lo que pretende medir, mide todo lo que investigador quiere medir. La validez está en la relación directa con el objetivo del instrumento” (p. 433).

Los instrumentos de recolección de datos, deben tener entre sus características la validez; en este caso, el instrumento de medición conectó en forma lógica y directa el fenómeno objeto de investigación, con toda la teoría subyacente, en este caso, con el universo teórico del estudio, de hecho, siempre se guardó una relación directa con el marco teórico vinculante del trabajo de investigación, y finalmente, una vez elaborado el instrumento, se sometió a un juicio de expertos para la validez de constructo y de contenido, mirando siempre las variables a medir, la redacción, estilo y coherencia de los ítems, así como las dimensiones y su pertinencia, a los fines de comprobar su validez, antes de su aplicación.

En cuanto a la Confiabilidad del instrumento (cuestionario), se utilizó el Coeficiente Alfa de Cronbach, de acuerdo a Hernández, et al., (2010), ese coeficiente fue desarrollado por J. L. Cronbach, requiere de una sola administración del instrumento de medición y produce valores que oscilan entre 0 y 1, y se refiere al grado en el que la aplicación repetida del instrumento de medición al mismo fenómeno genera resultados similares, en este caso, aplicando la fórmula correspondiente, arrojó una confiabilidad que se ubicó en 0,89 por ciento (0,89%), lo cual significa que el instrumento posee un grado de confiabilidad que puede considerarse en promedio como Alto.

## **CAPÍTULO IV**

### **RESULTADOS DE LA INVESTIGACIÓN**

#### **4. Análisis e Interpretación de los Resultados**

En este capítulo se muestran los resultados obtenidos del proceso de investigación bibliográfica apoyada en el diseño de campo enfocándose en dar respuesta a cada uno de los objetivos específicos propuestos, para en conjunto dar respuesta al objetivo general del trabajo, el cual versó sobre el análisis de los principios normativos que delimitan la actuación del Estado en el sistema tributario venezolano en el marco del derecho ciudadano a la tutela judicial efectiva.

Por lo tanto, fue necesario realizar una investigación que atendió a un nivel descriptivo y un diseño mixto tanto bibliográfico como de campo. En consecuencia, los resultados del estudio, se presentarán en el orden en que fueron propuestos los objetivos específicos de la investigación, para finalmente presentar las conclusiones generales, y las recomendaciones correspondientes.

En esta sección se presenta la información que fue recogida en el proceso investigativo en virtud de la recogida de información a través del diseño bibliográfico que permitió encontrar gran diversidad de información teórica conceptual a nivel de doctrina, normativa y jurisprudencia, así como el aporte realizado mediante la investigación de campo a través de la aplicación de la técnica de la encuesta, en la modalidad de cuestionario constante de 12 ítems aplicado a la muestra de estudio todo lo cual, coadyuvó a dar respuesta a la investigación planteada.

A continuación se procede a dar respuesta a cada uno de los objetivos específicos presentados en el Capítulo I del trabajo de investigación, en el mismo orden que fue propuesto:

#### **4.1. Objetivo número uno:**

**Describir los fundamentos teóricos en torno al Derecho Tributario venezolano y la Tutela Judicial Efectiva como derecho del ciudadano.**

##### **4.1.1. El Derecho Tributario**

Es definido por amplia doctrina, en virtud de lo cual, a los fines de dejar claro el significado del mismo, se discurrirá por diversos conceptos, iniciando con el autor Villegas (2002), que lo define como “el conjunto de normas jurídicas que regulan los tributos en sus distintos aspectos”. (p.151).

Asimismo Fonrouge (1993), lo define como “la rama del derecho financiero que se propone estudiar el aspecto jurídico de la tributación en sus diversas manifestaciones: como actividad del Estado, en las relaciones de éste con los particulares y en las que se suscitan entre éstos últimos”. (p.40).

Asimismo, parte de la doctrina, también coincide y lo define como formando parte de esa rama más amplia del Derecho, que es el Derecho Financiero, estudiando lo relativo a la obtención de los recursos del Estado, como el conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento, nacimiento, determinación, percepción, extinción, cumplimiento de los tributos, así como las relaciones que se establecen entre la administración y los sujetos pasivos, a los procedimientos oficiosos y contenciosos, y las sanciones surgidas por su violación.

Pérez de Ayala y González (1991), citando a Giannini, lo definen como un conjunto de normas que regulan de un modo orgánico una materia bien definida, la relación jurídico tributaria desde su origen hasta su realización.

Por su parte, Sainz de Bujanda (1993) hace una subdivisión del derecho tributario, tomando en cuenta la naturaleza de la norma si es sustantiva y adjetiva, al efecto, lo divide en un derecho tributario material que comprende el conjunto de normas jurídicas que disciplina la relación jurídica tributaria y un derecho tributario formal que comprende el conjunto de normas jurídicas que disciplina la actividad administrativa que tiene por objeto asegurar el cumplimiento de las relaciones tributarias sustantivas y las que surjan entre la administración tributaria y los particulares.

Mientras que Jarach (1980), lo define como el conjunto de las normas y principios jurídicos que se refieren a los tributos, señala que la ciencia del derecho tributario tiene como objeto el conocimiento de esas normas y principios.

Indiscutiblemente que dicho concepto nos requiere conocer lo que se comprende por "Tributo", y al efecto, Sainz de Bujanda (1993), lo define como toda prestación patrimonial habitualmente pecuniaria, establecida por la Ley, a cargo de las personas físicas y jurídicas que se encuentren en los supuestos de hecho que la propia ley determine y que vaya dirigida a dar satisfacción a los fines que al Estado y a los restantes entes públicos estén encomendados.

De tal modo que la palabra Tributo procede del latín *Tributum* que significaba "impuesto que paga la tribu". Según Moya Millán (2009) "los tributos son prestaciones exigidas en dinero por el Estado en ejercicio de

su poder de imperio en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines” (p. 205).

Respecto a este género debe entenderse que sobre el mismo se subsume una clásica clasificación tripartita, entendiendo entonces que existen tres especies del género tributo, conocidas como impuestos, tasas y contribuciones especiales.

El tributo es exigido por el Estado en el ejercicio de su Poder de Imperio: el elemento esencial del tributo es la coacción, el cual se manifiesta esencialmente en la prescindencia de la voluntad del obligado en cuanto a la creación del tributo que le sea exigible.

El tributo es creado sólo en virtud de una Ley en base al aforismo “Nullum Tributum Sine Lege”, es decir, que no hay tributo sin ley previa que lo establezca. La norma tributaria es un límite formal a la coacción y es imprescindible para su existencia, porque se trata de crear una obligación prescindiendo de la voluntad del obligado y esta creación, solo puede ser resuelta mediante la ley, en Venezuela el principio de la legalidad tributaria está consagrado en el artículo 317 de nuestra Carta Magna y en el artículo 3 del Código Orgánico Tributario.

La finalidad del tributo es cubrir los gastos que demanda el cumplimiento de los fines del Estado: esta es la posición adoptada por los redactores del Modelo de Código Tributario para América Latina OEA/BID y por Ramón Valdés Costa (1996), uno de los integrantes de la comisión que redactó ese modelo de Código, quien sostiene que una vez creado el tributo y ocurrido el presupuesto de hecho que da lugar a su existencia, éste reconoce como único fundamento genérico, el de ser una contribución de los componentes de la sociedad a los gastos que el

Estado necesariamente debe realizar para el normal desarrollo de su vida social.

Según nuestra Carta Magna en el artículo 133: “Toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la Ley”.

Por otra parte, según decisión emanada de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia; “el principio de la generalidad del tributo, contenido en el artículo 133 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, representa uno de los pilares principales del sistema tributario, según el cual todos deben coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de tributos. En efecto, el principio de generalidad involucra la noción de que cuando una persona física o jurídica se encuentra en las condiciones que establecen el deber de contribuir según la ley, éste debe ser cumplido cualquiera sea el carácter del sujeto, su categoría social, nacionalidad, edad o estructura...”

También se desprende que los tributos están sometidos al imperio del Código Orgánico Tributario venezolano, tal como lo señala el artículo 12, al indicar: “Están sometidos al imperio de este Código los impuestos, las tasas, las contribuciones de mejoras, de seguridad social y las demás contribuciones especiales, salvo lo dispuesto en el artículo 1. Dado que se prevén ciertas regulaciones especiales para el área de las Aduanas, aplicando el Código solo en tópicos determinados, y los Municipios y Estados dada la autonomía cuentan con su regulación propia, no obstante, el Código se aplica de forma supletoria, como Ley Marco.

Para abundar en detalles y en la misma línea de ideas sobre la concepción del tributo para Villegas (2002), los tributos son “las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de

imperio en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines”.

Este mismo autor realiza una caracterización jurídica del tributo estableciendo lo siguiente:

1.- Son prestaciones en dinero: siendo una característica de la economía monetaria que las prestaciones sean en dinero, aunque no siempre es así. Basta con que la prestación sea pecuniariamente valorable para que se constituya un tributo, siempre y cuando concurren otros elementos caracterizantes y la legislación de cada país no disponga lo contrario.

Reseña el autor, que el pago en especie es posible, siempre que dicha modalidad de pago no provoque un quiebre de las finanzas estatales, pues sí el Estado reduce su ingreso en dinero podría quedarse sin recursos para solventar las necesidades básicas.

De tal forma, para que sea posible el pago en especie, es necesaria la concurrencia de diversos supuestos; que el pago mediante bienes esté expresamente autorizado por la ley pertinente. Que se trate de situaciones realmente excepcionales. Que los bienes entregados por los contribuyentes sean absolutamente necesarios para el Estado en el momento del trueque. Que la valuación sea efectuada por organismos especializados o peritos, y coincida con los precios del mercado.

2.- Son exigidas en ejercicio del poder de imperio: la coacción es el elemento esencial del tributo, el cual se manifiesta en la prescindencia de la voluntad del obligado en cuanto a la creación del tributo que le sea exigible, es decir, que el pago se realiza mediante la coacción, o sea, existe la facultad de compeler el pago de la exacción requerida; la

bilateralidad de los negocios jurídicos es sustituida por la unilateralidad en cuanto al nacimiento de la obligación.

3.- En virtud de una ley: no existe tributo sin ley previa que lo establezca; “nullum tributum sine lege”. Se limita formalmente la coacción y se debe respetar el principio de la legalidad. Como todas las leyes que implantan derechos y obligaciones, la norma tributaria es una regla hipotética cuyo objetivo se concreta cuando ocurre la circunstancia fáctica condicionante prevista en ella como presupuesto de la obligación. Dicha condición fáctica o hipotética recibe el nombre de “hecho imponible”, es decir, todo ciudadano debe pagar al Estado la prestación tributaria graduada según los elementos cuantitativos que la ley tributaria disponga.

4.- Para cubrir los gastos que demandan el cumplimiento de sus fines; la finalidad del tributo es de índole fiscal, es decir, que su cobro se fundamenta en la necesidad de generar ingresos que permitan cubrir los gastos y obligaciones que le demanda la satisfacción de las necesidades públicas; sin embargo, no es la única. Igualmente los tributos pueden perseguir fines extra fiscales, ajenos a la obtención de ingresos, pero la extrafiscalidad no puede constituir la esencia jurídica de la institución del tributo, sino la utilización para objetivos económicos-sociales de una herramienta de intervencionismo.

Ahora bien, la clasificación jurídica más aceptada por la doctrina y el derecho positivo, es la que divide los tributos en impuestos, tasas y contribuciones especiales.

Para Villegas (2002) citando el Modelo de Código Tributario para América Latina OEA-BID; el impuesto es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad relativa al contribuyente. (artículo 15).

La tasa es caracterizada como el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente. (artículo 16).

La contribución especial es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador los beneficios derivados de actividades estatales. (artículo 17).

Cita el autor la Ley General Española en su artículo 26, la cual establece que son Impuestos los tributos exigidos sin contraprestación, cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de bienes o la adquisición o gasto de la renta.

Mientras que las Tasas según Villegas (2002) son prestaciones tributarias exigidas a aquellos a quienes de alguna manera afecta o beneficia una actividad estatal. Citando a Jarach señala que, “la tasa es un tributo caracterizado por la prestación de un servicio público individualizado hacia el sujeto pasivo” (p.234). Define finalmente las Contribuciones Especiales como tributos debidos en razón de beneficios individuales o de grupos sociales derivados de la realización de obras o gastos públicos o de especiales actividades del Estado.

#### **4.1.2. La Tutela Judicial Efectiva**

La figura de la tutela judicial efectiva, contextualizada en el ámbito tributario, se define como un derecho fundamental de todo contribuyente de acceder a tribunales en defensa de sus derechos, cuyo fundamento se encuentra en la Convención Americana sobre Derechos Humanos, la cual adquirió jerarquía constitucional en Venezuela; de acá que surge con

claridad que el contribuyente para la determinación de sus obligaciones fiscales, tiene derecho a ser oído con las debidas garantías, a un proceso que se desarrolle dentro de un plazo razonable; a ser juzgado por un juez o tribunal competente; independiente; e imparcial.

Este derecho fundamental a la tutela judicial efectiva propugna a eliminar las trabas que impidan u obstaculizan el acceso a la jurisdicción y busca asegurar el libre acceso a los órganos jurisdiccionales para tutelar los derechos de los sujetos pasivos de la obligación tributaria.

Para abundar en detalles y en exacta conexión con el marco teórico del presente trabajo de investigación, es necesario referir a Perozo y Montaner (2007), quienes destacan que existen dos corrientes opuestas que definen el derecho a la tutela judicial efectiva; una, que se limita sólo a lo establecido en el artículo 26 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela; y en contraparte, otra corriente que afirma que el derecho a la tutela judicial efectiva queda definida por los artículos 26 y 49 constitucional, referidos al acceso a la justicia, y a las garantías que integran el debido proceso. Para fines del presente trabajo de investigación se asume la posición de la segunda corriente; como un derecho amplísimo que implica el respeto y cumplimiento cabal de los derechos humanos.

La segunda corriente sostiene que la tutela judicial efectiva es un derecho amplio, que garantiza el indiscutido carácter universal de la justicia y el debido proceso, como institución la tutela judicial efectiva engloba una serie de derechos a saber: el acceso a los órganos de administración de justicia; una decisión ajustada a derecho; el derecho a recurrir de la decisión; el derecho a ejecutar la decisión y el derecho al debido proceso; por tanto, al verse vulnerados uno de estos derechos se

afecta insoslayablemente la tutela judicial efectiva contemplada en los artículos 26 y 49 de la Carta Magna.

En tal sentido, resulta evidente que la Constitución venezolana consagra el derecho de la tutela judicial efectiva como el resultado final de la existencia de un proceso judicial, el cual se da sólo posteriormente a la noción de un debido proceso, toda vez que la afirmación de la efectividad de la protección jurisdiccional sólo se puede concretar después del desarrollo de un proceso adecuado, cuyo acto esencial y final pueda producir el vencedor en juicio, eficaces resultados, en el sentido de que como señala la doctrina, la tutela judicial no será efectiva si el órgano jurisdiccional no reúne ciertas condiciones y antes de dictar una sentencia sigue un proceso investido de los derechos que hagan posible la defensa de las partes. De ahí que la tutela judicial efectiva presupone un debido proceso pero sin negar con ello que ambas se hayan íntimamente relacionadas entre sí, formando parte de un todo.

De importancia para el presente estudio, la sentencia de fecha 10 de mayo de 2001, N° 708, expediente N° 00-1683 referida a la tutela judicial efectiva en Sala Constitucional del TSJ mediante la cual se expresó que el derecho a la tutela judicial efectiva, de amplísimo contenido, comprende el derecho a ser oídos por los órganos de Administración de Justicia establecidos por el Estado; es decir, que no es sólo el derecho de acceso sino también el derecho a que, cumplidos los requisitos establecidos en la leyes adjetivas, los órganos judiciales conozcan el fondo de las pretensiones de los particulares y, mediante una decisión dictada en Derecho, determinen el contenido y la extensión del derecho deducido, de allí que la vigente Constitución señale que no se sacrificará la justicia por la omisión de formalidades no esenciales y que el proceso constituye un instrumento fundamental para la realización de la justicia.

Resaltan diversos autores, que en un Estado Social de Derecho y de Justicia donde se garantiza una justicia expedita sin dilaciones indebidas y sin formalismo o reposiciones inútiles, la concepción de las instituciones procesales debe ser entendida ampliamente, tratando que si bien, el proceso es una garantía para que las partes puedan ejercer su derecho de defensa, no puede convertirse en ningún caso en una traba que impida las garantías que ofrece la tutela judicial efectiva.

Para ampliar la visión en torno a la tutela judicial efectiva, Bello Tabares y Jiménez Ramos (2006), abordan dicha figura haciendo referencia también a las dos corrientes antes mencionadas; una que parte de las decisiones del Máximo Tribunal de la República, y otra que siguen destacados juristas nacionales, al efecto, tomando como base decisiones de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, señalan que ésta implica un derecho de amplio contenido, que involucra algo más que el acceso a la justicia, e involucra el derecho a obtener una decisión razonada y justa, como lo es un proceso con las mínimas garantías o derechos constitucionales procesales, que encuentran su ubicación en el artículo 49 constitucional, lo que se traduce que dicha figura, comprende la suma de los elementos, derechos o garantías mínimas que deben existir en el proceso, garantías o derechos éstos previstos en el artículo antes indicado; o sea la suma de lo previsto en los artículos 26 y 49 constitucional.

De tal manera que la noción de tutela judicial efectiva de manera general, dicen los autores pretende proteger los derechos constitucionales procesales en el proceso, presenciar y garantizar un debate judicial protegido o tutelado de manera segura y efectiva, que en línea general permita decir que se estuvo en un proceso judicial donde prevaleció la garantía de los justiciables a un proceso con los derechos mínimos, tal como lo prevé el artículo 49 del texto constitucional.

