

# EL PRINCIPIO DE LA LEGALIDAD TRIBUTARIA

**Luis Fraga-Pittaluga**

*Expofesor del postgrado en Derecho Financiero de la UCAB*

*Resumen: El presente trabajo analiza el concepto, el origen y las consecuencias del principio de legalidad en materia tributaria, como límite explícito para la creación de los tributos y la regulación de sus elementos estructurales fundamentales, es decir, del hecho imponible, la base imponible, la tarifa y el sujeto pasivo, así como otras materias que sólo la ley puede y debe regular.*

*Palabras Clave: Principio de legalidad. Tributación. Ley formal. Ley material. Hecho imponible.*

*Summary: This paper analyzes the concept, the origin and the consequences of the legality principle of taxes, as an explicit limit for the creation of taxes and the regulation of its fundamental structural elements, that is, of the taxable event, the taxable base, the rate and the taxpayer, as well as other matters that only the formal law can and should regulate.*

*Key Words: Principle of legality. Taxation. Formal law. Material law. Taxable event.*

Recibido: 03 de junio de 2020    Aceptado: 07 de julio de 2020



## SUMARIO

### Introducción

- I. Definición
  - II. Breve reseña histórica
  - III. Principio de la Legalidad y Reserva Legal Capítulo
  - IV. Elementos del Tributo Afectados por la Reserva de Ley
  - V. Fraude a la Reserva Legal Tributaria
  - VI. Ley Formal o Material
  - VII. Garantía Constitucional
  - VIII. Principio de Legalidad Tributaria y Leyes Constitucionales
- Bibliografía

## I. INTRODUCCIÓN

El Estado está dotado de una prerrogativa exorbitante que es el poder público, el cual puede ser definido como el poder de creación e imposición unilateral de normas, obligaciones, deberes y cargas en cabeza de los ciudadanos y de fijación de límites y restricciones al ejercicio de los derechos por parte éstos, con fundamento y en el marco de la Constitución y las leyes (artículo 137 de la Constitución), siempre y en todo caso con sujeción al principio de responsabilidad (artículos 139 y 140 de la Constitución). Dice el profesor Allan Brewer-Carías que el poder público es una potestad del Estado, una situación jurídica general, de rango constitucional, que tienen los órganos del Estado para actuar o que tienen los sujetos de derecho que conforman el Estado para actuar en la consecución de sus fines.<sup>1</sup>

Dentro de ese poder de creación e imposición unilateral de normas, obligaciones, deberes y cargas en cabeza de los

---

1 BREWER CARÍAS, A. *Instituciones Políticas y Constitucionales*. UCAT-EJV, Caracas-San Cristóbal, 1985, T.I, p.356.

ciudadanos, existe una especie de poder que es el *financiero*, el cual consiste en la facultad de establecer un sistema de ingresos y gastos capaces de sufragar y asegurar la consecución de los fines del Estado. Sobre este particular el Profesor José Juan Ferreiro Lapatza, señala que: “El poder financiero no es más que una manifestación del poder soberano. El poder soberano, en cuanto se refiere a la actividad financiera recibe el nombre de poder financiero. La actuación del poder financiero puede ser contemplada en dos planos distintos. En primer lugar, en un plano abstracto en relación con una colectividad de sujetos indeterminados frente a los que se desarrolla. Significa entonces emanación de normas jurídicas que disciplinan los ingresos y gastos del Estado y demás entes públicos. Y, en segundo lugar, en un plano concreto, significa aplicación efectiva de esas normas jurídicas.”<sup>2</sup>

Dentro del poder financiero, se encuentra el *poder tributario*. El poder tributario es la facultad que otorga la Constitución a los entes político-territoriales que estructuran el Estado, para que a través de sus cuerpos legislativos creen tributos destinados a gravar las materias que la propia Carta Fundamental les asigna, siempre con sujeción absoluta a la Constitución y a las leyes.

En el sistema constitucional venezolano, el poder tributario del Estado (*lato sensu*) tiene su origen y fundamento en los artículos 133, 156, 164, 167, 168, 179 y 180 de la Constitución. En particular, el artículo 133 dispone que: “Toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley”. El resto de las normas citadas organizan y distribuyen el poder tributario, asignando la parcela que corresponde a cada uno de los entes político-territoriales que vertebran el Estado venezolano.

---

2 FERREIRO LAPATZA, J.J. *Curso de derecho financiero español*. Marcial Pons, Madrid, 1996, pp.81-82.

Según Pérez Royo en la doctrina tradicional el concepto de poder tributario, o de soberanía tributaria, venía considerado como el fundamento o justificación del tributo, institución que se consideraba asentada en la posición de supremacía inherente a la propia existencia del Estado, pero que esa concepción no es válida hoy día, en primer lugar porque el poder tributario no puede ser considerado como el fundamento de la imposición, pues éste se encuentra en el deber de contribuir establecido en la Constitución; ni se puede hablar tampoco de un poder inherente al Estado por su simple existencia. Dice el autor español que el poder tributario, como los restantes poderes o potestades públicos, existe jurídicamente sólo en virtud de la Constitución y dentro de los límites establecidos por ésta<sup>3</sup>.

Si bien es cierto que la Constitución confiere al Estado el poder de crear tributos, resulta que el ejercicio de este apoderamiento sólo es posible a través de la ley. El artículo 133 de la Constitución no es suficiente para soportar la exigencia de obligación tributaria alguna si ésta no ha sido previamente establecida por la ley. Por esa razón es que la norma se refiere de manera expresa y clara al pago de impuestos, tasas y contribuciones “...que establezca la ley”. El deber de contribuir está indisolublemente ligado al consentimiento del tributo, y este *consentimiento* es prestado por los ciudadanos a través de sus representantes en los cuerpos legislativos mediante las leyes dictadas al efecto. De allí que la doctrina más autorizada afirme con toda razón que: “El vínculo entre el Estado y el contribuyente es una relación jurídica y no una relación de poder”.<sup>4</sup>

Veamos entonces cuál es el concepto, el origen, el contenido y alcance del principio de legalidad tributaria.

---

3 PÉREZ ROYO, F. *Derecho financiero y tributario*. Parte General. Civitas, Madrid, 1996, Sexta Edición, pp.46-47.

4 VALDES COSTA, R. *Curso de Derecho Tributario*. Depalma, Temis, Marcial Pons, Buenos Aires, Santa Fé de Bogotá, Madrid, 1996, p.295.

## I. DEFINICIÓN

Sólo a la ley corresponde la creación de los tributos y la definición de todos y cada uno de los elementos estructurales del mismo. Esta es la conquista más grande del Derecho tributario frente a cualquier intento del Estado de usar el poder exactor como instrumento de gobierno.

El principio de reserva legal tributaria, previsto en el artículo 317 de la Constitución, es desarrollado por el artículo 3 del Código Orgánico Tributario, según el cual sólo a las leyes corresponde regular, con sujeción a las normas generales de dicho 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. Para reafirmar la reserva legislativa, el párrafo segundo de esta norma señala que en ningún caso se podrá delegar la definición y fijación de los elementos integrantes del tributo, así como las demás materias señaladas como de reserva legal.