De tal manera que, al lado de esta corriente que considera a la tutela judicial efectiva como la suma de los derechos y garantías constitucionales procesales, y que tal parece ser la corriente de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia; ya que de diversas decisiones entre las cuales se destaca (sentencia de la Sala Constitucional del TSJ, de fecha 27 de abril de 2001, con ponencia del Magistrado Jesús Eduardo Cabrera Romero, Nro. 576, Exp. Nro. 002794), ésta figura es la suma de los elementos, derechos o garantías mínimas que deben existir en el proceso, garantías o derechos éstos que están contenidos en el citado artículo 49 constitucional, por lo que esta corriente pretende dar una noción del concepto de tutela judicial efectiva englobando derechos o garantías constitucionales procesales previstas en el artículo 26 y 49 constitucional, tratándose entonces, de la suma de todos los derechos constitucionales procesales unidos para proteger de manera efectiva los requerimientos hechos por los justiciables en el marco de los procesos jurisdiccionales, y como afirman Bello Tabares y Jiménez Ramos (2006), “se trata de la reunión y suma de derechos o garantías constitucionales procesales que protegen de manera efectiva los derechos reclamados judicialmente”. (p.47).

Mientras que por otra parte, está la corriente que considera que el derecho a la tutela judicial efectiva es algo diferente a la suma de los derechos y garantías procesales constitucionales, y que por tanto comprende únicamente; el derecho de acceso a los órganos jurisdiccionales, que se traduce en el derecho a obtener una sentencia fundada, motivada, razonable o razonada y que no sea errónea o errática, el derecho a recurrir de la decisión o sentencia y el derecho a ejecutar la decisión o sentencia; no involucrando la suma de los demás derechos o garantías procesales previstas en el artículo 49, inscribiéndose sólo en el contenido del artículo 26 de la Carta Magna, que dice:

Toda persona tiene derecho de acceso a los órganos de administración de justicia para hacer valer sus derechos e intereses, incluso los colectivos o difusos; a la tutela efectiva de los mismos y a obtener con prontitud la decisión correspondiente. El Estado garantizará una justicia gratuita, accesible, imparcial, idónea, transparente, autónoma, independiente, responsable, equitativa y expedita, sin dilaciones indebidas, sin formalismos o reposiciones inútiles.

De esta manera, el derecho o garantía a la tutela judicial efectiva comprende el derecho de acceso a los órganos de administración de justicia, derecho a obtener una decisión motivada, razonada, justa, congruente y que no sea jurídicamente errónea, derecho a recurrir de la decisión, y derecho a ejecutar la decisión, por lo cual si se menoscaban alguno de éstos derechos se viola la tutela judicial prevista en el referido artículo 26, no así el artículo 49 ejusdem que establece derechos o garantías constitucionales procesales, ésta es la posición de dicha corriente, totalmente opuesta a la anterior.

#### **4.2. Objetivo número dos:**

**Analizar el marco regulatorio nacional a los fines de bosquejar los principios normativos que sustentan el régimen tributario venezolano.**

El Estado como único y exclusivo gestor de la política pública debe establecer los medios más adecuados para la justa distribución de los ingresos públicos y con ello dar satisfacción a las necesidades públicas colectivas, todo lo cual ejecuta en el marco de la actividad financiera, subsumido al marco regulatorio nacional.

De tal modo, que las finanzas públicas según Rodríguez de Sanoja (2009), tienen por objeto examinar cómo el Estado obtiene sus ingresos y

efectúa sus gastos, y citando a Villegas (2002), refiere que para la comprensión de las finanzas públicas es necesario discurrir por las nociones de necesidad pública, servicio público, gasto público y recurso público.

Ahora bien, en esa actividad tan compleja llamada actividad financiera, el tributo solo representa una forma de ingreso público de carácter coactivo, posicionado dentro de la noción de recurso público, y el Estado en ejercicio de su potestad tributaria tanto normativa y de imposición debe actuar ajustado a Derecho siguiendo los lineamientos que delimitan su actuación, conocidos éstos como limitaciones o principios constitucionales de la tributación; porque esta potestad no es ilimitada, se encuentra delimitada por un marco de actuación en aras de no afectar los derechos de los particulares, quienes como eventuales sujetos pasivos de la obligación tributaria deben dar cumplimiento, siempre y cuando la actuación del Estado no lesione sus garantías y derechos constitucionales y legales.

Al respecto señala Rodríguez (2014), que el sistema tributario venezolano, comporta una serie de principios básicos que lo regulan, y debe procurar una justa distribución de las cargas públicas, según la capacidad económica del contribuyente para lograr la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población, todo bajo un sistema eficiente para la recaudación de los tributos.

Teniendo en cuenta lo anterior y en virtud del carácter obligatorio que tienen las normas, es lógico entender que debe existir armonía entre lo preceptuado en las leyes nacionales, y los fines perseguidos por el Estado venezolano, apegados a los principios de justicia y solidaridad en aras de responder a las necesidades y demandas sociales de la Nación.

De tal manera que la regulación patria prevé diversos principios que informan y sustentan el sistema tributario, los cuales tienen rango constitucional, y se constituyen de este modo, en garantías para los ciudadanos y en especial para los sujetos pasivos (contribuyentes o responsables) frente al poder de imperio del Estado, entendiendo que este poder es ejercido en tres niveles, por lo tanto, al hablar de un sistema tributario se debe articular tanto el Poder Nacional como el Estadal y el Municipal, los entes y órganos con competencia para el control, recaudación y administración de las contribuciones especiales y de las tasas, según las competencias otorgadas por el texto constitucional y legal, respectivamente.

En esta sección se procederá a desarrollar cada principio basado no solo en la doctrina y normativa tributaria sino también sustentado en decisiones y sentencias de la Sala Político-Administrativa y de la Sala Constitucional del Máximo Tribunal de la República, siendo los siguientes principios constitucionales de la tributación:

- a. Principio de la Legalidad, contenido en los artículos 115, 317 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, y 3 del Código Orgánico Tributario.
- b. Principio de la Generalidad, contenido en el artículo 133 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.
- c. Principio de la Igualdad, contenido en el artículo 21 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.
- d. Principio de Capacidad Contributiva, contenido en el artículo 316 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.
- e. Principio de la Progresividad, contenido en el artículo 316 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.
- f. Principio de la No Confiscatoriedad, contenido en el artículo 115 y 117 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.

- g. Principio de la Justicia Tributaria, contenido en el artículo 316 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela

#### **4.2.1. Revisión doctrinaria y normativa**

La revisión y análisis de la doctrina y normativa patria es fundamental para el operador jurídico, y a los fines del presente trabajo de investigación, se dirigió la mirada tanto al marco legal vigente como hacia las diversas concepciones doctrinarias, y finalmente se abordó la jurisprudencia como fuente de derecho, ya que representa el conjunto de decisiones del Tribunal Supremo de Justicia que son seguidas por los jueces de instancia, coadyuvando a un mejor entendimiento en la ciencia del Derecho, siendo vinculantes sólo las emanadas de la Sala Constitucional del Máximo órgano de justicia.

A continuación se presenta cada principio tributario con el análisis conceptual doctrinario y legal correspondiente:

##### **a. Principio de la Legalidad**

Fraga Pittaluga (2006), señala que el principio de la reserva legal tributaria es un principio básico del Estado de Derecho, que tiene su origen primigenio en el principio de la legalidad general, al respecto refiere el artículo 137 constitucional, que establece: “Esta Constitución y la ley definen las atribuciones de los órganos del Poder Público, a las cuales deben sujetarse las actividades que realicen”.

Por su parte, Villegas (2002) sostiene que es un principio fundamental del Derecho Tributario el cual requiere que todo Tributo sea sancionado por una Ley, entendida ésta como la disposición que

emana del Órgano Constitucional que tiene la potestad legislativa conforme a procedimientos establecidos en la Constitución.

Tal y como lo prevé el constituyente en el artículo 317 del Texto Fundamental: “No podrá cobrarse impuesto, tasa ni contribución alguna que no estén establecidos en la Ley, ni concederse exenciones y rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por las leyes.”

Ampliado dicho principio por el legislador patrio, en el artículo 3 del Código Orgánico Tributario, ya que tanto la definición del hecho imponible, como del resto de los elementos estructurales del tributo, es privativa de la ley; y se establece lo siguiente:

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

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

En efecto, lo primero que afecta el principio de la reserva legal tributaria, es la creación del tributo y en consecuencia, también alcanza la modificación de las leyes tributarias así como, la supresión o eliminación de los tributos (*nullum tribum sine lege*); en ningún caso se podrá delegar la definición y fijación de los elementos integradores del tributo así como las demás materias señaladas como de reserva legal.

Resulta oportuno exponer que otros autores se refieren al Principio de Legalidad como Reserva de Ley, como por ejemplo el autor Casás (2002) quien muestra su decisión de aludir a la “reserva de ley”, en lugar de legalidad, en el entendido de que solo los órganos depositarios de la voluntad general son los habilitados para instituir tributos, revistiendo, en la esfera de creación del derecho, el carácter de “norma sobre normación” como bien lo ha descrito Giannini (1965) que debe hallarse recogida a nivel constitucional, ya que de serlo en el plano de la legislación ordinaria constituiría tan solo una modalidad de “preferencia de ley”.

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

Por lo tanto, la potestad constitucional de crear y exigir tributos que se le atribuye al Estado sobre los particulares está de alguna manera limitada, en tanto que el Estado debe ineludiblemente y por imperativo de la Constitución, cumplir con el principio de Legalidad Tributaria, comúnmente descrito por el aforismo latino “Nullum Tributum Sine Lege”.

Finalmente es bueno destacar lo señalado por Fraga Pittaluga (2006), citando a Pérez Royo (1996), que el principio tiene una función de garantía y de seguridad jurídica frente a las intervenciones e intromisiones

abusivas y arbitrarias del Estado en la esfera de la libertad y la propiedad privada y también cumple una función política de asegurar la democracia a través de la participación de los ciudadanos en el establecimiento del sistema tributario.

## **b. Principio de la Generalidad**

Este principio vincula a todos los miembros de la sociedad, está inscrito dentro de las responsabilidades sociales y la participación solidaria del ciudadano, imponiendo una obligación jurídica general a todos los habitantes de un país, excluyéndolos de privilegios que traten de excluirlos de su deber de contribución legal.

Moya Millán (2009) citando a Villegas (2002) expresa, que este principio de generalidad se refiere más a un aspecto negativo que positivo. No se trata de que todos deban pagar tributos, según la generalidad, sino que nadie debe ser eximido por privilegios personales, de clase, linaje o casta. En otras palabras, el gravamen se debe establecer en tal forma que cualquier persona, cuya situación coincida con la señalada como hecho generador del tributo, debe quedar sujeta a él.

Cabe destacar que en la generalidad cuyo principio es la regla, existen ciertas excepciones que no significa una discriminación o una distinción sino, que los sujetos que llenen los requisitos de la ley podrán entrar dentro de las exoneraciones, exenciones, rebajas y demás beneficios fiscales establecidos por la Ley, ello contemplado en el artículo 4 del Código Orgánico Tributario: “En materia de exenciones, exoneraciones, desgravámenes, rebajas y demás beneficios fiscales, las leyes determinarán los requisitos o condiciones esenciales para su procedencia”.

En este orden de ideas, el catedrático Collado Yurrita (2007), refiere en su libro Derecho Tributario, una sentencia del Tribunal Constitucional español que explica claramente cuando se permite la quiebra del principio de generalidad, STC 57/2005 resaltando que, la exención o bonificación -privilegio de su titular- como quiebra del principio de generalidad que rige la materia tributaria (artículo 31.1 CE), en cuanto que neutraliza la obligación tributaria derivada de la realización de un hecho generador de capacidad económica, sólo será constitucionalmente válida cuando responda a fines de interés general que la justifiquen (por ejemplo, por motivos de política económica o social, para atender al mínimo de subsistencia, por razones de técnica tributaria, etc.), quedando, en caso contrario, proscrita, pues no hay que olvidar que los principios de igualdad y generalidad se lesionan cuando se utiliza un criterio de reparto de las cargas públicas carente de cualquier justificación razonable y, por tanto, incompatible con un sistema tributario justo.

No obstante lo anterior, Fraga Pittaluga (2006), sostiene que todos debemos pagar tributos, pero según la capacidad contributiva de cada quien, en razón de lo cual si esa capacidad contributiva no existe, no debe existir tampoco la exacción, pues ésta sería injusta y confiscatoria; todo aquel que tiene la capacidad de contribuir debe hacerlo, para que la carga de los gastos públicos pueda distribuirse equitativamente entre los que pueden soportarla.

Este principio se encuentra establecido en la Constitución Nacional, en su artículo 133 al establecer: “Toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la Ley”, lo que nos confirma ese carácter general que en principio tiene el tributo para todos los miembros del país sin importar distinción social, posición económica, credo, persona natural o jurídica, empleados públicos o privados, debido a que el texto legal es

muy claro al señalar “toda persona” y de haber querido establecer distinciones lo hubiera dejado reflejado en el texto legal.

Dice además Fraga Pittaluga (2006), que el deber de contribuir es un deber jurídico y social de colaborar con un fin de orden colectivo. Que ese deber se refiere al sostenimiento de los gastos públicos, cuyo propósito es la satisfacción de necesidades colectivas de diversa índole. Que es un deber que abarca de manera genérica a toda persona que de una manera u otra sea sujeto pasivo del ordenamiento jurídico venezolano. Que es un deber de contenido patrimonial pues no se trata de una colaboración ejecutada mediante prestaciones de hacer, sino que se materializa a través del pago de tributos esto es, de prestaciones, ordinariamente establecidas en dinero, que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio sobre la base de la capacidad contributiva, en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines u otros fines extrafiscales previstos por el legislador. Que otorga al Poder Público la facultad de crear una fuente de ingresos públicos mediante la promulgación de leyes tributarias.

### **c. Principio de la Igualdad**

La manifestación de la igualdad es de vital importancia en materia de cargas tributarias; la igualdad por la Ley deviene de la aplicación del principio de justicia y se resume en ese viejo axioma y en forma del Derecho de tratar igual a quienes son iguales y en forma desigual a los casos desiguales, pues nada hay más injusto que tratar a todos los casos por igual.

El artículo 21 constitucional establece: “Todas las personas son iguales ante la ley; en consecuencia: (...) 2. La ley garantizará las

condiciones jurídicas y administrativas para que la igualdad ante la ley sea real y efectiva". (...).

De allí que la igualdad ante la ley sea un derecho fundamental, como lo reconoce la Convención Interamericana sobre Derechos Humanos al establecer en el artículo 24: "Todas las personas son iguales ante la ley. En consecuencia, tienen derecho, sin discriminación, a igual protección de la ley."

Conceptualizando este principio el alemán Neumark (1994), señala que consiste esencialmente en que "las personas, en tanto estén sujetas a cualquier impuesto y se encuentren en iguales o parecidas condiciones relevantes a efectos fiscales, han de recibir el mismo trato en lo que se refiere al impuesto respectivo." De lo anterior se advierte la existencia de dos sentidos: el sentido positivo consiste en tratar igual a los iguales y el negativo, en tratar desigual a los que se encuentren en condiciones desiguales.

Moya Millán (2009) destaca que igualdad tributaria no quiere decir igualdad ante la ley, sino que significa que la ley misma tiene que dar un tratamiento igual, que tiene que respetar las igualdades en materia de cargas tributarias o sea que los legisladores deben cuidar que se dé un tratamiento igualitario a los contribuyentes, por lo tanto, es un límite al poder legislativo. Puntualiza además, que la igualdad se orienta por lo cuantitativo patrimonial antes que por la equiparación plena en las contribuciones personales, para que aporte más a quien más tiene o gana.

Por su parte, Sainz de Bujanda (1993), es más tajante al referirse a este principio, pues refiere lo siguiente:

El principio de igualdad es el criterio central en materia de distribución de la carga tributaria y de él se pueden deducir todos los demás. Supone, obviamente este principio que el reparto de los tributos se haga tratando por igual a los contribuyentes. Pero, naturalmente, esta igualdad no puede ser puramente aritmética. La verdadera igualdad exige tratamiento desigual en situaciones desiguales. (p. 106).

Este principio de igualdad exige que a iguales supuestos de hecho se apliquen iguales consecuencias jurídicas, y lo que prohíbe el principio de igualdad es la creación de situaciones desiguales artificiosas o injustificadas, que no se apoyen en criterios objetivos y razonables, según los juicios de valor generalmente aceptados.

Por lo tanto, en materia impositiva se logra la igualdad cuando las cargas tributarias se distribuyen de acuerdo a la capacidad económica y el principio de progresividad, éste principio advierte que la ley debe ser igual para todos los iguales en iguales circunstancias, sin establecer excepciones o privilegios que excluyen a unos de lo que se concede a otros en iguales circunstancias.

#### **d. Principio de la Capacidad Contributiva**

Para Villegas (2002), la capacidad contributiva puede consistir en la aptitud económica de los miembros de la comunidad para contribuir a la cobertura de los gastos públicos.

Es necesario hacer mención a la noción de capacidad, entendiendo por tal, la aptitud que se tiene, en relaciones jurídicas determinadas, para ser sujeto activo o sujeto pasivo de las mismas. Establece la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela en su artículo 316 que: “El

sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o la contribuyente...”.

Al respecto, Fraga Pittaluga (2006) menciona una distinción entre capacidad económica y capacidad contributiva, y acerca de esto, señala que existe una coincidencia en cuanto a que la carga impositiva debe recaer sobre cada quien de acuerdo con su capacidad. La capacidad económica es un concepto jurídico indeterminado que utiliza el contribuyente para referirse a la posibilidad de las personas de pagar tributos. Algunos diferencian la capacidad económica de la contributiva y señalan que puede existir la primera sin que se tenga la segunda, pero nunca lo contrario.

Sainz de Bujanda (1993), expresa sobre este principio que éste supone en el sujeto tributario la titularidad de un patrimonio o de una renta, aptos en cantidad y en calidad para hacer frente al pago del impuesto, una vez cubiertos los gastos vitales e ineludibles que como sujeto tiene. Este principio trae consigo la equidad en el repartimiento de la carga tributaria, en efecto, los sujetos que obtengan mayores ingresos, mayor será su contribución con el Estado.

En la misma línea de ideas Arocha (2003) define este principio como una garantía que posee el contribuyente para evitar que se grave sin identificar la capacidad económica, en búsqueda de la justa distribución de las cargas tributarias como base fundamental para el cumplimiento de otros principios constitucionales como: el de igualdad, generalidad, proporcionalidad y no confiscatoriedad.

En tal sentido, la capacidad económica representa la medida, razón o proporción de cada tributación individual de los sujetos obligados al sostenimiento de los gastos públicos.

Para mayor abundamiento el autor Palacios (2008) expresa que la capacidad económica es individual y única para cada sujeto, por lo que los supuestos que integran el hecho imponible deben ser valorados atendiendo al conjunto de principios que junto al de capacidad contributiva forman los principios de justicia del sistema tributario.

En otras palabras quiere decir, que están presentes los valores de justicia y equidad y son razonablemente cubiertos cuando se establece la posibilidad del pago público por los miembros de la sociedad según su mayor o menor riqueza. Si bien todos los ciudadanos tienen la obligación de contribuir con el sostenimiento de las cargas públicas, cada uno debe hacerlo de acuerdo con sus aptitudes económicas debiendo siempre el legislador dejar un margen. Mientras que aquellos ciudadanos que posean mayores medios económicos deberán tener una mayor participación en el sostenimiento de las cargas públicas.

#### **e. Principio de la Progresividad**

El autor Moya Millán (2009), sostiene que este principio, es conocido igualmente como el de la proporcionalidad, que exige que la fijación de los tributos a los ciudadanos, sean en proporción a sus ingresos o manifestaciones de capacidad contributiva, a mayor ingreso mayor impuesto.

El artículo 316 de la Constitución fundamenta dicho principio, al preceptuar lo siguiente:

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.

El constituyente ha sido diligente en virtud de lo cual, a medida que aumenta o disminuye la cuantía de la materia imponible, se impondrá una fracción cada vez mayor o menor según sea el caso. Es decir, las personas que tengan más recursos pagarán proporcionalmente un mayor tributo que aquellos que ganan una menor cantidad, resultando así una, evidente relación de este principio con el de capacidad contributiva, pues el principio de progresividad es precisamente el que debe evitar que el aporte sea exagerado en relación con la capacidad contributiva; por lo tanto, el impuesto no debe ser desproporcionado, no debe abarcar demasiado, aun cuando haya manifestación de capacidad contributiva.

Por su parte Villegas (2002) señala que la proporcionalidad quiere establecer no una proporcionalidad rígida sino graduada y “se funda en el propósito de lograr la igualdad de sacrificios en los contribuyentes”. (p.275). Dice además que la fijación de las contribuciones por los habitantes debe hacerse en proporción a sus singulares manifestaciones de capacidad contributiva.

En sentido semejante asevera Rodríguez Bereijo (2000) que a través de él (el principio de progresividad) se hace real y efectiva la distribución de la carga según la capacidad económica, es decir, en virtud de este principio debe pagar más quien mayor capacidad contributiva demuestra.

Análogamente Neumark (1994) señala que es considerado como un principio de fijación y distribución de cargas tributarias atendiendo, y según sea la capacidad contributiva de cada individuo para su pago.

Mientras que Sainz de Bujanda (1993) sostiene que este principio en aras de conseguir la efectiva igualdad, supone que la carga tributaria se distribuya en forma más que proporcional, atendiendo al nivel de capacidad contributiva de los contribuyentes.

Para mayor claridad es necesario resaltar, que la progresividad de los tributos en las normas jurídicas está establecida por rangos de ingresos o de ganancias, tratando de afectar en menor medida a los sectores de escasos ingresos monetarios, siendo la equidad y la progresividad tributaria; los valores jurídicos que deben ser plasmados en estudios técnicos de las leyes impositivas, sobre todo en impuestos a las ganancias y de herencias, a fin de obtener resultados positivos y duraderos.

#### **f. Principio de la No Confiscatoriedad**

Villegas (2009), haciendo alusión a la Constitución argentina, refiere que este principio, preceptúa la inviolabilidad de la propiedad privada, su libre uso y disposición, y prohíbe la confiscación, en consecuencia, la tributación no puede hacer ilusorias tales garantías constitucionales, de hecho la Corte Suprema del país argentino, ha sostenido, que los tributos son confiscatorios cuando absorben una parte sustancial de la propiedad o de la renta.

En análogos términos se encuentra previsto en nuestro marco normativo, y al efecto, la Carta Fundamental venezolana, establece el derecho a la propiedad, en su artículo 115, en los siguientes términos:

Se garantiza el derecho de propiedad. Toda persona tiene derecho al uso, goce, disfrute y disposición de sus bienes. La propiedad estará sometida a las contribuciones, restricciones y obligaciones que

establezca la ley con fines de utilidad pública o de interés general. (...)

Al respecto, Guevara (2004), al referirse al citado principio indica que éste se entiende como una garantía de eficacia del derecho de propiedad, noción que tiene como fundamento los artículos 115 y 116 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela que versan sobre la expropiación de bienes privados y la confiscación de bienes.

Entrando en el contexto tributario propiamente dicho, el autor Valdés Costa, (1996) en su obra "Curso de Derecho Tributario", plantea que la No Confiscación es una prohibición destinada a evitar una imposición excesiva, superior a las posibilidades del sujeto pasivo de contribuir a las cargas públicas, sin afectar su derecho a la subsistencia digna.

El principio de No Confiscatoriedad, es un límite de la potestad tributaria, que como tal, otorga contenido al principio de legalidad. El mismo está íntimamente ligado al principio de la capacidad contributiva o limite a la carga fiscal de los contribuyentes, que obliga al Estado a garantizar el derecho a la propiedad privada, evitando que sus impuestos disminuyan la disposición patrimonial individual.

La No Confiscatoriedad de los tributos informa y limita el ejercicio de la potestad tributaria estatal y, como tal, constituye un mecanismo de defensa de ciertos derechos constitucionales, empezando, desde luego, por el derecho de propiedad, ya que evita que la ley tributaria pueda afectar irrazonable y desproporcionadamente la esfera patrimonial de las personas.

Al respecto, Sainz de Bujanda (1993), destaca que cualquier tributo que signifique la destrucción del patrimonio que el contribuyente poseía antes de su entrada en vigor, ha de considerarse inconstitucional. En este

mismo sentido, Baute (2005), argumenta que el principio de no confiscatoriedad constituye una restricción a la acción del Estado, que se incluye en la Constitución con la finalidad de restringir la voracidad recaudadora del sistema tributario actual y en consecuencia, evitar la extinción de riqueza o patrimonio del contribuyente por los tributos.

Para puntualizar en este principio, Palacios (2008) asevera que no pueden establecerse tributos que sobrepasen un límite cuantitativo racional que supongan una detracción sustancial del patrimonio de los contribuyentes, punto a partir del cual se da una infracción al principio de no confiscatoriedad contemplado en el artículo 317 constitucional.

Este principio, se encuentra precisado en el texto constitucional en el artículo 317: "...Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio...", constituye pues una oposición a la acción del Estado, limitando al sistema tributario y garantizando a su vez al contribuyente, el respeto a la capacidad económica o contributiva y a la propiedad privada.

El aludido principio supone la existencia de limitaciones cuantitativas y cualitativas al poder tributario y ésta es una labor que podría ser llevada a cabo por el juez en cada caso concreto quien, vista las pruebas que le sean presentadas dentro del proceso, estaría en condiciones de apreciar si se trata de un gravamen proporcional y racional que corresponda a una manifestación de capacidad económica.

#### **g. Principio de la Justicia Tributaria**

El Principio de Justicia tiene como requisito legitimador buscar la justicia de la tributación en orden a las exigencias de igualdad y equidad. Señala Fraga Pittaluga (2006), que la justicia consiste en dar a cada quien lo que se merece, y relacionando tal postulado al Derecho Tributario, se

entiende que la justicia significa que cada quien debe contribuir al sostenimiento de los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones, según sus posibilidades.

Por su parte, Moya Millán (2009) afirma que el principio de justicia tributaria se cumple cuando “el sistema tributario procura la justa distribución de las cargas según la capacidad económica del responsable o contribuyente pero respetando el principio de la progresividad”.

Además esgrime, que dicho principio se encuentra establecido en el artículo 316 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, ya que al señalar que: “El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas (...)” se desprende que deben cumplirse todos los principios, en virtud de que, solo es posible llegar a una justicia tributaria axiológica cuando todos los principios de la tributación se coordinan perfectamente a este fin.

De este precepto se puede comprobar que la Constitución venezolana propugna un sistema tributario justo, en razón de lo cual, dicho sistema debe partir de la existencia de la capacidad económica, y debe hacerse efectivo sobre la generalidad de los contribuyentes, con criterios de igualdad en el reparto de dichas cargas, así como con progresividad fiscal, más no deberá superar lo que la Constitución denomina confiscatorio.

De la lectura de amplia doctrina; se desprende que la justicia como un principio ordenador de los tributos no es un principio programático sino de aplicación inmediata, por lo que su incumplimiento es inconstitucional, de este modo, la justicia tributaria es un principio que convoca los demás principios y normas del sistema tributario a un único y fundamental objetivo “la justicia, formal y material”.

Finalmente se concibe la justicia como un principio jurídico tributario, pero se cuestiona sobre cuál es la naturaleza y esencia del principio; si es un concepto ético o no, tras lo cual se encuentra que la doctrina es escasa y no da respuesta a estas preguntas. Por lo tanto, descubrir la esencia, la naturaleza y el contenido ético de la justicia como principio jurídico, solo se consigue con el discurrir de los principios tributarios en la imposición; siendo posible considerar que este principio aglutina al resto de los principios y recoge en gran medida el ideal de justicia tributaria que se exige en nuestra Carta Fundamental.

#### **4.2.2. Revisión Jurisprudencial**

Ha señalado Fraga Pittaluga (2006), que la jurisprudencia es el conjunto de principios y doctrinas contenidas en las decisiones judiciales, que en el caso venezolano, salvo por lo que respecta a las decisiones del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Constitucional, la jurisprudencia es fuente de derecho, pero no vinculante.

En virtud de la amplia interpretación jurisprudencial de los principios constitucionales de la tributación, los tribunales han admitido como válidos los conceptos doctrinales, recogidos en dichas decisiones jurisdiccionales, y en efecto, en forma integral tanto la doctrina como la jurisprudencia han enriquecido las concepciones respecto de tales principios, por tanto, en esta sección partiendo de la revisión de decisiones tribunalicias, se abundará en detalles a fin de ampliar su definición y consideración legal.

##### **a. Principio de la Legalidad**

Sentencia Nro. 00771 de Tribunal Supremo de Justicia - Sala Político Administrativa del 01 de Julio de 2015. Magistrada Ponente:

María Carolina Ameliach Villarroel.

El 26 de febrero de 2002, la representación judicial de la contribuyente ejerció recurso contencioso tributario contra acto administrativo, alegando diversos motivos, pero de interés para este trabajo de investigación; el quebrantamiento del principio de legalidad y de reserva legal, por lo que solicitó la desaplicación vía control difuso de lo establecido en el artículo 78, Parágrafo Cuarto de la Ley de Impuesto Sobre La Renta de “1994”.

En el marco de la decisión se destacó que en materia tributaria el principio de legalidad, se encuentra establecido en el artículo 224 de la Constitución de 1961, aplicable por razón del tiempo (artículo 317 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela de 1999), y el cual implica la posibilidad jurídica que corresponde al Poder Legislativo, para crear, modificar o suprimir los tributos, constituyéndose el mismo en un verdadero límite formal frente a la potestad tributaria del Estado, pues el derecho de propiedad de los particulares debe ceder a las limitaciones y restricciones establecidas por la Constitución y las Leyes.

Así, en desarrollo de ese principio, el artículo 4 del Código Orgánico Tributario de 1994, aplicable *ratione temporis*, estableció que sólo a la Ley, le corresponderá regular determinadas materias establecidas expresamente en dicha norma, las cuales pueden denominarse elementos integradores del tributo, creando así en forma expresa una verdadera reserva legal en materia tributaria, que no podrá ser objeto de delegación. (Pero actualmente dispuesto en el artículo 3 del referido Código).

Este Máximo Tribunal señala un caso similar al de autos, (Vid, sentencia N° 00394 del 12 de mayo de 2010, caso: Valores Unión, C.A.),

en cuanto a la autorización otorgada por el legislador en el artículo 78, Parágrafo Cuarto de la Ley de Impuesto Sobre la Renta.

Se destaca que el Parágrafo Cuarto del artículo 78 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1994 no transgrede el principio de legalidad, como lo denunciara la representación de la contribuyente, pues se limitó la misma a facultar al Ejecutivo Nacional para disponer que se retenga en la fuente el impuesto sobre cualesquiera otros enriquecimientos disponibles, renta bruta o ingresos brutos, distintos de aquellos señalados en el referido artículo, sin que pueda entenderse de ello, que se esté delegando el establecimiento del sujeto pasivo del tributo, en calidad de agente de retención; ni tampoco un límite a un derecho o garantía individualmente considerada que pudiera acarrear la nulidad del reglamento y, por ende, la inconstitucionalidad de la norma examinada; luego entonces, no puede sostenerse que haya ocurrido violación alguna a la Constitución en el presente caso.

Con fundamento en el anterior criterio jurisprudencial, el cual se reitera en esta decisión, la referida autorización establecida en el artículo 78, Parágrafo Cuarto de la Ley de Impuesto Sobre la Renta de 1994, no viola el principio de legalidad y reserva legal, ya que el Poder Ejecutivo Nacional se encontraba autorizado por la Ley de Impuesto Sobre la Renta aplicable por razón del tiempo, para complementar la referida Ley, sin que pueda entenderse que el ejercicio de tal facultad implique que se esté delegando el establecimiento de uno de los elementos esenciales del tributo, tal como sería la determinación del sujeto pasivo. Así se declara.

De tal modo, que ha establecido dicha decisión que sólo a las leyes corresponde regular con sujeción al Código Orgánico Tributario lo relativo al tributo; y en ningún caso puede delegar la definición y fijación de los elementos integradores del tributo, así como las demás materias

señaladas como de reserva legal.

#### **b. Principio de Igualdad**

Sentencia Nro. 00719 de Tribunal Supremo de Justicia - Sala Político Administrativa del 19 de Julio de 2016. Magistrada Ponente: María Carolina Ameliach Villarroel. Exp. N° 2015-0300.

En el marco de esta decisión la Sala reiteró que para que se configure la violación del derecho a la igualdad y por tanto del principio de igualdad por un acto de la Administración, se debe verificar que el órgano administrativo autor del acto haya decidido de manera distinta u opuesta, sin aparente justificación, situaciones análogas y que se ubiquen dentro de un marco jurídico equiparable, correspondiendo a la parte que considere que en su esfera subjetiva este derecho le ha sido violado, demostrar la infundada divergencia, pues “para determinar la violación del derecho a la igualdad resulta necesario que la parte presuntamente afectada en su derecho demuestre la veracidad de sus planteamientos, ya que sólo puede advertirse un trato discriminatorio en aquellos casos en los cuales se compruebe que frente a circunstancias similares y en igualdad de condiciones, se ha manifestado un tratamiento desigual. (Vid., sentencias de esta Sala Nros. 00054 del 21 de enero de 2009, 00333 de fecha 18 de abril de 2012 y 00248 del 2 de marzo de 2016, casos: Depositaria Judicial Monay, C.A., José Rafael Gutiérrez Chirinos y Oseas David Arguello Daza, respectivamente).

En este sentido, se destaca en la narrativa de la decisión que el apoderado de la contribuyente se limitó a denunciar la violación del derecho a la igualdad de su representada por parte del órgano exactor, pero sin especificar respecto a qué circunstancia la alega, la Sala desestima su argumento, y así lo declaró. Con base en las

consideraciones precedentes, la Sala declara parcialmente con lugar el recurso contencioso tributario interpuesto por la recurrente.

De interés para el presente trabajo de grado, la sentencia definitiva N° 022/2015 del Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario. Asunto: KP02-U-2012-000115; a los fines de abundar en detalles respecto al principio de Igualdad Tributaria.

El recurrente alega vicios del procedimiento de fiscalización y determinación que generaron una desviación de poder y violación del principio de legalidad y violación de la igualdad. En el marco de dicha decisión la instancia tribunalicia arguyó, que se aprecia que como todo derecho, éste comporta un deber correlativo, que en el campo de la tributación se erige a su vez como un principio de generalidad de la ley, en virtud del cual todos los ciudadanos han de concurrir al sostenimiento de las cargas públicas. Así, nuestro ordenamiento jurídico prevé tal obligación en el artículo 133 de la Constitución, que reza: Artículo 133. Toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley.