Otras importantes leyes reproducen el principio de la reserva legal tributaria, como ocurre con la Ley Orgánica del Poder Público Municipal<sup>5</sup>, la Ley Orgánica de la Administra-

---

5 "Artículo 163: No podrá cobrarse impuesto, tasa, ni contribución municipal alguna que no esté establecido en ordenanza. Las ordenanzas que regulen los tributos municipales deberán contener:  
1. La determinación del hecho imponible y de los sujetos pasivos.

ción Pública<sup>6</sup> y la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos.<sup>7</sup>

La reserva legal tributaria es entre otras cosas una de las manifestaciones más importantes del principio de separación de poderes, en aquellos países donde tal separación existe. Además, el ejercicio del poder tributario a través de la ley, asegura que los ciudadanos participen efectivamente en el cumplimiento del deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, dentro de unos límites prefijados y claros, que aseguran el disfrute de las libertades públicas y en particular de aquellas que son consustanciales al Estado Social de Derecho.

- 
2. La base imponible, los tipos o alícuotas de gravamen o las cuotas exigibles, así como los demás elementos que determinan la cuantía de la deuda tributaria.
  3. Los plazos y forma de la declaración de ingresos o del hecho imponible.
  4. El régimen de infracciones y sanciones. Las multas por infracciones tributarias no podrán exceder en cuantía a aquéllas que contemple el Código Orgánico Tributario.
  5. Las fechas de su aprobación y el comienzo de su vigencia.
  6. Las demás particularidades que señalen las leyes nacionales y estatales que transfieran tributos. Los impuestos, tasas y contribuciones especiales no podrán tener como base imponible el monto a pagar por concepto de otro tributo.”
- 6 “Artículo 88: El ejercicio de la potestad reglamentaria corresponde a la Presidenta o Presidente de la República, en Consejo de Ministros, de conformidad con la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela y la ley. Los reglamentos no podrán regular materias objeto de reserva de ley, ni infringir normas con dicho rango. Además, sin perjuicio de su función de desarrollo o colaboración con respecto a la ley, no podrán tipificar delitos, faltas o infracciones administrativas, establecer penas o sanciones, así como tributos, cánones u otras cargas o prestaciones personales o patrimoniales de carácter público.”
- 7 “Artículo 10. Ningún acto administrativo podrá crear sanciones, ni modificar las que hubieran sido establecidas en las leyes, crear impuestos u otras contribuciones de derecho público, salvo dentro de los límites determinados por la ley.”

Dice el autor argentino Rodolfo Spisso<sup>8</sup> que la obediencia que las personas prestan a los gobernantes se basa racionalmente en la creencia de que éstos gobiernan en nombre de la ley y conforme a sus prescripciones. Por eso es que la finalidad del principio de la legalidad es en definitiva afianzar la seguridad jurídica, mediante la predeterminación de las conductas debidas, de modo que tanto los gobernados como los gobernantes sepan a qué atenerse al conocer de antemano qué es lo que tienen que hacer y de qué conductas deben abstenerse.<sup>9</sup>

Para Rodríguez Bereijo el principio de la reserva legal tributaria, en su formulación más genérica, preconstituye la plasmación jurídica del principio político del imperio o primacía de la Ley<sup>10</sup>, que es la expresión popular manifestada a través del cuerpo representativo que integra el Poder Público: El Poder Legislativo. De allí que el mismo represente de alguna forma al más antiguo principio político de la autoimposición o del consentimiento de los impuestos por los representantes de los contribuyentes.

Según Pérez Royo, este principio tiene una función de garantía y de seguridad jurídica frente a las intromisiones arbitrarias del Estado en la esfera de la libertad y la propiedad privada y una función política de asegurar la democracia mediante la participación de los ciudadanos en el establecimiento del sistema tributario<sup>11</sup>, mediante el cual se da cumpli-

---

8 SPISSO, R. *Derecho Constitucional Tributario*. Depalma, Buenos Aires, 1993, p. 187.

9 Ib. ib.

10 RODRÍGUEZ BEREIJO, A. Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española". *Revista Española de Derecho Financiero*. Civitas, Madrid, 1998, p. 598.

11 PÉREZ ROYO, F. *Derecho Financiero y Tributario*. Civitas, Madrid, 1996, Sexta Edición, pp. 41-46.



miento al deber de solidaridad de coadyuvar al sostenimiento de los gastos públicos.

El principio de la reserva legal tributaria tiene pleno reconocimiento en muchos ordenamientos jurídicos, así lo revela la lectura de las Constituciones de Bélgica<sup>12</sup>, Corea del Sur<sup>13</sup>, Costa Rica<sup>14</sup>, Ecuador<sup>15</sup>, España<sup>16</sup>, Estados Unidos<sup>17</sup>, Finlandia<sup>18</sup>,

---

12 Artículo 170: " § 1er. Aucun impôt au profit de l'État ne peut être établi que par une loi. "

13 Artículo 38: "All citizens shall have the duty to pay taxes under the conditions as prescribed by Act." [http://korea.na.go.kr/res/low\\_01\\_read.jsp](http://korea.na.go.kr/res/low_01_read.jsp).

14 Artículo 121: "Además de las otras atribuciones que le confiere esta Constitución, corresponde exclusivamente a la Asamblea Legislativa: (omissis). 13) Establecer los impuestos y contribuciones nacionales, y autorizar los municipales." <http://www.latinlaws.com/country/Costa%20Rica/constitution>.

15 Artículo 301: "Sólo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos. Sólo por acto normativo de órgano competente se podrán establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones. Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley". <http://www.latinlaws.com/country/Ecuador/constitution>.

16 Artículo 133.1: "La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley". <http://www.boe.es/aeboe/consultas/enlaces/documentos/ConstitucionCASTELLANO.pdf>.

17 "Section 8. The Congress shall have the power to lay and collect taxes, duties, imposts and excises, to pay debts and provide for the common defense and general welfare of the United States; but all duties, imposts and excises shall be uniform throughout the United States ". <http://www.law.cornell.edu/constitution/>

18 "Section 81 - State taxes and charges: The state tax is governed by an Act, which shall contain provisions on the grounds for tax liability and the amount of the tax, as well as on the legal remedies available to the persons or entities liable to taxation. The general criteria governing the charges to be levied on the official functions, services and other activities of State authorities and on the amount of the charges are laid down by an Act." [http://www.om.fi/uploads/54begu60narbnv\\_1.pdf](http://www.om.fi/uploads/54begu60narbnv_1.pdf).

Francia<sup>19</sup>, India<sup>20</sup>; Italia<sup>21</sup>; Japón<sup>22</sup>, Perú<sup>23</sup>; Rusia<sup>24</sup>; Suiza<sup>25</sup>, sólo para nombrar algunas.

## II. BREVE RESEÑA HISTÓRICA

En la pradera de Runnymede, entre Windsor y Staines, el 15 de junio del decimoséptimo año de su reinado (1215 AD), Juan sin Tierra, Rey de Inglaterra, Señor de Irlanda, Duque de Normandía y Aquitania y Conde de Anjou, promulgó la *Carta Magna* y estableció en ella, entre otras cosas, el antecedente más remoto que se conoce del principio de la legalidad tributaria: “XXII.- No se podrá exigir ‘fonsadera’<sup>26</sup> (*‘scutage’*) ni ‘auxilio’ (*‘aid’*) en nuestro Reino *sin el consentimiento general*, a menos que fuere para el rescate de nuestra persona, para armar caballero