Se destaca que en el ámbito impositivo, la igualdad ante la ley constituye a su vez no sólo un derecho constitucional sino uno de los principios fundamentales sobre los cuales descansan la mayoría de los sistemas tributarios modernos; así, comporta un criterio material de distribución de las cargas tributarias conforme al cual todos los habitantes del Estado son iguales ante la ley y deben, en consecuencia, soportar por igual el peso de las cargas públicas. Este derecho-principio postula, como se indicó supra, tanto la igualdad de trato en la ley, que en el campo tributario se traduce en el deber de todos los ciudadanos de soportar por igual los gastos públicos, como la igualdad en el tratamiento dado por la ley, es decir, las relaciones igualitarias de los habitantes en paridad de

condiciones, en donde tales ciudadanos deben, en proporción a sus capacidades, atender a dichas cargas en forma progresiva, exigiéndose más a quien mayor riqueza tiene en relación con el de menor poder adquisitivo.

Debe destacarse también, que esta igualdad no es simplemente respecto del quantum del tributo para cada uno de los habitantes del Estado, sino que supone un tratamiento idéntico para los que se encuentran en supuestos de hecho iguales y un trato desigual para quienes son desiguales. Tal derecho constitucional se presenta en el campo de la tributación, indisolublemente asociado a los principios materiales de la justicia tributaria, como son la generalidad, capacidad contributiva, progresividad, proporcionalidad, no confiscatoriedad, entre otros. En tal sentido, observó el Alto Tribunal que existirá discriminación que lesione dicho derecho cuando en situaciones análogas o semejantes se dispense, sin aparente justificación, un trato distinto. (Vid. Sentencia N° 00944 del 25 de junio de 2009, caso: Cerámica Piemme, C.A.).

Conforme a la citada sentencia la igualdad en materia tributaria comporta un derecho y deber en el sentido de que todos debemos soportar las cargas públicas con base en la capacidad contributiva y además la igualdad "...en el ámbito impositivo es la igualdad de todos los ciudadanos ante la ley tributaria..." dándole "... un tratamiento idéntico para los que se encuentran en supuestos de hecho iguales y un trato desigual para quienes son desiguales...".

Es de interés también lo esgrimido por la Sala Político Administrativa en sentencia, No. 00170 publicada el 24/02/2010, respecto el derecho a la igualdad, cuando establece que "... se presenta en el campo de la tributación, indisolublemente asociado a los principios materiales de la justicia tributaria, como son la generalidad, capacidad

contributiva, progresividad, proporcionalidad, no confiscatoriedad, entre otros...”. Aplicando esa afirmación al presente asunto, y visto que para la parte recurrida, todos los pagos que recibe el trabajador sujeto del reparo, son pechables con el ISLR por estar reflejados en el comprobante de retención y con base en el análisis efectuado con relación al formulario ARC, tendríamos que se vería afectada la capacidad contributiva de un trabajador del sector público porque realizando el mismo trabajo que un trabajador del sector privado, estaría cancelando para el ejercicio 2010 una cuota tributaria más elevada en materia de Impuesto sobre la Renta, lo que conllevaría a un trato desigual en materia tributaria.

### **c. Principio de Capacidad Contributiva**

Sentencia Nro. 499 de Tribunal Supremo de Justicia - Sala Constitucional de 30 de Junio de 2016. Exp. N° 15-0161. Magistrada Ponente: Carmen Zuleta de Merchán.

En fecha 11 de febrero de 2015, los representantes del “Sindicato Único de Trabajadores de Aluminio del Caroní en la Empresa CVG, ALCASA y Demás Empresas Productoras de Aluminio y Contratistas (SINTRALCASA)” solicitaron la interpretación sobre el contenido y alcance de las normas y principios constitucionales contenidos en el numeral 3 del artículo 89 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, y “el alcance de aplicación” del numeral 5 del artículo 18 y 107 de la Ley Orgánica del Trabajo, los Trabajadores y Trabajadoras.

Sobre este particular, cabe destacar que esta Sala en su labor de máxima intérprete de la Constitución analizó e interpretó con carácter vinculante el sentido y alcance del supuesto normativo previsto en el artículo 31 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1999, que regula los conceptos que comprenden el hecho imponible del impuesto sobre la

renta, razón por la cual la Sala ajustó el referido artículo 31, adecuando su contenido a la letra y espíritu de los entonces vigentes Parágrafos Segundo y Cuarto del artículo 133 de la Ley Orgánica del Trabajo, previsto actualmente -en los mismos términos- en los artículos 104, segundo aparte, y 107 de la Ley Orgánica del Trabajo, los Trabajadores y las Trabajadoras de 2012.

Al respecto, el referido fallo vinculante estableció entre muchos aspectos lo que interesa para este trabajo de investigación, lo siguiente:

Se define el sistema tributario, como conjunto que regula los instrumentos de política tributaria y las relaciones entre los sujetos que lo conforman (por un lado, los ciudadanos entre quienes se reparte la carga tributaria; por el otro, los entes públicos autorizados para ejercitar tal exacción), está ordenado a lograr los cometidos esenciales enunciados en tales disposiciones: la protección de la economía nacional (que sirve de base a las denominadas finalidades extrafiscales de los tributos) y la mejora de la calidad de vida de los ciudadanos (que da cuenta de la finalidad redistributiva de la imposición).

Señala además que la noción de justa distribución de las cargas públicas, se enlaza directamente con el deber constitucional que tienen todos los ciudadanos de contribuir con su sostenimiento, consagrado en el artículo 133 del Texto Fundamental. De lo anterior, se extraen los caracteres esenciales de los tributos que, íntimamente vinculados entre sí, sirven de base para materializar la exigencia axiológica de la justicia tributaria: generalidad (todos deben soportar las cargas tributarias), igualdad (al momento de contribuir, se proscribe la discriminación) y capacidad contributiva (que actúa como gozne entre la generalidad y la igualdad, como herramienta de medición concreta de la aptitud económica -absoluta o relativa- del contribuyente). En síntesis, todos deben pagar

tributos, conforme su capacidad.

De tal manera que la compleja noción de capacidad contributiva, lleva dentro de sí varios contenidos. Ella se enlaza directamente con la exigencia de progresividad del sistema tributario: el conjunto de instrumentos de política tributaria debe gravar en menor proporción a los contribuyentes de menores recursos. El sistema será regresivo si, por el contrario, los ciudadanos con menor dotación soportan el mayor peso de las cargas que el Estado impone por la vía impositiva.

La capacidad contributiva, a su vez, se traba con la prohibición constitucional de confiscación, como corolario -en el campo tributario- del derecho fundamental a la propiedad y, en esa medida, límite al ejercicio de las potestades de exacción. Ciertamente, el tributo puede ser exigido coactivamente por el Estado, pero -dado que la capacidad contributiva es única- el sistema globalmente considerado y, con mayor razón, los tributos que lo conforman, deben procurar una justa incidencia en esa manifestación de riqueza, pero jamás propender a su minimización o aniquilación total.

La Sala destacó que el gravamen a la renta debe consultar en la forma más aproximada posible la capacidad contributiva de los ciudadanos, pues viene a ser la herramienta tributaria que añade la mayor progresividad al sistema. Es un impuesto directo: ya que grava una manifestación inmediata de capacidad contributiva, como es la renta.

#### **d. Principio de Progresividad**

Sentencia Nro. 499 del Tribunal Supremo de Justicia – Sala Constitucional de 30 de Junio de 2016. Exp. N° 15-0161. Magistrada Ponente: Carmen Zuleta de Merchán. Es de hacer notar que para fines

de este principio de Progresividad se aborda la sentencia referida en la sección anterior, a fin de destacar tópicos relacionados al mismo.

En este asunto antes referido, los representantes del “Sindicato Único de Trabajadores de Aluminio del Caroní en la Empresa CVG, ALCASA y Demás Empresas Productoras de Aluminio y Contratistas (SINTRALCASA)” solicitaron la interpretación sobre el contenido y alcance de las normas y principios constitucionales contenidos en el numeral 3 del artículo 89 de la CRBV, y “el alcance de aplicación” del numeral 5 del artículo 18 y 107 de la LOTT, en contraposición a lo previsto en el artículo 31 de la Ley de ISLR de 2014.

La Sala observó que los solicitantes alegaron la existencia de una duda en cuanto a la “aplicación o concurrencia” de los artículos 31 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 2014 (Derogada por el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Impuesto Sobre la Renta en la Gaceta Oficial N° 6.210 Extraordinaria del 30 de diciembre de 2015 conservando el mismo contenido del artículo 31) y 107 de la LOTT de 2012, que amerita según sus dichos “una formal interpretación constitucional y legal”, respecto a cuál de estas dos normas sería la aplicable en la oportunidad de establecer los conceptos salariales que conforman el impuesto sobre la renta y su pago ante la Administración Tributaria Nacional, “tomando en consideración el artículo 89 numeral 3 de nuestra Carta Magna y el artículo 18 numeral 5 de la LOTT” y “aplicando el principio de la norma más favorable “principio in dubio pro operario”.

Señala la sentencia, que al circunscribir los precedentes transcritos al caso bajo análisis, se aprecia que la interpretación solicitada no deriva de una presunta ambigüedad de una norma constitucional o de los principios que lo informan, por el contrario, de la

lectura del escrito libelar se pudo constatar que los solicitantes plantean la existencia de una contradicción y colisión entre los artículos 31 de la LISLR de 2014 y 107 de la LOTT de 2012, para lo cual consideran que su interpretación debe realizarse con fundamento en el principio de la norma más favorable establecido en el numeral 3 del artículo 89 de la CRBV.

Sobre este particular, cabe destacar que la Sala en su labor de máxima intérprete de la Constitución analizó e interpretó con carácter vinculante el sentido y alcance del supuesto normativo previsto en el artículo 31 de la Ley de ISLR de 1999, que regula los conceptos que comprenden el hecho imponible del impuesto sobre la renta, razón por la cual, la Sala ajustó el referido artículo 31, adecuando su contenido a la letra y espíritu de los entonces vigentes Parágrafos Segundo y Cuarto del artículo 133 de la LOT, previsto actualmente -en los mismos términos- en los artículos 104, segundo aparte, y 107 de la Ley Orgánica del Trabajo, los Trabajadores y las Trabajadoras de 2012.

Al respecto, el referido fallo vinculante estableció que el sistema tributario, como conjunto que regula los instrumentos de política tributaria y las relaciones entre los sujetos que lo conforman (por un lado, los ciudadanos entre quienes se reparte la carga tributaria; por el otro, los entes públicos autorizados para ejercitar tal exacción), está ordenado a lograr los cometidos esenciales como; la protección de la economía nacional (que sirve de base a las denominadas finalidades extrafiscales de los tributos) y la mejora de la calidad de vida de los ciudadanos (que da cuenta de la finalidad redistributiva de la imposición).

De interés para la investigación, el señalamiento que hace la Sala, al referirse a la compleja noción de capacidad contributiva,

señalando que ésta lleva dentro de sí varios contenidos, que se enlaza directamente con la exigencia de progresividad del sistema tributario: el conjunto de instrumentos de política tributaria debe gravar en menor proporción a los contribuyentes de menores recursos, y señala además que el sistema será regresivo si, por el contrario, los ciudadanos con menor dotación soportan el mayor peso de las cargas que el Estado impone por la vía impositiva.

Este es, justamente, el presupuesto legitimador de las consideraciones que la Sala Constitucional hizo al respecto, para referir la importancia del Impuesto sobre la Renta, no sólo en el sistema venezolano, sino en la mayoría de los ordenamientos tributarios contemporáneos, basta anunciar la progresividad que informa este gravamen a la renta, como más acabada expresión de la capacidad contributiva y, por ello, al menos en teoría, eficiente instrumento de política tributaria y de redistribución de la riqueza.

De esta manera, la Sala ejerciendo su labor de máxima intérprete de la Constitución ajusta la disposición legal antes referida a los postulados constitucionales, la cual además se adecúa a la letra y espíritu del párrafo cuarto del artículo 133 de la Ley Orgánica del Trabajo, que dispone ‘cuando el patrono o el trabajador estén obligados a cancelar una contribución, tasa o impuesto, se calculará considerando el salario normal correspondiente al mes inmediatamente anterior a aquél en que se causó’. Así se decidió.

#### **e. Principio de No Confiscatoriedad**

Sentencia Nro. 01146 de Tribunal Supremo de Justicia - Sala Político Administrativa de 3 de Noviembre de 2016. Magistrada Ponente: María Carolina Ameliach Villarroel. Exp. N° 2014-0874.

Mediante oficio N° 257/2014 de fecha 10 de junio de 2014, recibido en la Sala el 27 del mismo mes y año, el Tribunal Superior Cuarto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas remitió el expediente signado con el número AP41-U-2013-000333 contentivo del recurso de apelación ejercido el día 6 de junio de 2014 por el apoderado judicial de la empresa El Bodegón del Prado, C.A.

El Tribunal de instancia descartó que la sanción de multa aplicada por el ente municipal socavara el principio de no confiscatoriedad establecido en el artículo 317 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, como sostuviera la parte actora, toda vez que “la recurrente no demostró que el tributo ni la sanción impuesta incidiera directamente en su patrimonio, de tal manera que no logró demostrar, que se evidenciara que dicha sanción efectivamente violaba este principio constitucional”.

En el marco de esta decisión, la Sala plantea los siguientes argumentos que son de interés para el presente trabajo de Grado; al destacar que el principio de no confiscatoriedad del tributo encuentra su basamento legal en el artículo 317 constitucional, cuyo postulado establece que: “Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio”.

En esta misma línea de ideas, la jurisprudencia de la Sala ha sido pacífica al sostener que el referido principio encuentra su fundamento en la inviolabilidad del derecho de propiedad por vía de una tributación desproporcionada y fuera del contexto de la capacidad para contribuir con las cargas públicas, siendo en consecuencia, un límite a la imposición desmedida y una garantía a la propiedad de los particulares. (Vid., entre otras, la sentencia No. 02142 del 27 de septiembre de 2006, caso: Cru-

Mar, C.A., reiterada en sus fallos números 00552 del 6 de mayo de 2009, caso: Consolidada de Ferrys, C.A. Conferry, 00057 del 21 de enero de 2010, caso: Cosmédica, C.A. y 01530 del 22 de noviembre de 2011, caso: Yokomuro Caracas, C.A.).

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

Siguiendo este orden de consideraciones, tampoco encuentra la Máxima Instancia elementos que permitan establecer, como aduce la recurrente, que la alícuota impositiva del diez por ciento (10%) sobre el monto de la apuesta que se pacte en el Municipio contravenga las garantías previstas en los artículos 316 y 317 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, ya que no es posible determinar, de lo aportado en autos, que tal tributo sea confiscatorio o impida la realización de la actividad económica.

Finalmente se destaca que tal y como afirmara la Juzgadora de mérito, en el tributo bajo examen la sociedad de comercio Bodegón del Prado, C.A. es el agente de percepción del tributo, mientras que el contribuyente es en realidad el apostador, pues en definitiva es sobre este último que recae la carga económica del gravamen. En virtud de las razones precedentes, la Sala desecha el argumento referido al carácter confiscatorio del tributo y la violación del derecho constitucional al libre ejercicio de su actividad económica. Así queda establecido.

## **f. Principio de Justicia Tributaria**

Sentencia No. 998 de Tribunal Supremo de Justicia- Sala Constitucional. Año 2016. Magistrado Ponente: Arcadio Delgado Rosales. Expediente número 2016-0181.

El 23 de febrero de 2016, las ciudadanas Jessy Divo de Romero, portadora de la cédula de identidad N° V-3.920.427, actuando en su carácter de Rectora de la Universidad de Carabobo, y Cecilia García Arocha Márquez, portadora de la cédula de identidad N° V-3.666.834, actuando en su carácter de Rectora de la Universidad Central de Venezuela, interpusieron ante la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia recurso de nulidad por inconstitucionalidad, conjuntamente con medida cautelar, contra el artículo 31 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Reforma de la Ley de Impuesto sobre la Renta, publicada en la Gaceta Oficial N° 6.210, Extraordinario, del 30 de diciembre de 2015, por colidir con lo previsto en los artículos 316 y 317 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.

Los recurrentes indicaron que la interpretación del artículo 31 de la Ley de Impuesto sobre la Renta realizada por esta Sala Constitucional mediante sentencia N° 301 del 27 de febrero de 2007 y su posterior aclaratoria bajo sentencia N° 390 del 9 de marzo de 2007, “(...) aclaró que el enriquecimiento neto en el caso de asalariados, lo serán los salarios devengados en forma regular y permanente, excluyendo las percepciones de carácter accidental, las derivadas de la prestación de antigüedad y otros conceptos no salariales según lo determine la Ley (...)”.

Con relación a lo antes indicado, la Sala destacó que en su labor de máxima intérprete de la Constitución mediante sentencia N° 301 del 27 de febrero de 2007, y su posterior aclaratoria bajo sentencia N° 390 del 9

de marzo de 2007, analizó e interpretó con carácter vinculante el sentido y alcance del supuesto normativo previsto en el artículo 31 de la Ley de Impuesto sobre la Renta del año 1999, adecuando su contenido a lo establecido en los párrafos segundo y cuarto del artículo 133 de la Ley Orgánica del Trabajo del año 1997, previsto actualmente -en los mismos términos- en los artículos 104, segundo aparte, y 107 de la Ley Orgánica del Trabajo, los Trabajadores y las Trabajadoras del año 2012.

A los fines de este trabajo de investigación interesa esta decisión porque hace referencia a la noción de justa distribución de las cargas públicas y al efecto destaca lo siguiente:

La noción de justa distribución de las cargas públicas, se enlaza directamente con el deber constitucional que tienen todos los ciudadanos de contribuir con su sostenimiento, consagrado en el artículo 133 del Texto Fundamental. De esa sencilla y concentrada conjugación, se extraen los caracteres esenciales de los tributos que, íntimamente vinculados entre sí, sirven de base para materializar la exigencia axiológica de la justicia tributaria: generalidad (todos deben soportar las cargas tributarias), igualdad (al momento de contribuir, se proscribe la discriminación) y capacidad contributiva (que actúa como gozne entre la generalidad y la igualdad, como herramienta de medición concreta de la aptitud económica -absoluta o relativa- del contribuyente). En síntesis, todos deben pagar tributos, conforme su capacidad.

Finalmente la Sala Constitucional, administrando justicia en nombre de la República por autoridad de la ley, se declaró competente para conocer del recurso de nulidad por razones de inconstitucionalidad, interpuesto conjuntamente con medida cautelar, contra el artículo 31 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Reforma de la Ley de Impuesto sobre la Renta, publicada en la Gaceta Oficial N° 6.210,

Extraordinario, del 30 de diciembre de 2015, por colidir con lo previsto en los artículos 316 y 317 de la CRBV.

En el marco de dicha decisión se puede observar la concepción acerca del principio de la justicia tributaria; en virtud que el mismo engloba todos los principios sin excluir uno por otro, es decir, que para que haya una verdadera justicia tributaria deben confluir todos. Y tal como lo señala Fraga Pittaluga (2006), el sistema tributario es justo, cuando extrae de las economías privadas lo estrictamente necesario para atender los gastos destinados a la satisfacción de las necesidades colectivas, ya que los tributos no deben ser ni un instrumento de intervencionismo económico, ni un medio para que el Estado se lucre o compense sus deficiencias a expensas de los particulares.

#### **4.3. Objetivo número tres:**

**Conocer el grado de conocimiento que tienen los ciudadanos acerca de las garantías constitucionales que los amparan frente al poder impositivo del Estado.**

En esta sección se presentan e interpretan los resultados obtenidos de la aplicación de la encuesta en la modalidad de cuestionario, todo lo cual se realizó con el objeto de dar respuesta al objetivo específico número tres, ya enunciado; para ello se aplicó dicha técnica de investigación en el marco de la investigación de campo, mediante un instrumento (cuestionario) constante de doce (12) ítems con respuestas dicotómicas, es decir, opciones: (sí), (no), y adicionalmente (no sabe), en consecuencia, las respuestas que se obtuvieron fueron vaciadas en cuadros para luego ser interpretadas y posteriormente graficadas, teniendo como soporte el universo teórico vinculante que sirvió de base a la presente investigación.

Se utilizó el Análisis de Frecuencia y Porcentual. Para ello, se seleccionó la muestra de estudio, la cual estuvo integrada por la totalidad de los trabajadores del Despacho del Secretario de la Universidad de Carabobo, siendo treinta (30) trabajadores.

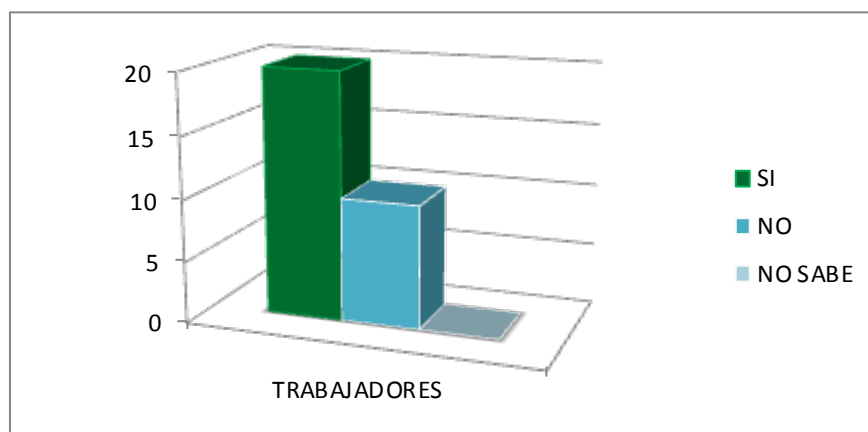
A continuación se presentan de forma tabulada y gráfica los resultados obtenidos en el proceso de recolección de información, los cuales son analizados e interpretados en forma breve y concisa, para posteriormente, presentar de forma general e integral dichos resultados, y finalmente, elaborar las respectivas conclusiones y recomendaciones de la investigación.

**Ítem Nro. 1**  
**¿Sabía usted que el Estado debe establecer una justa distribución de la cargas públicas cuando impone el tributo?**

| Muestra                  | Opciones |    |    |    |         |   |
|--------------------------|----------|----|----|----|---------|---|
|                          | SI       |    | NO |    | NO SABE |   |
|                          | f        | %  | f  | %  | f       | % |
| <b>Trabajadores (30)</b> | 20       | 70 | 10 | 30 | 0       | 0 |

Fuente: Datos del investigador.

**Gráfico Nro. 1** ¿Sabía usted que el Estado debe establecer una justa distribución de la cargas públicas cuando impone el tributo?



Fuente: **Cuadro Nro. 1.** Elaboración propia con información de la matriz de datos, partiendo de la aplicación del instrumento de recolección de información aplicado. (Bencomo, 2019).

**Interpretación:**

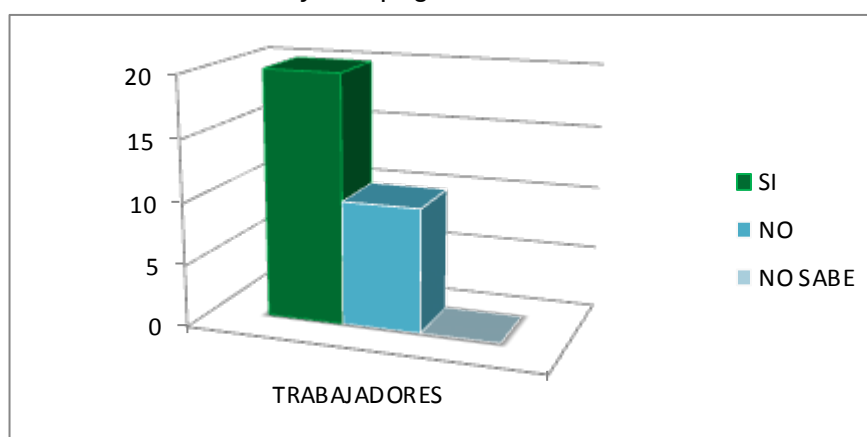
El Cuadro y Gráfico Nro. 1, muestran tanto la distribución de frecuencia y porcentual de respuestas de los trabajadores con relación al ítem: **¿Sabía usted que el Estado debe establecer una justa distribución de la cargas públicas cuando impone el tributo?** Estos resultados observados en forma total, porcentualmente reflejan que el **70%** del personal encuestado opina que "SI", y una minoría representada por el **30%** opina que "NO", lo que demuestra **que el conglomerado de informantes mayoritario considera que el Estado sí debe establecer una justa distribución de las cargas tributarias cuando impone el tributo.**

**Ítem Nro. 2**  
**¿Sabía usted que si usted recibe mayor ingreso, será mayor el pago de su tributo?**

| Muestra                  | Opciones |    |    |    |         |   |
|--------------------------|----------|----|----|----|---------|---|
|                          | SI       |    | NO |    | NO SABE |   |
|                          | f        | %  | F  | %  | f       | % |
| <b>Trabajadores (30)</b> | 20       | 67 | 10 | 33 | 0       | 0 |

Fuente: Datos del investigador.

**Gráfico Nro. 2** ¿Sabía usted que si usted recibe mayor ingreso, será mayor el pago de su tributo?



Fuente: **Cuadro Nro. 2.** Elaboración propia con información de la matriz de datos, partiendo de la aplicación del instrumento de recolección de información aplicado. (Bencomo, 2019).

**Interpretación:**

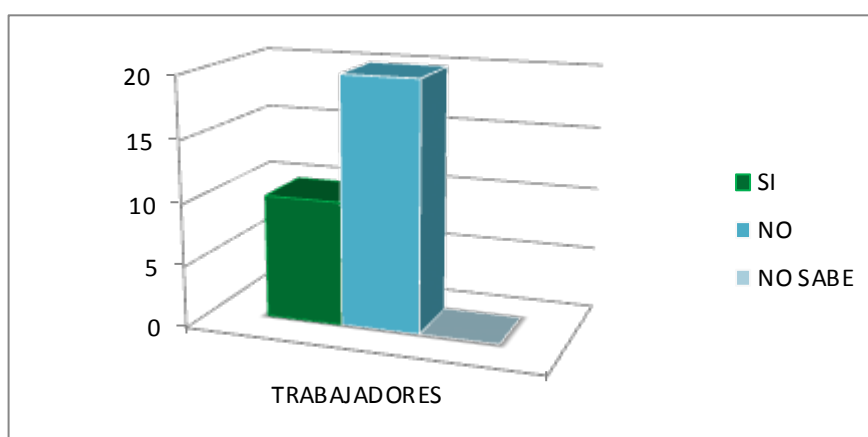
El Cuadro y Gráfico Nro. 2, muestran tanto la distribución de frecuencia y porcentual de respuestas de los trabajadores con relación al ítem: **¿Sabía usted que si usted recibe mayor ingreso, será mayor el pago de su tributo?** Estos resultados observados en forma total, porcentualmente reflejan que el **67%** del personal encuestado opina que "SI", y una minoría representada por el **33%** opina que "NO", lo que demuestra **que el conglomerado de informantes mayoritario sabe que si recibe mayores ingresos, pues será mayor el pago del tributo que le corresponde pagar.**

**Ítem Nro. 3**  
**¿Sabía usted que los Tributos deben estar establecidos en la Ley, de lo contrario son nulos?**

| Muestra                  | Opciones |    |    |    |         |   |
|--------------------------|----------|----|----|----|---------|---|
|                          | SI       |    | NO |    | NO SABE |   |
|                          | f        | %  | F  | %  | f       | % |
| <b>Trabajadores (30)</b> | 10       | 33 | 20 | 67 | 0       | 0 |

Fuente: Datos del investigador.

**Gráfico Nro. 3 ¿Sabía usted que los Tributos deben estar establecidos en la Ley, de lo contrario son nulos?**



Fuente: **Cuadro Nro. 3.** Elaboración propia con información de la matriz de datos, partiendo de la aplicación del instrumento de recolección de información aplicado. (Bencomo, 2019).

**Interpretación:**

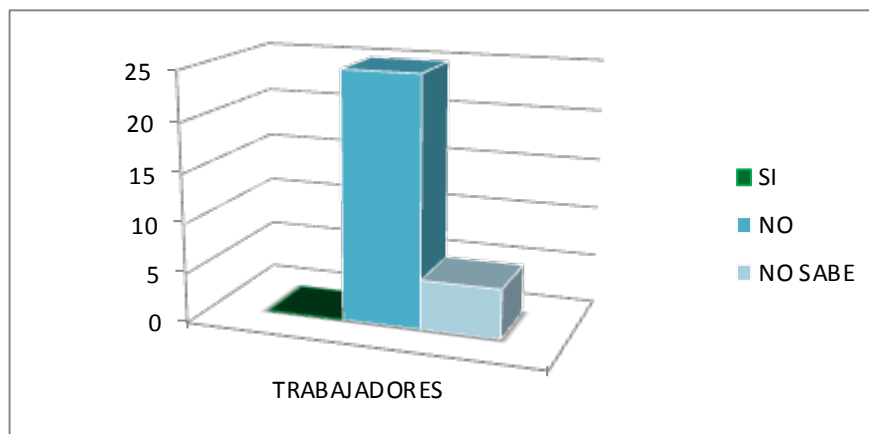
El Cuadro y Gráfico Nro. 3, muestran tanto la distribución de frecuencia y porcentual de respuestas de los trabajadores con relación al ítem: **¿Sabía usted que los Tributos deben estar establecidos en la Ley, de lo contrario son nulos?** Estos resultados observados en forma total, porcentualmente reflejan que el **33%** del personal encuestado opina que "SI", y una minoría representada por el **67%** opina que "NO", lo que demuestra **que el conglomerado de informantes mayoritario desconoce la obligatoriedad de establecer los tributos mediante Ley, y en caso contrario se consideran nulos.**

**Ítem Nro. 4**  
**¿Sabía usted que los tributos pueden ser confiscatorios?**

| Muestra           | Opciones |   |    |    |         |    |
|-------------------|----------|---|----|----|---------|----|
|                   | SI       |   | NO |    | NO SABE |    |
|                   | F        | % | F  | %  | f       | %  |
| Trabajadores (30) | 0        | 0 | 25 | 83 | 5       | 17 |

Fuente: Datos del investigador.

**Gráfico Nro. 4 ¿Sabía usted que los tributos pueden ser confiscatorios?**



Fuente: **Cuadro Nro. 4.** Elaboración propia con información de la matriz de datos, partiendo de la aplicación del instrumento de recolección de información aplicado. (Bencomo, 2019).

**Interpretación:**

El Cuadro y Gráfico Nro. 4, muestran tanto la distribución de frecuencia y porcentual de respuestas de los trabajadores con relación al ítem: **¿Sabía usted que los Tributos pueden ser confiscatorios?** Estos resultados observados en forma total, porcentualmente reflejan que el **83%** del personal encuestado opina que "SI", y una minoría representada por el **17%** opina que "NO SABE", lo que demuestra **que el conglomerado de informantes mayoritario desconoce que los tributos pueden ser confiscatorios.**

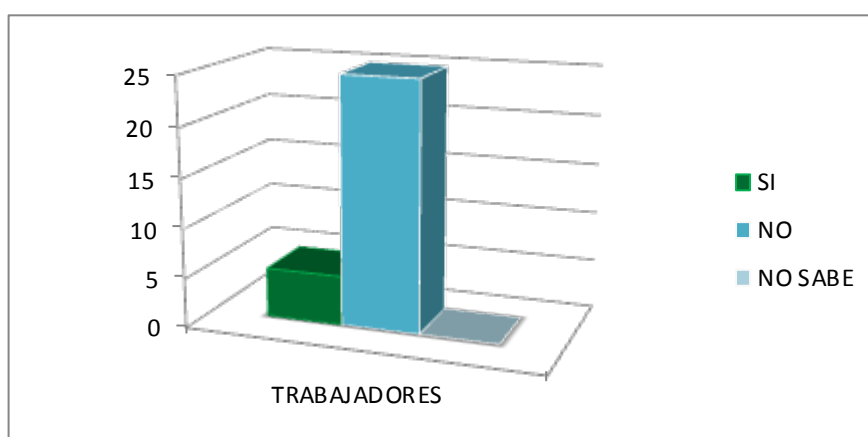
### Ítem Nro. 5

**¿Sabía usted que si un tributo es ilegal, usted puede recurrir a un órgano del Estado para hacer el reclamo?**

| Muestra                  | Opciones |    |    |    |         |   |
|--------------------------|----------|----|----|----|---------|---|
|                          | SI       |    | NO |    | NO SABE |   |
|                          | f        | %  | F  | %  | F       | % |
| <b>Trabajadores (30)</b> | 5        | 17 | 25 | 83 | 0       | 0 |

Fuente: Datos del investigador.

**Gráfico Nro. 5 ¿Sabía usted que si un tributo es ilegal, usted pueden recurrir a un órgano del Estado para hacer el reclamo?**



Fuente: **Cuadro Nro. 5.** Elaboración propia con información de la matriz de datos, partiendo de la aplicación del instrumento de recolección de información aplicado. (Bencomo, 2019).

### Interpretación:

El Cuadro y Gráfico Nro. 5, muestran tanto la distribución de frecuencia y porcentual de respuestas de los trabajadores con relación al ítem: **¿Sabía usted que si un tributo es ilegal, usted puede recurrir a un órgano del Estado para hacer el reclamo?** Estos resultados observados en forma total, porcentualmente reflejan que el **17%** del personal encuestado opina que “SI”, y una mayoría representada por el **83%** opina que “NO”, lo que demuestra **que el conglomerado de informantes mayoritario desconoce su derecho de reclamar ante un órgano del Estado en caso de tributos ilegales y muy pocos si tienen conocimiento.**

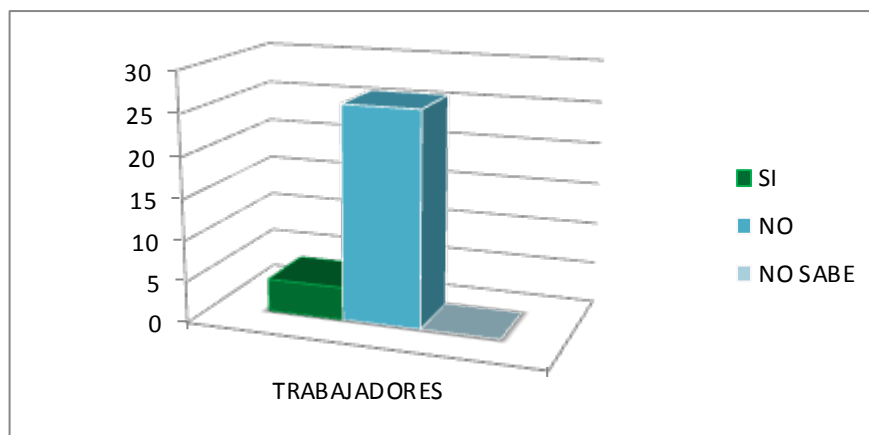
### Ítem Nro. 6

**¿Sabía usted que existen principios constitucionales que amparan al ciudadano frente a las arbitrariedades del Estado?**

| Muestra                  | Opciones |    |    |    |         |   |
|--------------------------|----------|----|----|----|---------|---|
|                          | SI       |    | NO |    | NO SABE |   |
|                          | F        | %  | F  | %  | f       | % |
| <b>Trabajadores (30)</b> | 4        | 13 | 26 | 87 | 0       | 0 |

Fuente: Datos del investigador.