- 
- 19 Artículo 34: “ La loi fixe les règles concernant : (omissis) – l’assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures...”. [http://www.assemblee-nationale.fr/connaissance/constitution.asp#titre\\_4](http://www.assemblee-nationale.fr/connaissance/constitution.asp#titre_4).
- 20 Artículo 265: “Taxes not to be imposed save by authority of law.” <http://lawmin.nic.in/coi/contents.htm>.
- 21 Artículo 23: “Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge”. <http://www.governo.it/Governo/Costituzione/principi.html>.
- 22 Artículo 30: “The people shall be liable to taxation as provided by law”. <http://www.sangiin.go.jp/eng/law/index.htm>.
- 23 Artículo 74: “Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo.” <http://www.latinlaws.com/country/Peru/constitution>.
- 24 Artículo 57: “Everyone shall be obliged to pay the legally established taxes and dues. Laws introducing new taxes or deteriorating the position of taxpayers may not have retroactive effect”. <http://www.constitution.ru/en/10003000-01.htm>.
- 25 Artículo 164 : “Législation: 1 Toutes les dispositions importantes qui fixent des règles de droit doivent être édictées sous la forme d’une loi fédérale. Appartiennent en particulier à cette catégorie les dispositions fondamentales relatives: (omissis) d. à la qualité de contribuable, à l’objet des impôts et au calcul du montant des impôts.” <http://www.admin.ch/ch/f/rs/1/101.fr.pdf>.
- 26 Según el Diccionario de la Real Academia: “Tributo que se pagaba para atender los gastos de la guerra.” [www.rae.es](http://www.rae.es)

a nuestro hijo primogénito y para casar (una sola vez) a nuestra hija mayor. Con este fin solo se podrá establecer un ‘auxilio’ razonable y la misma regla se seguirá con las ‘ayudas’ de la ciudad de Londres” (Cursivas nuestras).

Las “ayudas” feudales a las que se refiere la Carta Magna de 1215 son el equivalente de los tributos actuales. Desde que se sientan las bases del constitucionalismo moderno y en particular del modelo democrático del Estado occidental, se establece que los tributos no pueden ser exigidos sino con el “consentimiento general” y éste se alcanza en asamblea o parlamento.

En Francia, desde los primeros Estados Generales de 1314, se estableció la necesidad de que los representantes del pueblo dieran su *consentimiento* para la creación de los impuestos. Aunque se trató de una maniobra de la monarquía para tener acceso a ingresos distintos a los generados por las posesiones del rey, no hay duda que este fue un aporte trascendental para la teoría del consentimiento del impuesto y el principio de la reserva legal tributaria<sup>27</sup>. De hecho, los últimos Estados

---

27 La institución de los Estados Generales, que reunía en asamblea al clero, la nobleza y la burguesía, fue creada en 1302 por el Rey de Francia Felipe IV (*Philippe le Bel*) para dar una aparente legitimidad a sus decisiones en reacción contra la bula papal *Ausculta Fili*, del 5 de diciembre de 1301, en la cual el Papa Bonifacio VIII reprobó al Rey por no haber tomado en cuenta la bula *Clericis Laicos* (24 de febrero de 1296), que prohibía, bajo pena de excomuniación, que las autoridades temporales cobrasen o recibiesen impuestos del clero sin una autorización previa del Papa. Mientras que conforme a la tradicional regla “el rey debe vivir de lo suyo” (“*le roi doit vivre du sien*”), es decir, que la monarquía debía sostenerse con el producto de sus dominios, el nuevo rol asumido por los reyes de Francia, a partir de Luis VI, condujo a la crónica insuficiencia de estos ingresos para atender las necesidades del reino. Frente a ese problema, los reyes de Francia a partir de Felipe IV, reunieron los Estados Generales a fin de facilitar la recaudación de impuestos y obtener ingresos anticipados, principalmente para financiar las guerras. Si bien en un principio el impuesto tuvo un carácter extraordinario y provisorio, rápidamente devino consentido y permanente. Vid. ARDANT, G. *Histoire de l'impôt*. Fayard, Paris, 1971/BOUVIE, M. *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*. L.G.D.J., Paris, 2010, 10e édition./SCORDIA, L. “*Le roi doit vivre du sien*” *La théorie de l'impôt en*

Generales del *Ancien Régime* que fueron convocados por Louis XVI para el 1 de mayo de 1789 y que serían el primer paso de la Revolución Francesa, tuvieron por objeto discutir la situación financiera del reino y por ende la necesidad de elevar los impuestos.<sup>28</sup>

En la Petición de Derechos (*Petition of Rights*) del 7 de junio de 1628, los Lores espirituales y temporales y los comunes ingleses reunidos en Parlamento recordaron “muy humildemente a nuestro soberano y señor el Rey” que se declaró y decretó por una ley promulgada bajo el reinado de Eduardo I, y conocida con el nombre de *statutum de tallagio non concedendo* del 6 de marzo de 1306, que el Rey o sus herederos no impondrían ni percibirían impuesto o subsidio alguno sin el consentimiento de los arzobispos, obispos, condes, varones, caballeros, burgueses y otros hombres libres de los ayuntamientos de este Reino.<sup>29</sup>

---

France. (XIIIe-XVe siècles). Institut d'Études Augustiniennes, Série Moyen Âge et Temps Modernes, Paris, 2005.

28 Texto de la convocatoria a los Estados Generales por parte del Rey Louis XVI: “De par le Roi, Notre aimé et féal. Nous avons besoin du concours de nos fidèles sujets pour Nous aider à surmonter toutes les difficultés où Nous Nous trouvons relativement à l'état de Nos finances, et pour établir, suivant nos vœux, un ordre constant et invariable dans toutes les parties du gouvernement qui intéressent le bonheur de nos sujets et la prospérité de Notre royaume. Ces grands motifs Nous ont déterminé à convoquer l'Assemblée des États de toutes les provinces de notre obéissance, tant pour Nous conseiller et Nous assister dans toutes les choses qui seront mises sous nos yeux, que pour Nous faire connaître les souhaits et doléances de nos peuples, de manière que par une mutuelle confiance et par un amour réciproque entre le souverain et ses sujets, il soit apporté le plus promptement possible un remède efficace aux maux de l'État, que les abus de tous genre soient réformés et prévenus par de bons et solides moyens qui assurent la félicité publique et qui nous rendent à Nous particulièrement, le calme et la tranquillité dont Nous sommes privés depuis si longtemps. Donné à Versailles, le 14, janvier 1789.” (Cursivas nuestras).

29 Para algunos esta Ley tuvo su origen en la *Confirmatio Cartarum* promulgada por Eduardo I el 5 de noviembre de 1297, para reafirmar la *Carta Magna* y en particular el principio de la imposición por consentimiento. Vid. EDWARDS, J.G. *The English Historical Review*. Oxford University Press, Vol. 58, No. 231 (Jul., 1943), pp. 273-300.

Luego, en la Declaración de Derechos (*Bill of Rights*) del 13 de febrero de 1689, dirigida por los Lores espirituales y temporales y los Comunes ingleses, reunidos en Westminster, a Guillermo Príncipe de Orange, estos establecieron que: “toda cobranza de impuesto en beneficio de la Corona, o para su uso, so pretexto de la prerrogativa real, sin consentimiento del Parlamento, por un período de tiempo más largo o en forma distinta de la que ha sido autorizada, es ilegal” (artículo IV).

En la proclama independentista de las 13 Colonias Británicas en América (origen de los Estados Unidos de América), se estableció que no se pagarían tributos sin representación (*no taxation without representation*)<sup>30</sup>, lo que luego quedó plasmado en el artículo 1, sección 8, primer párrafo, de la Constitución Norteamericana de 1787 y permanece inalterado hasta el presente.<sup>31</sup>

La Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789, estableció en su artículo XIV que los ciudadanos tienen el derecho de comprobar, por sí mismos o a través de sus representantes, la necesidad de la contribución pública, de aceptarla libremente, de vigilar su empleo y de determinar su prorrata, su base, su recaudación y su duración.<sup>32</sup>

30 Después de la guerra de los Siete Años el gobierno británico decidió organizar sus dominios americanos en forma de imperio comenzando por Canadá. Debido a los altos costos soportados por la guerra la Corona Británica necesitaba más recursos y el tory George Greenville, bajo el reinado de Jorge III, tomó la iniciativa de incrementar las cargas fiscales, creándose entonces un impuesto aduanero sobre el azúcar y sobre las melazas que ingresaban en las colonias (1764) y la Stamp Act que disponía el uso de papel sellado en todos los documentos legales (1765).

31 “Section 8. The Congress shall have the power to lay and collect taxes, duties, imposts and excises, to pay debts and provide for the common defense and general welfare of the United States; but all duties, imposts and excises shall be uniform throughout the United States”.

32 “ Article XIV: Tous les Citoyens ont le droit de constater, par eux-mêmes ou par leurs Représentants, la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement, d’en suivre l’emploi et d’en déterminer la quotité, l’assiette, le recouvrement et la durée ”. Vid. <http://www.assemblee-nationale.fr>.

Expresa el Profesor Brewer-Carías que: “Este principio ha existido a través de todas las constituciones nacionales y atiende al clásico aforismo *Nullum tributum sine lege*”<sup>33</sup>, y en efecto es así, pues en Venezuela, desde la Constitución Federal de 1811, la reserva legal tributaria fue establecida con toda claridad y contundencia como un principio fundamental de nuestro sistema jurídico, en los artículos 5, 71 y 166 de aquella Carta Fundamental:

**“Artículo 5.-** Sólo las leyes sobre contribuciones, tasas e impuestos están exceptuadas de esta regla. Éstas no pueden tener principio sino en la Cámara de Representantes; quedando al Senado el derecho ordinario de adicionarlas, alterarlas o rehusarlas.”

**“Artículo 71.-** El Congreso tendrá pleno poder y autoridad:

(omissis)

6. De establecer y percibir toda suerte de impuestos, derechos y contribuciones que sean necesarios para sostener los ejércitos y escuadras, siempre que lo exijan la defensa y seguridad común y el bien general del Estado, con tal que las referidas contribuciones se impongan y perciban uniformemente en todo el territorio de la Confederación.”

**“Artículo 166.-** Ningún subsidio carga, impuesto, tasa o contribución podrá establecerse, ni cobrarse, bajo cualquiera pretexto que sea, sin el consentimiento del Pueblo expresado por órgano de sus Representantes. Todas las contribuciones tienen por objeto la utilidad general y los Ciudadanos el derecho de vigilar sobre su inversión y de hacerse dar cuenta de ellas por el referido conducto.”

---

33 BREWER CARÍAS, A. *Instituciones...* Cit., p.372.

La Constitución Política del Estado de Venezuela de 1819, modificó la formulación del principio, pero mantuvo su esencia y además estableció por primera vez y de manera particularmente categórica, el deber de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos:

**“Título I. Sección Segunda. Artículo 7.-** La sociedad tiene derecho para exigir de cada ciudadano las contribuciones, subsidios, cargas e impuestos, que la representación nacional crea necesarios para los gastos públicos. El que rehusare pagar las contribuciones que se establezcan es un criminal, indigno de protección de la sociedad.”

**“Título VI. Sección Primera. Artículo 7.-** Son atribuciones exclusivamente propias del Congreso

(omissis)

3. Establecer toda suerte de impuestos, derechos o contribuciones: velar sobre su inversión, y tomar cuenta de ella al Poder Ejecutivo, sus ministros, o agentes.”

**“Título VI. Sección Segunda. Artículo 6.-** Toda ley sobre contribuciones, o impuestos tiene su iniciativa exclusivamente en la Cámara de Representantes”.

La Constitución de 1830, reconoció el principio de la reserva legal tributaria al contemplar la creación de los tributos como una facultad exclusiva del cuerpo legislativo nacional:

**“Artículo 87.-** Son atribuciones del Congreso:

(omissis)

2. Establecer impuestos, derechos y contribuciones, velar sobre su inversión, y tomar cuenta de ella al Poder Ejecutivo y demás empleados de la República;”

Este enunciado se repitió con pequeños cambios en la Constitución de 1857, que además reiteró el deber de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos mediante el pago de los impuestos establecidos en la Ley:

**“Artículo 38.-** Son atribuciones del Congreso:

(omissis)

3. Establecer los impuestos y contribuciones generales, velar sobre la inversión de las rentas públicas y tomar cuenta de ellas al Poder Ejecutivo.”

**“Artículo 96.-** Son deberes de los venezolanos:

(omissis)

3. Contribuir a los gastos públicos, satisfaciendo cumplidamente los impuestos que establezca la ley.”

La Constitución de 1858 reprodujo la regulación del principio de reserva legal (artículo 64), pero suprimió la mención expresa al deber de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos mediante el pago de impuestos.

La Constitución de 1864, eminentemente federalista, interrumpió en este aspecto la tradición constitucional venezolana al no regular de manera expresa el principio de reserva legal tributaria, concretándose a prever prohibiciones dirigidas a los Estados integrantes de la Federación, en cuanto al establecimiento de impuestos y contribuciones que pudieren obstaculizar el libre tránsito y el consumo de bienes de un Estado a otro. Lo propio va a ocurrir con las Constituciones de 1874, 1881 y 1891.

La Constitución del 21 de junio de 1893, volvió a la regulación anterior, al establecer en su artículo 44, numeral 2, como



una facultad exclusiva del Congreso de los Estados Unidos de Venezuela, la de decretar los impuestos nacionales y establecer todo lo relativo a las aduanas. Lo mismo ocurrió con las Constituciones de 1901 (artículo 54), 1904 (artículo 52) y 1909 (artículo 57).

En el Estatuto Constitucional Provisorio del 19 de abril de 1914, se suprimió la regulación del principio de la reserva legal tributaria, pero este principio fue recogido nuevamente en las Constituciones de 1922 (artículo 58), 1925 (artículo 78), 1928 (artículo 78), 1929 (artículo 78), 1931 (artículo 78) y 1945 (artículo 78).

Después de la magnífica formulación del principio de la reserva legal tributaria contenida en el artículo 166 de la Constitución de 1811, la Constitución de los Estados Unidos de Venezuela del 5 de julio de 1947, fue la siguiente en desarrollar dicho principio de forma más precisa y acabada:

**“Artículo 233.-** No podrá cobrarse ningún impuesto o contribución que no esté autorizado por la Ley, ni se hará del Tesoro Nacional ningún gasto para el cual no se haya destinado una cantidad en la Ley de Presupuesto General de Rentas y Gastos Públicos, a menos que, previamente al gasto, se acordare un Crédito Adicional, mediante Decreto Ejecutivo. Los que infringieren esta disposición serán civilmente responsables por las cantidades cuyo pago hubieren efectuado u ordenado.”

Esta norma fue reiterada en las Constituciones de 1953 (artículo 121) y 1961 (artículo 224), siendo los antecedentes directos de la regulación actual contenida en el artículo 317 de la Constitución de 1999:

**“Artículo 317.** 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 la ley que cree el tributo correspondiente (...)"