**Gráfico Nro. 6 ¿Sabía usted que existen principios constitucionales que amparan al ciudadano frente a las arbitrariedades del Estado?**



Fuente: **Cuadro Nro. 6.** Elaboración propia con información de la matriz de datos, partiendo de la aplicación del instrumento de recolección de información aplicado. (Bencomo, 2019).

### Interpretación:

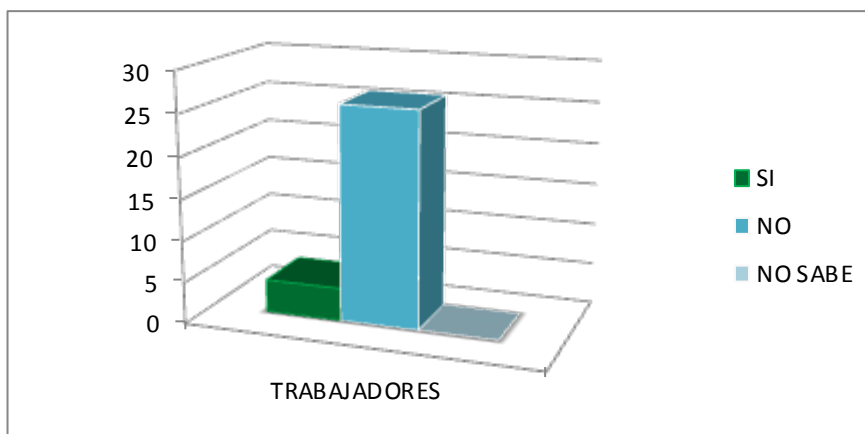
El Cuadro y Gráfico Nro. 6, muestran tanto la distribución de frecuencia y porcentual de respuestas de los trabajadores con relación al ítem: **¿Sabía usted que existen principios constitucionales que amparan al ciudadano frente a las arbitrariedades del Estado?** Estos resultados observados en forma total, porcentualmente reflejan que el **13%** del personal encuestado opina que "SI", y una mayoría representada por el **87%** opina que "NO", lo que demuestra **que el conglomerado de informantes mayoritario desconoce la existencia de los principios constitucionales que los amparan frente a las arbitrariedades y abusos del Estado.**

**Ítem Nro. 7**  
**¿Cree usted que exista una relación de equilibrio entre Estado y el Ciudadano en el ámbito tributario?**

| Muestra                  | Opciones |    |    |    |         |   |
|--------------------------|----------|----|----|----|---------|---|
|                          | SI       |    | NO |    | NO SABE |   |
|                          | f        | %  | F  | %  | f       | % |
| <b>Trabajadores (30)</b> | 4        | 13 | 26 | 87 | 0       | 0 |

Fuente: Datos del investigador.

**Gráfico Nro. 7 ¿Cree usted que exista una relación de equilibrio entre Estado y el Ciudadano en el ámbito tributario?**



Fuente: **Cuadro Nro. 7.** Elaboración propia con información de la matriz de datos, partiendo de la aplicación del instrumento de recolección de información aplicado. (Bencomo, 2019).

**Interpretación:**

El Cuadro y Gráfico Nro. 7, muestran tanto la distribución de frecuencia y porcentual de respuestas de los trabajadores con relación al ítem: **¿Cree usted que exista una relación de equilibrio entre el Estado y el Ciudadano en el ámbito tributario?** Estos resultados observados en forma total, porcentualmente reflejan que el **13%** del personal encuestado opina que "SI", y una mayoría representada por el **87%** opina que "NO", lo que demuestra **que el conglomerado de informantes mayoritario considera que no hay relación de equilibrio entre Estado y ciudadano en el ámbito tributario.**

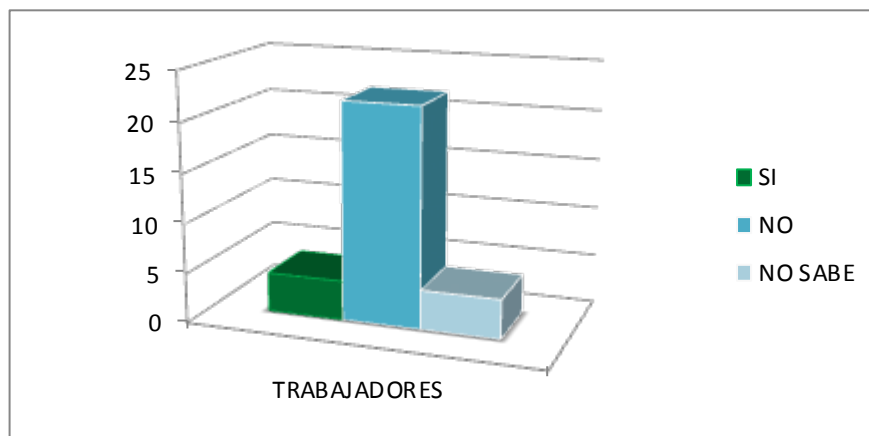
### Ítem Nro. 8

**¿Cree usted que existan límites al ejercicio del poder del Estado de crear e imponer tributos a los ciudadanos?**

| Muestra           | Opciones |    |    |    |         |    |
|-------------------|----------|----|----|----|---------|----|
|                   | SI       |    | NO |    | NO SABE |    |
|                   | f        | %  | F  | %  | f       | %  |
| Trabajadores (30) | 4        | 13 | 22 | 74 | 4       | 13 |

Fuente: Datos del investigador.

**Gráfico Nro. 8 ¿Cree usted que existan límites al ejercicio del poder del Estado de crear e imponer tributos a los ciudadanos?**



Fuente: **Cuadro Nro. 8.** Elaboración propia con información de la matriz de datos, partiendo de la aplicación del instrumento de recolección de información aplicado. (Bencomo, 2019).

### Interpretación:

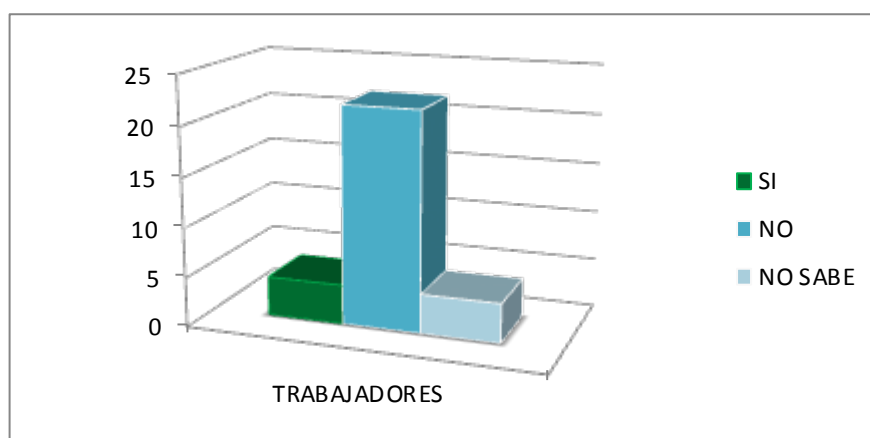
El Cuadro y Gráfico Nro. 8, muestran tanto la distribución de frecuencia y porcentual de respuestas de los trabajadores con relación al ítem: **¿Cree usted que existan límites al ejercicio del poder del Estado de crear e imponer tributos a los ciudadanos?** Estos resultados observados en forma total, porcentualmente reflejan que el **13%** del personal encuestado opina que “SI”, y una mayoría representada por el **74%** opina que “NO” y sólo el **13%** opina “NO SABE”, lo que demuestra que el conglomerado de informantes mayoritario considera que existen límites al poder del Estado cuando impone los tributos al ciudadano.

**Ítem Nro. 9**  
**¿Usted considera necesario el pago de los tributos?**

| Muestra                  | Opciones |    |    |    |         |    |
|--------------------------|----------|----|----|----|---------|----|
|                          | SI       |    | NO |    | NO SABE |    |
|                          | f        | %  | F  | %  | f       | %  |
| <b>Trabajadores (30)</b> | 4        | 13 | 22 | 74 | 4       | 13 |

Fuente: Datos del investigador.

**Gráfico Nro. 9 ¿Usted considera necesario el pago de los tributos?**



Fuente: **Cuadro Nro. 9.** Elaboración propia con información de la matriz de datos, partiendo de la aplicación del instrumento de recolección de información aplicado. (Bencomo, 2019).

**Interpretación:**

El Cuadro y Gráfico Nro. 9, muestran tanto la distribución de frecuencia y porcentual de respuestas de los trabajadores con relación al ítem: **¿Cree usted que existan límites al ejercicio del poder del Estado de crear e imponer tributos a los ciudadanos?** Estos resultados observados en forma total, porcentualmente reflejan que el **13%** del personal encuestado opina que "SI", y una mayoría representada por el **74%** opina que "NO" y sólo el **13%** opina "NO SABE", lo que demuestra que el conglomerado de informantes mayoritario considera que no es necesario el pago de los tributos.

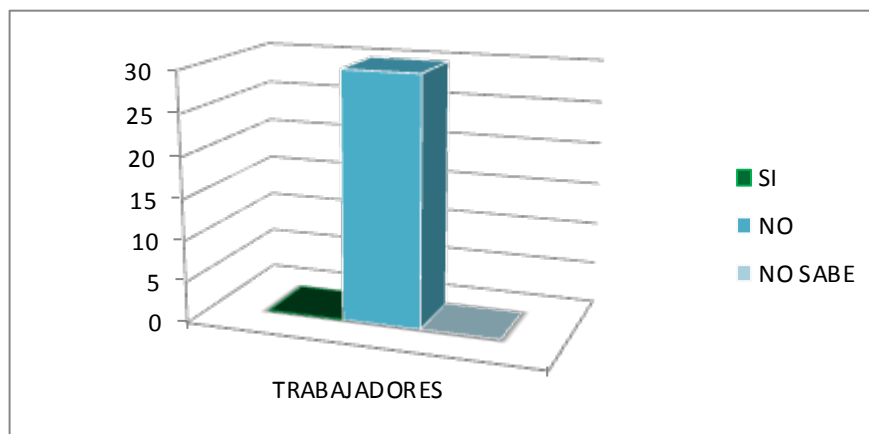
### Ítem Nro. 10

**¿Usted considera que el Estado hace uso eficiente de los recursos recaudados mediante el tributo?**

| Muestra           | Opciones |   |    |     |         |   |
|-------------------|----------|---|----|-----|---------|---|
|                   | SI       |   | NO |     | NO SABE |   |
|                   | f        | % | F  | %   | f       | % |
| Trabajadores (30) | 0        | 0 | 30 | 100 | 0       | 0 |

Fuente: Datos del investigador.

**Gráfico Nro. 10 ¿Usted considera que el Estado hace uso eficiente de los recursos recaudados mediante el tributo?**



Fuente: **Cuadro Nro. 10.** Elaboración propia con información de la matriz de datos, partiendo de la aplicación del instrumento de recolección de información aplicado. (Bencomo, 2019).

### Interpretación:

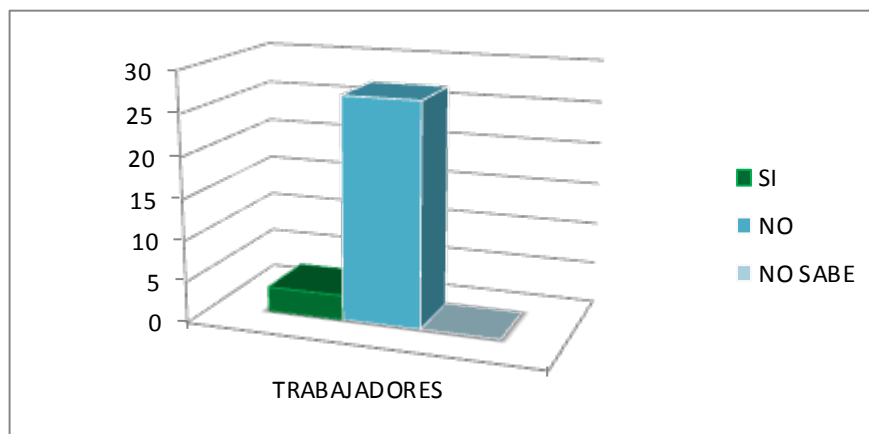
El Cuadro y Gráfico Nro. 10, muestran tanto la distribución de frecuencia y porcentual de respuestas de los trabajadores con relación al ítem: **¿Usted considera que el Estado hace uso eficiente de los recursos recaudados mediante el tributo?** Estos resultados observados en forma total, porcentualmente reflejan que el **100%** del personal encuestado opina que "NO", lo que demuestra **que el conglomerado de informantes en forma total considera que el Estado no hace un uso eficiente de los recursos que recauda mediante la tributación.**

**Ítem Nro. 11**  
**¿Usted considera que en Venezuela existe cultura para cumplir con los deberes tributarios?**

| Muestra                  | Opciones |    |    |    |         |   |
|--------------------------|----------|----|----|----|---------|---|
|                          | SI       |    | NO |    | NO SABE |   |
|                          | F        | %  | F  | %  | f       | % |
| <b>Trabajadores (30)</b> | 3        | 10 | 27 | 90 | 0       | 0 |

Fuente: Datos del investigador.

**Gráfico Nro. 11 ¿Usted considera que en Venezuela existe cultura para cumplir con los deberes tributarios?**



Fuente: **Cuadro Nro. 11.** Elaboración propia con información de la matriz de datos, partiendo de la aplicación del instrumento de recolección de información aplicado. (Bencomo, 2019).

**Interpretación:**

El Cuadro y Gráfico Nro. 11, muestran tanto la distribución de frecuencia y porcentual de respuestas de los trabajadores con relación al ítem: **¿Usted considera que en Venezuela existe cultura para cumplir con los deberes tributarios?** Estos resultados observados en forma total, porcentualmente reflejan que el **10%** del personal encuestado opina que “SI”, y una mayoría representada por el **90%** opina que “NO”, lo que demuestra que **el conglomerado de informantes mayoritario considera que en Venezuela no existe cultura para cumplir con las obligaciones tributarias.**

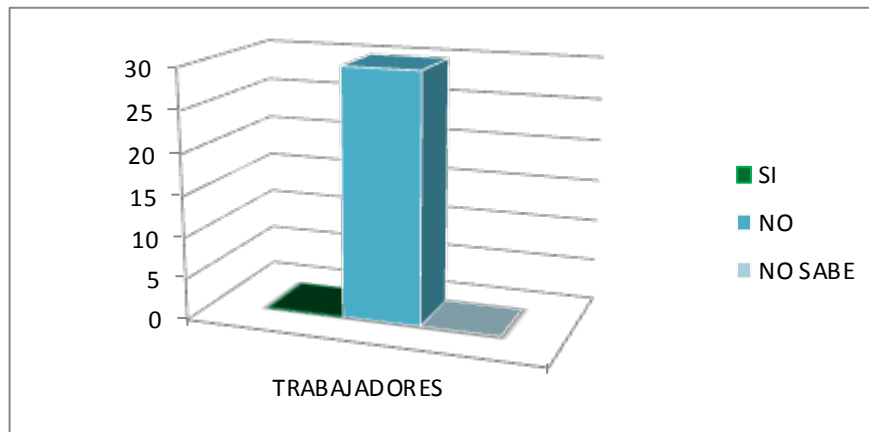
### Ítem Nro. 12

**¿Usted considera que existen mecanismos legales eficientes que garanticen los derechos del ciudadano frente a la imposición del tributo por parte del Estado?**

| Muestra           | Opciones |   |    |     |         |   |
|-------------------|----------|---|----|-----|---------|---|
|                   | SI       |   | NO |     | NO SABE |   |
|                   | f        | % | F  | %   | f       | % |
| Trabajadores (30) | 0        | 0 | 30 | 100 | 0       | 0 |

Fuente: Datos del investigador.

**Gráfico Nro. 12** ¿Usted considera que existen mecanismos legales eficientes que garanticen los derechos del ciudadano frente a la imposición del tributo por parte del Estado?



Fuente: **Cuadro Nro. 12.** Elaboración propia con información de la matriz de datos, partiendo de la aplicación del instrumento de recolección de información aplicado. (Bencomo, 2019).

### Interpretación:

El Cuadro y Gráfico Nro. 12, muestran tanto la distribución de frecuencia y porcentual de respuestas de los trabajadores con relación al ítem: **¿Usted considera que existen mecanismos legales eficientes que garanticen los derechos del ciudadano frente a la imposición del tributo por parte del Estado?** Estos resultados observados en forma total, porcentualmente reflejan que el **100%** del personal encuestado opina que "NO", lo que demuestra **que el conglomerado de informantes en forma total considera que no existen mecanismos legales que les garanticen sus derechos frente a la imposición del tributo por parte del Estado.**

#### **4.3.1.- Presentación e Interpretación de Resultados de forma General e Integral**

Se presentan de forma integral los datos recogidos a través de la encuesta aplicada a los treinta (30) trabajadores del Despacho del Secretario de la Universidad de Carabobo, en la modalidad de cuestionario, constante de doce (12) ítems; con respuestas cerradas, en forma dicotómica (si), (no), y (no sabe).

En este aparte se procederá a presentar un análisis general de todas las respuestas aportadas por ese conglomerado de informantes, cuya finalidad es integrar los datos recogidos, cruzando la información con el universo teórico vinculante de la investigación, para visualizar tendencias y aspectos resaltantes del estudio, lo cual coadyuvará a dar respuesta al objeto de estudio, y específicamente al objetivo específico número tres: Conocer el grado de conocimiento que tienen los ciudadanos acerca de las garantías constitucionales que los amparan frente al poder impositivo del Estado.