En lo que concierne al reconocimiento legal de este principio, el primer Código Orgánico Tributario venezolano de 1982<sup>34</sup>, inspirado en el Modelo de Código Tributario para América Latina del Programa Conjunto de Tributación OEA/BID (MCTAL), estableció en su artículo 4 que sólo correspondía a la Ley crear, modificar o suprimir tributos; definir el hecho imponible, fijar la alícuota del tributo y la base de su cálculo e indicar el sujeto pasivo; otorgar exenciones y otros beneficios; autorizar al Ejecutivo Nacional para conceder exoneraciones y otros beneficios; establecer los procedimientos jurisdiccionales y administrativos, en cuanto estos significasen una limitación o regulación de los derechos o garantías individuales; tipificar las infracciones y establecer las respectivas sanciones; establecer privilegios, preferencias y garantías para los créditos tributarios y regular los modos de extinción de los créditos tributarios.

Esta regulación fue reproducida en el Código Orgánico Tributario de 1992<sup>35</sup>, con algunos cambios, pero conservando su esencia. Este Código incorporó dos importantes innovaciones: La primera de ellas, se refería a que el principio de reserva legal tributaria no sólo significaba que la ley en general era la única capaz de crear los tributos y regular sus elementos estructurales, sino que ello correspondía únicamente a las *leyes especiales tributarias* con lo cual se perseguía evitar la dispersión de normas tributarias en leyes reguladoras de otras materias, favoreciendo así su mejor conocimiento por parte de los contribuyentes y de la propia Administración Tributaria. Asimismo, se reafirmó el hecho de que esas leyes tributarias debían dictarse con sujeción a las normas generales del Código, con lo que se dio a éste el carácter de ley marco en materia tribu-

---

34 Gaceta Oficial No.2.992 Extraordinario, del 3 de agosto de 1982.

35 Gaceta Oficial No. 4.466 Extraordinario del 11 de septiembre de 1992.

taria, al cual estaban sometidas el resto de las leyes especiales tributarias.

La segunda innovación consistió en proscribir el pernicioso fenómeno de la *deslegalización*. En tal sentido, el Código Orgánico Tributario de 1992, estableció que en ningún caso se podrían delegar la regulación de las materias reservadas a la ley. Se trató sin la menor duda de un importante avance que impedía al legislador delegar en el Ejecutivo Nacional, la regulación de aquellas materias que sólo las leyes tributarias debían contemplar por mandato de la Constitución y del Código Orgánico Tributario.

El Código Orgánico Tributario de 1994<sup>36</sup>, dictado por el Ejecutivo Nacional a partir de una Ley Habilitante, recogió igualmente el principio de la reserva legal tributaria sin mayores cambios con respecto al Código Orgánico Tributario de 1992, pero eliminó la referencia a las *leyes especiales tributarias*, lo cual consideramos como un retroceso. Además, este Código, en sí mismo representaba una relajación del principio de la reserva legal tributaria pues no fue dictado por el órgano legislativo (para entonces el Congreso de la República).

En el ámbito de la prohibición de deslegalización, el Código de 1994, precisó que en ningún caso se podría delegar la definición y fijación de los *elementos integradores* del tributo, así como las demás materias señaladas como de reserva legal por el Código. Comoquiera que en este instrumento se introdujo por primera vez la Unidad Tributaria como elemento objetivo de cuantificación de simple aplicación aritmética, se previó que la misma podía ser reajustada anualmente por la Administración Tributaria, lo cual desde luego debía producirse por un acto administrativo de efectos generales.

---

36 Gaceta Oficial No.4.727 Extraordinario del 27 de mayo de 1994.

El Código Orgánico Tributario de 2001<sup>37</sup>, mantuvo la regulación del principio de legalidad tributaria, en términos casi idénticos al de 1994. El Código Orgánico Tributario de 2014<sup>38</sup>, hizo lo propio, pero introdujo un cambio bien importante. En efecto, el Código de 2001, permitía que cuando se tratase de impuestos generales o específicos al consumo, a la producción, a las ventas o al valor agregado, así como cuando se tratase de tasas o de contribuciones especiales, la ley creadora del tributo correspondiente podía autorizar para que anualmente en la Ley de Presupuesto, se fijase la alícuota del impuesto entre el límite inferior y el máximo que en ella se establezca.

Por su parte, el Código de 2014, modificó totalmente esta redacción y deslegalizó la fijación de la alícuota, otorgándole esta facultad, ya no a la Asamblea Nacional al aprobar la Ley de Presupuesto, sino al Ejecutivo Nacional para que procediera a modificar la alícuota del impuesto, en los límites que ella establezca. Como era de esperar, el Decreto Constituyente que modificó el Código Orgánico Tributario, de fecha 29 de enero de 2020<sup>39</sup>, no modificó sino que afianza esta deslegalización.

### III. PRINCIPIO DE LA LEGALIDAD Y RESERVA LEGAL

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. En Venezuela el principio de la legalidad general es formulado por el artículo 137 de la Constitución, de acuerdo con el cual: *“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, el artículo 317 de la Constitución establece, como ya hemos visto, el principio de la reserva legal tributaria

---

37 Gaceta Oficial No. 37.305, del 17 de octubre de 2001.

38 Gaceta Oficial No. 6.152 Extraordinario del 18 de noviembre de 2014.

39 Gaceta Oficial No. 6.507 Extraordinario del 29 de enero de 2020.

al disponer que no podrá cobrarse impuestos, tasas, ni contribuciones que no estén establecidos en la ley, ni concederse exenciones o rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por las leyes.

Como se advierte, el principio de la legalidad tributaria tiene dos vertientes claramente diferenciadas. De un lado está el principio de la legalidad propiamente dicho que implica el sometimiento de las Administraciones tributarias a la Ley en su sentido más amplio. Las Administraciones tributarias no tienen poderes inherentes, sino única y exclusivamente aquellos que la ley les otorga de manera expresa y los que necesariamente se derivan de éstos.

Mientras los ciudadanos pueden hacer todo aquello que la ley no les prohíba explícitamente, las Administraciones tributarias sólo pueden hacer lo que la ley les permite y dentro de los límites prefijados por ésta. De allí deriva el principio fundamental de la competencia, es decir, la medida de la potestad conferida a cada ente de la Administración Pública.

Así lo reafirma la Ley Orgánica de la Administración Pública, en su artículo 4, de acuerdo con el cual: "La Administración Pública se organiza y actúa de conformidad con el principio de legalidad, por el cual la asignación, distribución y ejercicio de sus competencias se sujeta a la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, a las leyes y a los actos administrativos de carácter normativo, dictados formal y previamente conforme a la ley, en garantía y protección de las libertades públicas que consagra el régimen democrático a los particulares".

La actuación de las Administraciones tributarias es entonces de rango sublegal, en el sentido de que sus manifestaciones de voluntad, de juicio o de conocimiento siempre estarán subordinadas y sometidas por completo al mandato del legis-

lador y recludas en los límites que éste ha establecido con carácter previo.

La Administración no dicta la ley, sino que la ejecuta y en ningún caso puede cambiarla ni desconocerla, salvo cuando lo hace para aplicar preferentemente la norma constitucional, como disposición superior y rectora del ordenamiento jurídico. Aquellas materias en las cuales la Administración en general y las Administraciones tributarias en particular pueden emitir decisiones, o juicios de valor o realizar constataciones, las define única y exclusivamente la ley.

La otra vertiente del principio de la legalidad implica que sólo el legislador puede crear el tributo y todos los elementos estructurales de éste, sin poder delegar esa tarea en otros órganos del Poder Público.

Determinar si en un ordenamiento jurídico dado el principio de la legalidad y en especial el de la reserva de ley, tienen vigencia y aplicación efectiva, equivale tanto como establecer si los individuos a los cuales se aplica ese ordenamiento jurídico son simples súbditos oprimidos por el poder omnímodo del Estado o ciudadanos verdaderamente libres que viven en democracia.