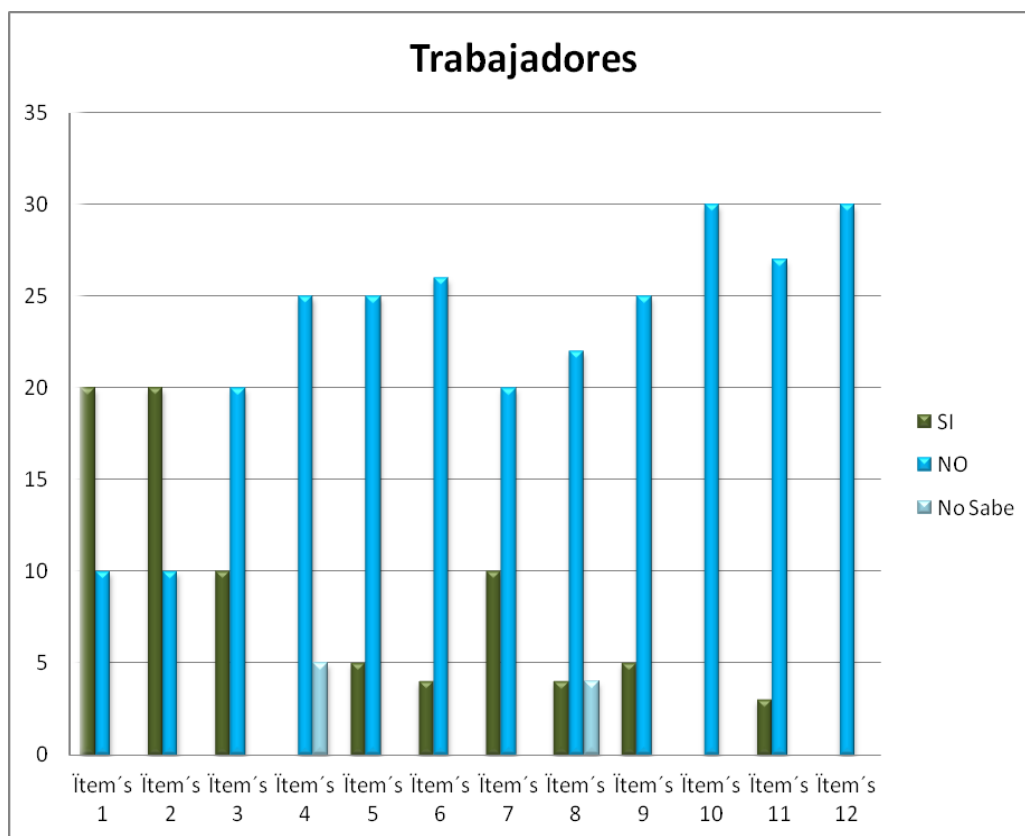
A continuación se insertan, un (01) cuadro y un (01) gráfico que recoge de forma general e integral los doce (12) ítems que fueron respondidos por la muestra de estudio, cuyas respuestas se muestran de forma global e integral, y serán analizadas teniendo en cuenta el contexto de la investigación.

**Cuadro general e integral Nro. 13 (Ítems 1 al 12)**

| Nro.    | Ítems                                                                                                                                                         | SI |     | NO |      | NO SABE |     | Muestra |
|---------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|-----|----|------|---------|-----|---------|
|         |                                                                                                                                                               | Fa | %   | Fa | %    | Fa      | %   |         |
| Ítem 1  | ¿Sabía usted que el Estado debe establecer una justa distribución de la cargas públicas cuando impone el tributo?                                             | 20 | 67% | 10 | 33%  | 0       | 0%  | 30      |
| Ítem 2  | ¿Sabía usted que si usted recibe mayor ingreso, será mayor el pago de su tributo?                                                                             | 20 | 67% | 10 | 33%  | 0       | 0%  | 30      |
| Ítem 3  | ¿Sabía usted que los Tributos deben estar establecidos en la Ley, de lo contrario son nulos?                                                                  | 10 | 33% | 20 | 67%  | 0       | 0%  | 30      |
| Ítem 4  | ¿Sabía usted que los tributos pueden ser confiscatorios?                                                                                                      | 0  | 0%  | 25 | 83%  | 5       | 17% | 30      |
| Ítem 5  | ¿Sabía usted que si un tributo es ilegal, usted puede recurrir a un órgano del Estado para hacer el reclamo?                                                  | 5  | 17% | 25 | 83%  | 0       | 0%  | 30      |
| Ítem 6  | ¿Sabía usted que existen principios constitucionales que amparan al ciudadano frente a las arbitrariedades del Estado?                                        | 4  | 13% | 26 | 87%  | 0       | 0%  | 30      |
| Ítem 7  | ¿Cree usted que exista una relación de equilibrio entre Estado y el Ciudadano en el ámbito tributario?                                                        | 10 | 33% | 20 | 67%  | 0       | 0%  | 30      |
| Ítem 8  | ¿Cree usted que existan límites al ejercicio del poder del Estado de crear e imponer tributos a los ciudadanos?                                               | 4  | 13% | 22 | 74%  | 4       | 13% | 30      |
| Ítem 9  | ¿Usted considera necesario el pago de los tributos?                                                                                                           | 5  | 17% | 25 | 83%  | 0       | 0%  | 30      |
| Ítem 10 | ¿Usted considera que el Estado hace uso eficiente de los recursos recaudados mediante el tributo?                                                             | 0  | 0%  | 30 | 100% | 0       | 0%  | 30      |
| Ítem 11 | ¿Usted considera que en Venezuela existe cultura para cumplir con los deberes tributarios?                                                                    | 3  | 10% | 27 | 90%  | 0       | 0%  | 30      |
| Ítem 12 | ¿Usted considera que existen mecanismos legales eficientes que garantizan los derechos del ciudadano frente a la imposición del tributo por parte del Estado? | 0  | 0%  | 30 | 100% | 0       | 0%  | 30      |

Fuente: Datos del investigador.

**Gráfico general e integral Nro. 13 (Ítems 1 al 12)**



Fuente: **Cuadro Nro. 13.** Elaboración propia con información de la matriz de datos, partiendo de la aplicación del instrumento de recolección de información aplicado. (Bencomo, 2019).

De acuerdo a los resultados presentados en el **Cuadro y Gráfico integral Nro. 13**, en el cual se presentan globalmente las respuestas aportadas por el conglomerado de informantes, se puede observar que la mayoría de las respuestas aportadas por los encuestados tienden a demostrar que no existe suficiente conocimiento acerca de la materia tributaria, si bien, tienen noción acerca de ciertos tópicos, el nivel no es suficiente, de hecho, una matriz importante de opinión; dijo saber que el Estado debe establecer una justa distribución de las cargas públicas, y entienden que en caso de obtener mayores ingresos, pues mayor será el pago del tributo, pero sin abarcar otros tópicos de interés.

Se observó además, que cuando se realizan los planteamientos referidos al conocimiento que tienen sobre mecanismos, garantías y derechos de los cuales pueden hacer uso frente a los abusos del Estado, la tendencia fue negativa, es decir, un nivel de conocimiento que se puede calificar como medio con tendencia a la baja, lo que equivale decir, que existe un alto nivel de desconocimiento en cuanto al amparo jurídico, así como una marcada desconfianza en la actuación del Estado; ya que la mayoría encuestada consideró que no hay un equilibrio en ese vínculo jurídico que se establece entre el Estado y el ciudadano como sujeto pasivo de la obligación tributaria.

También se muestra una marcada tendencia a aceptar y someterse a las actuaciones del Estado en el área tributaria, ya que cuando se le plantea a la matriz de informantes la pregunta, que si creen que existen límites para el Estado en el ejercicio de su rol de creación e imposición de los tributos, la tendencia mayoritaria fue responder que no existen límites a ese poder que detenta el Estado; lo cual deja ver que los trabajadores de alguna forma consideran que el Estado es anárquico en la imposición tributaria y tiene señorío pleno sobre la creación, modificación e imposición tributaria.

Respecto a los ítems que recogen valores y actitudes de los miembros de una sociedad para el cumplimiento de los deberes tributarios, según las respuestas aportadas; la mayoría del conglomerado de informantes; no es capaz de cumplir voluntaria y espontáneamente las obligaciones tributarias, bien porque consideran que el Estado no hace un uso eficiente de los recursos que son recaudados vía tributación; asimismo fue marcada la tendencia en un 83% de los informantes cuando consideraron que “no es necesario el pago del tributo” lo que denota que no existe la conciencia tributaria en la sociedad, no hay convencimiento ciudadano en el deber social de coadyuvar en los gastos públicos a través

del pago de tributos sea mediante impuestos, tasas y contribuciones especiales, y enfáticamente, responden en un 90% de la matriz encuestada que no existe en Venezuela cultura tributaria, lo que equivale decir, que la opinión mayoritaria considera que no hay valores, ni principios que propendan al cumplimiento del deber social de contribución pública, y finalmente responden en un 100% de los consultados que no hay mecanismos legales eficientes que les garanticen sus derechos frente al poder del Estado en su rol de creación e imposición de tributos.

Teniendo en cuenta lo anterior, es posible aseverar que el nivel de conocimientos en torno a las garantías constitucionales que los ampara frente al poder de imposición del Estado, es bajo, por diversos motivos, no existe confianza en la actuación del Estado, se considera innecesario el pago de tributos, no observan una inversión eficiente de los recursos generados vía tributación, no hay retribución en servicios públicos una vez que se pagan los tributos, no existe ese deber social de coadyuvar con los gastos públicos por parte de la sociedad venezolana, porque se carece de los valores, principios y creencias que construyan la cultura tributaria; es decir, se evidencia que en el contexto general del ciudadano, no se fomentan valores o principios dirigidos a crear responsabilidad social para cumplir espontáneamente con su deber legal de coadyuvar al gasto público mediante el pago de tributos.

En definitiva, la investigación permitió diagnosticar un nivel de conocimiento medio con tendencia a la baja en cuanto a tópicos y mecanismos legales que amparen al ciudadano en su deber constitucional de contribución, también se evidenció, la desconfianza en la actuación del Estado, la ineficiencia en la inversión de recursos, la falta de cultura tributaria, la falta de equilibrio jurídico en la obligación tributaria, y la carencia de mecanismos legales para hacer efectiva su defensa, en caso de abusos y arbitrariedades por parte del Estado vía tributación.

## CAPÍTULO V

### CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

#### 5.1. Conclusiones

De la amplia revisión doctrinaria desplegada en el proceso de investigación se encontró que el Derecho Tributario es una ciencia, y por tanto autónoma, que se encarga del estudio jurídico de la tributación, y dicho en otras palabras, comprende todo ese conjunto de normas y principios jurídicos que regulan el tributo en sus diversos aspectos, de tal manera, que cuando abordamos la concepción doctrinaria de la ciencia del Derecho Tributario, denotamos que su entidad nuclear es el Tributo.

Por lo tanto, el Tributo se concibe como una prestación patrimonial habitualmente pecuniaria, y eventualmente en especie, establecida en la Ley y exigida por el Estado en ejercicio de su “*ius imperium*”, a toda la masa indiscriminada de ciudadanos, cuya actuación se subsuma a los supuestos de hecho previstos en la norma; dicho lo anterior, se desprenden, ciertos elementos que caracterizan jurídicamente a la figura del tributo; como prestación en dinero, basta que la prestación sea pecuniariamente valorable para que se constituya un tributo, es exigida en ejercicio del poder de imperio del Estado, siendo la coacción un aspecto que lo caracteriza ya que se prescinde de la voluntad del obligado, en virtud de una Ley, debido que no existe tributo sin ley previa que lo establezca: “*nullum tributum sine lege*”, destinada para cubrir los gastos que demanda el cumplimiento de sus fines, su cobro está fundamentado en la necesidad de generar ingresos que permitan cubrir los gastos en aras de dar satisfacción a las necesidades públicas colectivas.

El Estado en ejercicio de su poder de imperio crea los tributos, y una vez que el sujeto pasivo subsume su conducta al supuesto de hecho previsto en la norma, surge la obligación tributaria pudiendo a todo evento, originarse aquellos conflictos de intereses entre los sujetos que conforman dicha obligación, el Estado por una parte como sujeto activo y por otra parte, el sujeto pasivo. Bien, en ese discurrir de desencuentro, y falta de entendimiento, cada cual considera legítimo y adecuado exigir ciertos derechos, por lo que en el contexto del Derecho Tributario se dispone de mecanismos legales para hacer válidos dichos reclamos, a través del ejercicio de la tutela judicial efectiva.

La figura de la tutela judicial efectiva contextualizada en el ámbito tributario, se presenta como un derecho fundamental de todo contribuyente de acceder a tribunales en defensa de sus derechos, cuyo fundamento se encuentra en la Convención Americana sobre Derechos Humanos, la cual adquirió jerarquía constitucional en Venezuela; de acá que surge con claridad que el contribuyente para la determinación de sus obligaciones fiscales, tiene derecho a ser oído con las debidas garantías, a un proceso que se desarrolle dentro de un plazo razonable; a ser juzgado por un juez o tribunal competente; independiente; e imparcial.

Este derecho fundamental a la tutela judicial efectiva propugna a eliminar las trabas que impidan u obstaculizan el acceso a la jurisdicción y busca asegurar el libre acceso a los órganos jurisdiccionales para tutelar los derechos que los sujetos pasivos de la obligación tributaria reclaman, y que para fines de las presentes conclusiones, debido que existen dos corrientes que definen dicha figura, se asume la postura que la considera como un derecho amplísimo que comprende el acceso a los órganos de administración de justicia adicionalmente la garantía del debido proceso, es decir, la suma de lo previsto en el artículo 26 y 49 constitucional.

En consecuencia, se comprende como la suma de los elementos, derechos o garantías mínimas que deben existir en el proceso, garantías o derechos éstos que están contenidos en el artículo 26 y 49 constitucional, tratándose entonces, de la suma de todos los derechos constitucionales procesales unidos para proteger de manera efectiva los requerimientos hechos por los justiciables en el marco de los procesos jurisdiccionales, y como afirman Bello Tabares y Jiménez Ramos (2006), “se trata de la reunión y suma de derechos o garantías constitucionales procesales que protegen de manera efectiva los derechos reclamados judicialmente”. (p.47).

De este modo se concluye que el Estado en su poder de imperio, debe evitar el exceso en el ejercicio del poder fiscal, visto que dicha actuación puede ser considerada como una verdadera arbitrariedad y abuso de derechos frente a esa masa indiscriminada de ciudadanos; y que si bien el Estado como único y exclusivo gestor de la política pública debe establecer los medios más adecuados para la justa distribución de los ingresos públicos y con ello dar satisfacción a las necesidades públicas colectivas, en ejercicio de su potestad tributaria tanto normativa y de imposición debe actuar ajustado a Derecho siguiendo lineamientos que delimiten su actuación, es decir, que su accionar se encuentra direccionado a no actuar arbitrariamente lesionando los derechos de los particulares.

Por tanto, el Estado tiene límites en el ejercicio de su potestad tributaria, siendo los principios tributarios que a la vez sustentan el sistema tributario venezolano, que en nuestro país tienen rango constitucional, siendo válidos como garantías constitucionales del ciudadano, que a todo evento en contienda tributaria a través de la tutela judicial efectiva, pueden alegar a su favor el principio de la Legalidad, Generalidad, Igualdad, Capacidad Contributiva, Progresividad, No

Confiscatoriedad, y Justicia Tributaria; y así ha sido demostrado pacíficamente por la jurisprudencia patria

Finalmente, mediante la aplicación de la encuesta en modalidad de cuestionario, se logró diagnosticar un nivel de conocimientos medio con tendencia a la baja, en cuanto a tópicos y mecanismos legales que amparen al ciudadano en su deber constitucional de contribución, en virtud que existe una creencia arraigada de que no existe equilibrio en ese vínculo jurídico que se establece entre el Estado y el ciudadano en la obligación tributaria, y que tampoco se cuenta con mecanismos legales para su efectiva defensa en caso de abusos y arbitrariedades estatales vía tributación.

Se evidenció además que el ciudadano tiene desconfianza en la actuación del Estado en su rol de creación e imposición de tributos, por la marcada ineficiencia en la prestación de servicios públicos, ya que consideran que no hay un uso racional de los recursos tributarios, además de la carencia de acciones por parte del Estado para fomentar la cultura tributaria, es decir, se carece de acciones que propendan a la creación de valores y principios que le permitan actuar solidariamente al ciudadano que genere conciencia respecto a su deber constitucional de coadyuvar al gasto público mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones especiales, lo que contribuiría a un cambio cultural en la sociedad.

## **5.2. Recomendaciones**

- Fomentar desde la etapa de educación inicial actividades que tiendan a crear la cultura tributaria en el ciudadano, desde el mismo momento en que se inicia su etapa de formación académica.

- El Estado debe fortalecer su rol de creador de tributos mediante una eficiente actuación, lo cual se verá reflejado en la eficiente retribución que haga de los recursos que son recaudados vía tributación a través de la prestación de servicios públicos.

- Se requieren acciones contundentes por parte del Estado en la promoción y generación de cambios culturales que despierten la conciencia ciudadana para comprender su deber constitucional de contribuir con el gasto público.

- En cuanto a los aportes desde el punto de vista académico, por ser un tema de interés y de vanguardia, se recomienda abrir espacios y grupos de investigación en el área de la cultura tributaria y especialmente, abordar los siguientes aspectos, ya sea mediante trabajos, líneas de investigación o grupos de estudio:

-Una línea o grupo de investigación dedicado al estudio de los mecanismos legales que garanticen al ciudadano sus derechos y garantías constitucionales frente a las actuaciones del Estado; a fin de generar mayor confianza en el sujeto pasivo de la obligación tributaria.

-Una línea o grupo de investigación que aborde la necesidad de formar ciudadanos con valores y principios morales y éticos que propendan a la construcción de una verdadera cultura tributaria en Venezuela.

- Promover grupos de investigación dedicados al estudio y actualización jurídica en el área tributaria, abordando decisiones jurisdiccionales relacionadas con los principios tributarios, a fin de conocer su vigencia o no en el contexto socio jurídico.

## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Acuña, Yuheisy. (2013). **Tutela Judicial Efectiva y debido proceso en Venezuela**. Trabajo de Grado en la Especialidad en Derecho Procesal, Universidad Católica Andrés Bello, Caracas. Febrero.

Alvarez, Carmen y Sánchez Roslyn. (2013). **La Tutela Judicial Efectiva en el ordenamiento jurídico venezolano**. En Revista Anuario. Volumen 36, pp. 179-278. [Documento en línea]. Disponible: <http://servicio.bc.uc.edu.ve/derecho/revista/idc36/art09.pdf> [Consulta: 2019, agosto 28].

Andara Suárez, Lenín J. (2010). **Poder y Potestad Tributaria. Acerca de las competencias tributarias en la República Bolivariana de Venezuela**. Producciones Editoriales, C.A., Mérida. Venezuela.

Ander Egg, Ezequiel. (1982). **Técnicas de Investigación Social**. Editorial Humanitas. 19a. Edición. Argentina. Buenos Aires.

Arias, Fidias. (1999). **El Proyecto de Investigación**. Editorial Epísteme. Orial Ediciones, Caracas.

Arias, Fidias. (2012). **El Proyecto de Investigación: Introducción a la metodología Científica**. Quinta edición. Editorial Epísteme. Caracas, Venezuela.

Arocha, G. (2003). **El monotributo como mecanismo para incorporar pequeños contribuyentes no controlados por la administración tributaria**. Tesis para optar al título de Magíster en Gerencia Tributaria, Universidad Rafael Bellosó Chacín. Maracaibo, Venezuela.

Balestrini Acuña, Mirian. (2002). **Cómo se elabora el proyecto de investigación**. 6ta. edición. BL Consultores Asociados, Servicio Editorial. Caracas. Venezuela.

Balestrini, Mirian. (1987). **Procedimientos técnicos de la investigación documental**. Editorial Panapo, Caracas. Venezuela.

Baute, Pedro. (2005). **Estudios acerca de la prohibición constitucional de no confiscatoriedad y el derecho a la propiedad**. Venezuela: Revista Derecho Tributario N° 107. Editores.

Bello Castillo, Marilú. (2004). **Tutela Preventiva, Medidas Cautelares y su vinculación con la Tutela Judicial Efectiva**. Trabajo

**Especial de Grado, Universidad Católica Andrés Bello.** [Documento en línea]. Disponible: <http://biblioteca2.ucab.edu.ve/anexos/biblioteca/marc/texto/AAQ3950.pdf> [Consulta: 2013, julio 10].

Bello Tabares., Humberto E., y Jiménez Ramos, Dorgi D. (2006). **Tutela Judicial Efectiva y otras Garantías Constitucionales Procesales.** Segunda Edición, ampliada y puesta al día. Caracas, Venezuela. Ediciones Paredes.

Billardi, Cristian J. (2017). **Los Derechos del Hombre y su Tutela Jurídica en el Derecho Tributario y Financiero.** Universita Degli Studi Di Palermo. Dipartimento Di Giurisprudenza. [Documento en línea]. Disponible:<https://iris.unipa.it/retrieve/handle/10447/220813/398085/Tesi%20Billardi%20-%20Diritti%20Umani%20e%20Diritto%20tributario.pdf> [Consulta: 2019, septiembre 29].

Casás, José Osvaldo. (2002). **Derechos y Garantías Constitucionales del Contribuyente** (A partir del principio de reserva de ley tributaria). Buenos Aires, Argentina.

Castellano, Aleymir. (2015). **Incidencias de las prerrogativas procesales de la Administración Tributaria con respecto a la defensa del contribuyente en la jurisdicción contenciosa tributaria en Venezuela.** Tesis para optar al título de Especialista en Gerencia Tributaria. Faces. Universidad de Carabobo, Venezuela. [Documento en línea]. Disponible:<http://mriuc.bc.uc.edu.ve/bitstream/handle/123456789/1849/acastellano.pdf?sequence=1> [Consulta: 2019, septiembre 29].

Collado Yurritia, Miguel A. y otros (2007). **Derecho Tributario Parte General, Concepto y Contenido del derecho tributario financiero. El derecho tributario.** Atelier Libros Jurídicos; Segunda edición; Barcelona.

Díaz, V. (2004). **La Garantía Constitucional de la Tutela Judicial Efectiva y las Prerrogativas Fiscales de Índole Procesal en el Contencioso Tributario Venezolano.** Ponencia presentada en la Séptimas Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario. Editorial de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT). Caracas. Noviembre.

Dirección Ejecutiva de la Magistratura (2008). **Modernización y la DEM. Juris 2000. El Modelo Organizacional.** [Documento en línea]. Disponible: [www.dem.gob.ve](http://www.dem.gob.ve). [Consulta: 2018, octubre 10].

Dueñas Ruiz, Oscar José. (2008). **Lecciones de Hermenéutica Jurídica**. Universidad del Rosario. Facultad de Jurisprudencia. Cuarta Edición. Editorial Universidad del Rosario.

Fraga Pittaluga, Luis. (2006). **Principios Constitucionales de la Tributación. Jurisprudencia**. Fraga Sánchez y Asociados. Caracas, Venezuela.

Galvis Artega, Javier A. (2019). **El debido proceso en materia tributaria frente al régimen de responsabilidad objetiva**. Revista de Derecho Fiscal. Colombia, Nro. 14. pp.121-142. Enero-Junio. [Documento en línea]. Disponible: <https://revistas.uexternado.edu.co/index.php/fiscal/article/download> [Consulta: 2019, septiembre 20].

García Leal, Laura. (2003). **El debido proceso y la tutela judicial efectiva**. Revista Frónesis, Caracas, Volumen 10, Nro. 3. pp.105-116. Diciembre. [Documento en línea]. Disponible: [http://ve.scielo.org/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S1315-62682003000300005&lng=es&tlng=es](http://ve.scielo.org/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1315-62682003000300005&lng=es&tlng=es). [Consulta: 2019, septiembre 20].

Giuliani Fonrouge, Carlos. (1993). **Derecho Financiero**. Buenos Aires. Editado por Ediciones DePalma.

Giannini, Massimo Severo. (1965). **Curso de Derecho Administrativo**. Milán, Italia.

González, Dario (s/f). **La Política Tributaria Heterodoxa en los países de América Latina**. [Documento en línea]. Disponible: [http://www.cepal.org/ilpes/noticias/paginas/4/29744/Dario\\_Gonzalez\\_La politicaTributaria\\_Heterodoxa\\_en\\_los\\_paises\\_de\\_AL.pdf](http://www.cepal.org/ilpes/noticias/paginas/4/29744/Dario_Gonzalez_La_politicaTributaria_Heterodoxa_en_los_paises_de_AL.pdf) [Consulta: 2013, julio 10].

Guevara, Eduardo. (2004). **Facultades de la Administración Tributaria y Derechos y Garantías de los Contribuyentes**. VII Jornadas venezolanas de Derecho Tributario. Caracas.

Hernández R., Fernández C. y Baptista P. (2003). **Metodología de la investigación**. México, Editorial McGraw-Hill interamericana Editores, S.A. de C.V.

Hernández, Sampieri y Baptista P. (2010). **Metodología de la investigación**. 5ta. Edición. Editorial Mc Graw Hill. México, D. F.

Hurtado, Iván y Toro, Josefina. (2001). **Paradigmas y Métodos de Investigación en tiempos de cambios**. 4ta. Edición. Valencia, Carabobo: Epísteme Consultores Asociados.

Jarach, Dino. (1980). **Curso de Derecho Tributario**. Tercera Edición totalmente reestructurada y ampliada. Buenos Aires: Argentina. Ediciones CIMA.

Louza Scognamiglio, Laura. (2012). **Notas sobre el Sistema de Justicia y el Poder Judicial en Venezuela**. Acceso a la Justicia.Org. [Consulta: 2013, julio 14].

Masbernath, P., Billardi, C., Fernández A., Sánchez H. Miguel A. (2012). **Perspectivas para la construcción de una dogmática sobre los principios materiales de la tributación en Chile a partir de los ordenamientos de Italia, España y Argentina**. Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso XXXIX. Valparaíso, Chile, 2012, 2do Semestre. Pp. 475 – 517. [Documento en línea]. Disponible: <https://scielo.conicyt.cl/pdf/rdpucv/n39/a17.pdf> [Consulta: 2019, septiembre 30].

Medina, María del R. (2017). **Solve et Repete y su incidencia en el derecho del obligado tributario a la tutela judicial efectiva**. [Documento en línea]. Disponible: [revistas.unne.edu.ar > index.php > rfd > article > download](http://revistas.unne.edu.ar/index.php/rfd/article/download). [Consulta: 2019, septiembre 02].

Moya Millán, Edgar. (2009). **Elementos de Finanzas Públicas y Derecho Tributario**. Sexta Edición. Mobilibros, Caracas.

Neumark, Fritz. (1994). **Principios de la imposición**, 2ª. edición, Madrid, Ed. Instituto de Estudios Fiscales del Ministerio de Hacienda.

Palacios M., Leonardo. (2008). **Breves consideraciones sobre la procedencia de trasladar el Impuesto a las transacciones Financieras de las personas jurídicas y entidades económicas sin personalidad jurídica**. Venezuela: Revista Derecho Tributario N° 118. LegisEditores.

Pérez de Ayala, José L. y González, Eusebio. (1991). **Curso de Derecho Tributario**. Editorial Edersa: Madrid.

Pérez R., J. (1996). **Explicación de la técnica de los impuestos**. Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas, S.A.

Perozo, Javier, y Montaner Jessica. (2007). **Tutela Judicial Efectiva en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela**. En: Frónesis. Revista de Filosofía Jurídica, Social y Política Instituto de Filosofía del Derecho Dr. J.M. Delgado Ocando. Universidad del Zulia. Disponible: <http://revistas.luz.edu.ve/index.php/frone/article/viewFile/1798/1744> [Consulta: 2019, julio 10].

Rodríguez de Sanoja, Luisa. (2009). **Actividad Financiera del Sector Público en Venezuela**. 2da. Edición. Biblioteca de Ciencias Económicas y Sociales. Universidad de Carabobo.

Sainz de Bujanda, Fernando. (1993). **Lecciones de Derecho Financiero**. Madrid. Universidad Complutense de Madrid.

Sesma Sánchez, Begoña. (2014) **La Tutela Judicial en el ámbito tributario. Discurso de ingreso como académica correspondiente en la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación del Principado de Asturias**. Marzo. Universidad de Oviedo. España. [Documento en línea]. Disponible: [www.academiaasturianadejurisprudencia.com](http://www.academiaasturianadejurisprudencia.com) [Consulta: 2019, septiembre 02].

Tamayo y Tamayo, Mario. (2003). **El Proceso de la Investigación Científica**. México: Editorial Limusa.

Tozzini, Gabriela I. (2002) **A propósito de la tutela judicial efectiva en materia tributaria y de la división de poderes. Ley 2002-E288. España**. [Documento en línea]. Disponible: <http://www.saij.gov.ar/gabriela-ines-tozzini-proposito-tutela-judicial-efectiva-materia-tributaria-division-poderes-dasj060035-2002/123456789-0abcdefg5300-60jsanirtcod> [Consulta: 2019, septiembre 02].

Torres Vásquez, Aníbal. (2001). **Introducción al Derecho. Teoría General del Derecho**. Segunda Edición. Editorial Temis, Bogotá, Colombia.

Universidad de Carabobo (2004). **Normativa para los trabajos de investigación de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad de Carabobo**. Bárbula. Venezuela.

Valdés Costa, Ramón. (1996). **Curso de Derecho Tributario**. Editorial Temis S.A. Santa Fe de Bogotá.

Valencia Cárdenas, María A. (2015). **Incidencias de las prerrogativas procesales de la Administración Tributaria con respecto a la defensa del contribuyente en la jurisdicción contenciosa tributaria en Venezuela**. Tesis para optar al título de Magíster en Derecho Tributario. Universidad de Cuenca, Facultad de Jurisprudencia, Ecuador. Abril. [Documento en línea]. Disponible: <https://docplayer.es/58769840-Universidad-de-cuenca-facultad-de-jurisprudencia-escuela-de-derecho-el-regimen-tributario-y-el-garantismo-constitucional-en-el-ecuador.html> [Consulta: 2019, septiembre 29].

## REFERENCIAS NORMATIVAS

**Carta Democrática Interamericana.** (2001). Lima, Perú. 11 de septiembre.

**Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.** (2000). Gaceta Oficial Nro. 5.453 del 24 de marzo de 2000. Segunda Versión.

**Convención Americana Sobre Derechos Humanos** (1969). Suscrita por la República de Venezuela el 22 de Noviembre de 1969, entró en vigor el 18 de Julio de 1978, Gaceta Oficial de la República de Venezuela No. 31.256 del 14 de junio de 1977.

**Código Orgánico Tributario.** (2014). Gaceta Oficial Nro. 6.152 Extraordinario de fecha: 18 de noviembre.

**Declaración Universal de los Derechos Humanos.** (1948). Asamblea General de la ONU. Resolución 217A (III). 10 de diciembre.

**Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (1976).** Adoptado y abierto a la firma, ratificación y adhesión por la Asamblea General en su Resolución 2200 A (XXI), de 16 de diciembre de 1966. Entrada en vigor: 23 de marzo de 1976.

Sentencia Nro. 499 de Tribunal Supremo de Justicia - Sala Constitucional de 30 de Junio de 2016. Exp. N° 15-0161. Magistrada Ponente: Carmen Zuleta de Merchán.

Sentencia No. 998 de Tribunal Supremo de Justicia- Sala Constitucional 2016. Magistrado Ponente: Arcadio Delgado Rosales. Expediente número 2016-0181

Sentencia Nro. 01146 de Tribunal Supremo de Justicia - Sala Político Administrativa de 3 de Noviembre de 2016. Exp. N° 2014-0874. Magistrada Ponente: María Carolina Ameliach Villarroel.

Sentencia Nro. 00771 de Tribunal Supremo de Justicia - Sala Político Administrativa de 1 de Julio de 2015. Exp. N° 2009-0510. Magistrada Ponente: María Carolina Ameliach Villarroel.

Sentencia Nro. 00719 de Tribunal Supremo de Justicia - Sala Político Administrativa de 19 de Julio de 2016. Exp. N° 2015-0300. Magistrada Ponente: María Carolina Ameliach Villarroel.

Sentencia definitiva Nro. 022/2015 del Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario. Asunto: KP02-U-2012-000115.

## **ANEXOS**



UNIVERSIDAD DE CARABOBO  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS Y SOCIALES  
DIRECCIÓN DE POSTGRADO  
ESPECIALIZACIÓN EN GERENCIA TRIBUTARIA  
CAMPUS BÁRBULA



## CUESTIONARIO

Este instrumento tiene como finalidad obtener información con relación al trabajo de investigación titulado: **“LA TUTELA JUDICIAL EFECTIVA EN EL DERECHO TRIBUTARIO VENEZOLANO”**.

Su colaboración contribuye a la realización del trabajo realizado por la abogada Tania Bencomo. El cuestionario es personal y confidencial, deberá responder en forma anónima. Es de suma importancia su colaboración y sinceridad al responder las preguntas.

### Instrucciones:

❖ Lea cuidadosamente cada una de las siguientes preguntas, en ellas conseguirá tres (03) opciones de respuesta que le permitirán expresar su opinión con respecto a cada una de estos planteamientos.

❖ Seleccione la respuesta que se ajuste más a su criterio y ubíquela en la columna correspondiente. Marque con una equis “X” su elección.

No deje ninguna pregunta sin contestar.

Si tiene alguna duda, pregunte al encuestador.

**Gracias por su colaboración.**

**1.- Conocer el grado de conocimiento que tienen los ciudadanos acerca de las garantías constitucionales que los amparan frente al poder impositivo del Estado.**

| <b>PLANTEAMIENTOS:</b>                                                                                                                                            | <b>SI</b> | <b>NO</b> | <b>NO SABE</b> |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|-----------|----------------|
| 1. ¿Sabía usted que el Estado debe establecer una justa distribución de la cargas públicas cuando impone el tributo?                                              |           |           |                |
| 2. ¿Sabía usted que si usted recibe mayor ingreso, será mayor el pago de su tributo?                                                                              |           |           |                |
| 3. ¿Sabía usted que los Tributos deben estar establecidos en la Ley, de lo contrario son nulos?                                                                   |           |           |                |
| 4. ¿Sabía usted que los tributos pueden ser confiscatorios?                                                                                                       |           |           |                |
| 5. ¿Sabía usted que si un tributo es ilegal usted pueden recurrir a un órgano del Estado para hacer el reclamo?                                                   |           |           |                |
| 6. ¿Sabía usted que existen principios constitucionales que amparan al ciudadano frente a las arbitrariedades del Estado?                                         |           |           |                |
| 7. ¿Cree usted que exista una relación de equilibrio entre Estado y el Ciudadano en el ámbito tributario?                                                         |           |           |                |
| 8. ¿Cree usted que existan límites al ejercicio del poder del Estado de crear e imponer tributos a los ciudadanos?                                                |           |           |                |
| 9. ¿Usted considera justo y necesario el pago de los tributos?                                                                                                    |           |           |                |
| 10. ¿Usted considera que el Estado hace uso eficiente de los recursos recaudados mediante el tributo?                                                             |           |           |                |
| 11. ¿Usted considera que en Venezuela existen valores y cultura para cumplir con los deberes tributarios?                                                         |           |           |                |
| 12. ¿Usted considera que existen mecanismos legales eficientes que garantizan los derechos del ciudadano frente a la imposición del tributo por parte del Estado? |           |           |                |