La íntima conexión entre las libertades individuales y el principio de la legalidad se revela claramente cuando se tiene en cuenta las materias en las cuales este principio tiene mayor importancia: la definición de los delitos y las penas y la creación de los tributos, ambas relacionadas con dos de los derechos fundamentales de mayor relevancia, la libertad y la propiedad.

#### IV. ELEMENTOS DEL TRIBUTO AFECTADOS POR LA RESERVA DE LEY

Tanto la definición del hecho imponible, como del resto de los elementos estructurales del tributo, es privativa de la ley. Los artículos 3 y 4 del Código Orgánico Tributario se encargan de precisar el alcance del principio de la reserva legal tributaria, con respecto a los elementos del tributo.

##### 1. Creación del tributo

Como es natural, lo primero que afecta el principio de la reserva legal tributaria, es la creación del tributo y en mérito del principio del paralelismo de las competencias, es lógico que alcance también a la modificación de las leyes tributarias y a la supresión o eliminación de los tributos, según lo expresa con claridad el anciano aforismo *nullum tributum sine lege*.

##### 2. Hecho imponible

Corresponde también a la ley la definición del hecho imponible. Como es sabido, el hecho imponible es el presupuesto hipotético y condicionante en el cual se describen de manera típica ciertos actos o hechos cuya realización por o con respecto a un sujeto determinado (contribuyente), en un lugar y en un tiempo concreto, origina el nacimiento de la obligación tributaria y por tanto legítima al ente titular de la potestad tributaria para determinar, liquidar y recaudar el tributo.

Sólo la ley –previa desde luego- puede decir cuáles hechos, una vez acaecidos, dan origen a la obligación de pagar un tributo, bien sea un impuesto, una tasa o una contribución especial. Cabe destacar además que esa descripción legislativa en el caso del hecho imponible tiene que ser tipificadora, clara, precisa y hecha en términos lo suficientemente sencillos para que el contribuyente sepa, sin posibilidad de duda, cuándo es susceptible de ser obligado a pagar el tributo. La descripción

típica del tributo es tan importante que bien podría compararse en su rigor con la que realiza el legislador penal al establecer el delito y la pena.

### **3. Alícuota**

Igualmente concierne a la ley establecer cuál es la alícuota del tributo, esto es, la tarifa que aplicada a la base imponible dará como resultado el quantum o monto de la obligación tributaria que debe satisfacer el contribuyente o, según el caso, el responsable.

La alícuota es uno de los elementos estructurales del tributo que ha sufrido mayores intentos de deslegalización, al confiarse en ciertos casos su fijación al poder administrador, a través de Reglamentos o incluso de resoluciones ministeriales.

Cuando se trate de impuestos generales o específicos al consumo, a la producción, a las ventas, o al valor agregado, así como cuando se trate de tasas o de contriciones especiales, la ley creadora del tributo correspondiente podrá autorizar para que anualmente en la ley de presupuesto se proceda a fijar la alícuota del impuesto entre el límite inferior y el máximo que en ella se establezca. Pero como se observa, será siempre una Ley (en este caso la de Presupuesto) la que fijará la alícuota, de modo que esta disposición no implica relajación alguna del principio de reserva legal tributaria.

Sobre este particular la jurisprudencia ha sostenido lo siguiente:

“En el impugnado artículo 15 se dejó al Presidente de la República, en Consejo de Ministros, la determinación y fijación de dos esenciales elementos de una obligación tributaria: el hecho generador y la alícuota. Ni uno ni otro aparecen en la ley, en franca violación del principio de la legalidad tributaria preceptuado en el artículo 317 de la



Constitución, según el cual: ‘No podrán cobrarse impuestos, tasas, ni contribuciones que no estén establecidos en la ley, ni concederse exenciones o rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales sino en los casos previstos por las leyes. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio’. A su vez, el artículo 8 del Código Orgánico Tributario dispone: “Sólo a la ley corresponde regular con sujeción a las normas generales de este Código, las siguientes materias: 1. Crear, modificar o suprimir tributos; definir el hecho imponible fijar la alícuota del tributo, la base de su cálculo e indicar los sujetos pasivos del mismo (...) Parágrafo Primero: En ningún caso se podrá delegar la definición y fijación de los elementos integradores del tributo así como las demás materias señaladas como de reserva legal por este artículo, sin perjuicio de las disposiciones contenidas en el Parágrafo Segundo de este artículo. No obstante, cuando se trate de impuestos generales o específicos al consumo, a la producción o a las ventas, así como cuando se trate de tasas previstas en leyes, la ley creadora del tributo correspondiente podrá autorizar para que anualmente en la Ley de Presupuesto, se proceda a fijar la alícuota del impuesto entre el límite inferior y el máximo que en ella se establezca (...)

Como se observa, el Código Orgánico Tributario pretende ser una flexibilización del principio de legalidad tributaria, referido precisamente al punto que interesa ahora a esta Sala, el de las tasas, pues dispone que en ese caso la ley que cree el tributo puede autorizar que la fijación de la alícuota se haga en la Ley de Presupuesto de cada año. Si se ve con cuidado podrá notarse que en nada se modifica el principio de legalidad: es la Ley, la de Presupuesto, la que fijará esa alícuota, lo cual puede hacerse aunque nada diga el referido Código. El artículo 15 del decreto-legislativo impugnado califica como aranceles al pago que debe hacerse por servicios de registro y notariado. Esta Sala

prefiere calificarlo, al menos a efectos de este fallo, como tasas, pues es lo que son (...)

La intención del artículo 15 del decreto-legislativo demandado tal vez fue conferir al Ejecutivo Nacional el poder para aumentar las alícuotas de las tasas registrales y notariales, haciéndolas escapar de la rigidez que rodea las leyes. Sin embargo, constitucionalmente ello no es posible entre nosotros, aunque lo sea en otros países. Por supuesto, es necesario distinguir entre tasa y precio público, nociones bastante trabajadas por la doctrina reciente. Según el modelo de Código Orgánico Tributario para la América Latina, *“no es tasa la contraprestación de servicios no inherentes al Estado.”* Esas contraprestaciones son los denominados precios públicos, que al no ser tributos no requieren creación ni regulación legal. En el caso de registros y notarías, es indudable que el servicio es inherente al Estado: los particulares están obligados a recurrir a él en ciertos casos, o al menos se hace aconsejable si pretenden disfrutar de la fe pública, que sólo la proporciona el Estado. En consecuencia, no es posible afirmar que los servicios registrales y notariales sean *“precios públicos”* y no tasas, cuando la *“fe pública”*, principal beneficio obtenido del registro o protocolización de documentos, no es obtenible de prestadores de servicios particulares. Quedan a salvo los pagos que se efectúen en las dependencias registrales y notariales que, siendo importantes para la prestación del servicio, no sean en sí mismo producto del acto de registro o notariado. Por lo expuesto, esta Sala declara con lugar la presente denuncia y, en consecuencia, anula el artículo 15 del Decreto con Fuerza de ley de Registro Público y Notariado. En vista de que hasta la fecha no se ha hecho uso de la facultad que otorgaba el artículo anulado, se hace innecesario fijar efectos retroactivos a la decisión.<sup>40</sup>

---

40 Cf. S. TSJ/SC, 14.09.2004, consultada en: *Revista de Derecho Público*, EJV, 2004, Nos. 99-100, pp. 187-192.

#### 4. Base imponible

Compete de igual forma al legislador la definición de la base imponible, es decir, de la manifestación económica de capacidad contributiva sobre la cual recaerá el tributo.

En los tributos variables y a diferencia de aquellos en los cuales la ley fija de una vez el importe tributario a pagar (tributos fijos), la ocurrencia del hecho imponible por sí sola no es suficiente para determinar el alcance cuantitativo de la obligación tributaria; es decir, la simple realización por parte del o con respecto al contribuyente, de los hechos o actos descritos por el legislador como generadores de la obligación de pagar un impuesto, una tasa o una contribución especial, no bastan para precisar en términos concretos el *quantum* de dicha obligación, porque el hecho imponible no contiene los elementos necesarios para precisar la *cuantía* del importe tributario. Por tanto, en este supuesto, el hecho imponible debe ser reducido a una cifra económica o mejor dicho, debe ser susceptible de ser cuantificado o expresado numéricamente.

De acuerdo con Ferreiro Lapatza "...podemos definir la base imponible como la dimensión o magnitud de un elemento del presupuesto objetivo del hecho imponible que se juzga como determinante de la capacidad contributiva relativa (...) la base es siempre la dimensión o magnitud de un elemento integrante del hecho imponible, pues, en pura lógica, si el tributo se paga en relación con la base imponible, si no hay base imponible no hay cuota, no nace la obligación tributaria. Para que nazca la obligación tributaria es necesario que se dé el hecho imponible en todas sus partes completamente, y una de sus partes o elementos necesarios para que nazca la obligación tributaria es aquel cuya magnitud se toma como base."<sup>41</sup>

---

41 FERREIRO LAPATZA, J.J. *Curso de Derecho Financiero Español*. Marcial Pons, Madrid, 1996, p.403.

## **5. Sujeto**

Asimismo, corresponde al legislador establecer el elemento subjetivo del tributo, esto es, quién es sujeto pasivo de la obligación tributaria, que según la definición que hace el artículo 19 del Código Orgánico Tributario, es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable.

## **6. Exenciones**

También es parte de la reserva legal tributaria el otorgamiento de exenciones, es decir, de las dispensas totales o parciales del cumplimiento de la obligación tributaria, otorgadas por la Ley (artículo 73 Código Orgánico Tributario). La exención es una norma que impide que la verificación del supuesto de hecho de otra norma, desencadene la consecuencia jurídica correspondiente. Como es natural, si la exención neutraliza los efectos del hecho imponible y no permite que nazca la obligación tributaria, es lógico que sea también la ley quien disponga cuando puede suceder tal cosa.

## **7. Exoneraciones**

Igualmente pertenece al ámbito de la reserva legal tributaria la determinación de los supuestos en los cuales pueden ser concedidas exoneraciones. La exoneración también es una dispensa total o parcial del cumplimiento de la obligación tributaria, pero concedida por el Poder Ejecutivo en los casos autorizados por la ley (artículo 73 Código Orgánico Tributario).

## **8. Rebajas**

Asimismo, es parte de la reserva legal tributaria el otorgamiento de rebajas. La rebaja es una disminución de la cuota tributaria a pagar, cuando ésta ya ha sido determinada por los procedimientos previstos en las leyes correspondientes, que se

conceden a título de incentivo fiscal, es decir, con el objeto de favorecer o estimular ciertas actividades. La rebaja no afecta ninguno de los elementos estructurales del tributo, pero disminuye la incidencia del mismo, al reducir el monto de la obligación tributaria que el sujeto pasivo debe satisfacer.

## **9. Otras materias**

Para reafirmar la extensión del principio de la reserva legal en materia tributaria, el artículo 3 del COT contiene una norma residual, de acuerdo con la cual están igualmente reservadas al legislador las demás materias que señale dicho Código. Esto incluye dentro de los aspectos afectados por la reserva legal tributaria, los siguientes:

- La regulación de los procedimientos administrativos y judiciales.
- El establecimiento de la obligación de pagar intereses de mora por el retardo culposo en el cumplimiento de las obligaciones tributarias.
- La prescripción de la obligación tributaria, las condiciones necesarias para que ocurra y los supuestos en los cuales se suspende o se interrumpe la misma.
- Todo el régimen de las infracciones y sanciones tributarias, dentro de lo que se incluyen los supuestos de participación en la comisión de las infracciones; las agravantes y atenuantes; las eximentes de responsabilidad penal tributaria; los indicios de defraudación y la tipificación de los hechos ilícitos, los delitos, las sanciones y las penas.
- Los supuestos de extinción de la obligación tributaria, tales como el pago, la remisión, la confusión, la compensación y la declaratoria de incobrabilidad.

- La regulación del domicilio fiscal.
- Los privilegios y garantías del crédito tributario.

## V. FRAUDE A LA RESERVA LEGAL TRIBUTARIA

### 1. La deslegalización

Un refuerzo adicional del principio de la reserva legal tributaria, está en el párrafo segundo del artículo 3, del Código Orgánico Tributario, el cual señala que 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 (*interdicción de la deslegalización*).

Aunque pareciera innecesario incluir dentro del Código una disposición como esta, es comprensible que se haya hecho porque como antes se expresó, la tarifa es uno de los elementos del tributo que más intentos de deslegalización ha sufrido y algunas ocasiones la jurisprudencia no ha sido todo lo contundente que debía para rechazar tal conducta.

Desafortunadamente, desde el Código de 2014 y ahora en el de 2020, la fijación de la alícuota de cualquier tributo, está en manos del Ejecutivo Nacional, y ya no hay limitación alguna ni por el tipo de tributo, ni tampoco temporal, pues no es la Ley anual de Presupuesto la que contiene la modificación de la tarifa dentro de los límites fijados por la ley creadora del tributo, sino que el Ejecutivo está autorizado a modificarla ad nutum, cuando lo considere necesario.

Lo cierto es que la tarifa es un elemento estructural del tributo que debe ser de la más absoluta reserva legal, porque ella integra junto con la base imponible la ecuación que permite determinar en cada caso el tributo a pagar. De ella depende, en medida superlativamente importante, el ingreso tributario y

por esa razón es en extremo peligroso que la misma sea manipulada libremente al margen de la ley, según las necesidades fiscales del poder administrador.

Por otro lado, es la tarifa la que permite determinar de manera objetiva y desde el punto de vista cuantitativo, la *razonabilidad* y *proporcionalidad* de la exacción o su carácter *confiscatorio*. De allí que su fijación es una tarea que reclama la intervención del cuerpo legislativo, para garantizar que ha sido el producto de una decisión meditada, suficientemente discutida y mayoritariamente aprobada por los representantes del pueblo.

Pero la tarifa no es el único elemento estructural del tributo que ha sido objeto de deslegalización, sino que la base imponible comienza a sufrir los embates de esta tendencia neutralizadora de la reserva legal tributaria. Así, en la recién promulgada Ley Constitucional que crea el Impuesto a los Grandes Patrimonios<sup>42</sup>, la metodología aplicable para determinación del valor atribuible a ciertos bienes y derechos que integran el patrimonio neto del contribuyente, no está definida en todos los casos en la ley, sino que será regulada por la Administración Tributaria a través de normas publicadas en su Portal de internet.<sup>43</sup>

Si bien es cierto que la ley define el patrimonio neto como la base imponible del tributo, esta determinación es completamente insuficiente, porque para llegar a la magnitud económica a la cual se aplicará la tarifa impositiva, es preciso atribuir un valor a los bienes y derechos que conforman dicho patrimonio neto y, en consecuencia, ha debido el legislador establecer las reglas generales y los límites para esa valoración y no delegar tal facultad en la Administración Tributaria.

---

42 Gaceta Oficial No. 41.696 del 16 de agosto de 2019

43 *Vid.* Artículos 2 y 7 de la Providencia No. SNAT/2019/00213 del 19.08.2019, Gaceta Oficial No. 41.697 del 19 de agosto de 2019.

En definitiva, la *deslegalización* constituye un fraude al principio de la reserva legal tributaria. Sobre este particular el profesor Romero-Muci ha dicho que: “La eventual deslegalización o degradación del rango de la ley por obra misma del legislador, significaría una infracción a la reserva misma que establece la Constitución (...) en la teoría general del Reglamento, la Ley es la norma soberana, superior a cualquier otra, y el Reglamento es una norma esencialmente subordinada en cuanto fruto de un poder –el administrativo– que, ante todo, es un poder subalterno. De allí la absoluta prioridad de la Ley, expresión de la voluntad de la comunidad, sobre el Reglamento, expresión de la voluntad subalterna de la Administración.”<sup>44</sup>

## 2. La interpretación de las leyes tributarias

Una de las formas más comunes y a veces desapercibidas mediante las cuales se viola el principio de la reserva legal tributaria, es a través de la *interpretación* de las normas. El conocimiento de las leyes y aun de los reglamentos y demás actos normativos de rango sublegal de contenido tributario, va más allá del problema de la publicidad formal. El aspecto nodal de la cuestión es que, dentro del universo de las normas jurídicas, las tributarias presentan una complejidad especial porque integran en su estructura no sólo categorías jurídicas, sino también conceptos económicos, financieros, contables y matemáticos.

En tanto las leyes no son otra cosa que una manifestación escrita de la voluntad del legislador de regular determinado fenómeno, debe admitirse que en ocasiones esa manifestación escrita de la voluntad del legislador es imperfecta e incompleta y precisamente por eso las leyes deben ser interpretadas de acuerdo con el significado propio de las palabras, según la

---

44 ROMERO-MUCI, H. “La garantía de la reserva legal tributaria, deslegalización y exceso reglamentario: El caso de los Reglamentos de la Ley de Pilotaje”. *Homenaje a la memoria de Ilse Van Der Velde*. FUNEDA, Caracas, 1998, pp. 47-48.



conexión de ellas entre *sí* y *la intención del legislador* (artículos 4 del Código Civil y 5 del Código Orgánico Tributario). Esa intención del legislador, que no es otra cosa que su *voluntad* explícita o implícita de regular diversos fenómenos de la vida del conglomerado social, debe aprehenderse a partir de las reglas y principios generales enunciados en el propio texto legal, en las normas superiores que le sirven de fundamento y en general en las reglas y principios que disciplinan la materia de la que se trate.

Ahora bien, se dice que el carácter frecuentemente general de la ley tributaria, conduce a la Administración a indicar a través de circulares e instrucciones interpretativas (y entre nosotros mediante opiniones), el sentido que debe darse a las normas que ésta aplica.<sup>45</sup> Resulta así que esta suerte de interpretación *légiférant*<sup>46</sup> se desvía del texto de la ley, extendiendo el supuesto de hecho de la norma a situaciones no contempladas en el mismo o dejando fuera algunas de las que están comprendidas en éste. Puede ocurrir también que, a través de esta forma de interpretación, la consecuencia jurídica atribuida por la ley a la ocurrencia del supuesto de hecho, sea alterada por vía de interpretación. En ambos casos, la interpretación *légiférant* habrá creado en forma subrepticia nuevas normas, eludiendo las restricciones de la reserva legal.

La interpretación de las leyes tributarias se fundamenta en los principios generales que disciplinan la hermenéutica o interpretación de las leyes. En el caso concreto de las leyes tributarias, se adicionan a las reglas interpretativas previstas en el artículo 4 del Código Civil -según el cual a la ley debe

---

45 BOUVIER, M. *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*. L.G.D.J., Paris, 2010, 10e édition, p.52.

46 Este participio presente del verbo francés "légiférer": que significa en español "legislar", no tiene traducción exacta a nuestra lengua y por eso lo utilizamos en francés. Una frase equivalente en español, que además de gramaticalmente incorrecta no resultaría tan elocuente sería "interpretación legislante", por lo cual preferimos, con la venia del lector, incurrir en el uso de este galicismo.

atribuírsele el sentido que aparece evidente de sus palabras, según la conexión de éstas entre sí y la intención del legislador-las del propio Código Orgánico Tributario, en cuyos artículos 5 y 6 se dispone que las normas tributarias se interpretarán con arreglo a todos los métodos admitidos en derecho, atendiendo su fin y a su significación económica, pudiéndose llegar a resultados restrictivos o extensivos de los términos contenidos en las normas tributarias; que las exenciones, exoneraciones, rebajas, desgravámenes y demás beneficios o incentivos fiscales se interpretarán en forma restrictiva; y que la analogía es admisible para colmar los vacíos legales, pero en virtud de ella no pueden crearse tributos, exenciones, exoneraciones ni otros beneficios, tampoco tipificar ilícitos ni establecer sanciones.

Alguna doctrina señala que cabe preguntarse si el principio de la reserva legal tributaria no es más que una simple ilusión, teniendo en cuenta que no existe un método de interpretación en derecho tributario absolutamente confiable.<sup>47</sup>

En nuestro ordenamiento jurídico, y como ya ha sido expuesto, resulta paradójico el que una materia en la cual la garantía de la reserva legal tributaria no admite discusión ni relajación alguna, por vía de interpretación puede extenderse o restringirse el alcance y contenido de las normas tributarias (artículo 5 del Código Orgánico Tributario), a través de la peligrosa interpretación *correctora* que no es otra cosa que la usurpación de la función legislativa por parte del intérprete (que precisamente por eso hemos calificado como “interpretación *légiférant*”).

Escapa de los límites de nuestro estudio, entrar en el complejo análisis de los métodos de interpretación de las leyes tributarias, lo que además ya ha sido muy bien tratado por la doctrina patria y extranjera.<sup>48</sup>

---

47 BOUVIER, M. *Introduction au...*Cit., p.54.

48 CHECA GONZALEZ, C. *Interpretación y aplicación de las normas tributarias: Análisis jurisprudencial*. Lex Nova, Valladolid, 1998. /MEIER, E. “La

Para determinar el contenido y alcance de la norma, su texto expreso no puede ser puesto de lado para atribuirle un resultado distinto al que surge del significado propio de las palabras utilizadas por el legislador, de lo cual resulta que el método gramatical es sin duda el que permite considerar la primera y la más importante evidencia de lo que éste quiso expresar. Por otra parte, el método gramatical es el procedimiento de exégesis más objetivo y que ofrece mayor certeza y uniformidad en la concordancia de sus resultados con la verdadera intención del legislador.

De modo pues que el método gramatical tiene prelación sobre los demás y debe ser agotado. Si aplicado este método la norma conduce a un resultado inconstitucional o absurdo, por ser abiertamente contrario a la lógica, entonces debe acudir a otros métodos de interpretación. Por ejemplo, cuando la norma al ser interpretada está en contradicción abierta con la Constitución, se impone como lo ha sostenido con acierto la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, la interpretación constitucional de la misma.<sup>49</sup>

## VI. LEY FORMAL O MATERIAL

La Constitución no hace distinción alguna en cuanto al tipo de ley exigida para satisfacer a plenitud del principio de la reserva legal tributaria. De hecho, la Constitución no distingue entre leyes formales y leyes materiales; tan solo califica como leyes los actos sancionados por la Asamblea Nacional como cuerpo legislador (artículo 202 Constitución). No obstante, la Constitución deja claro que el Presidente de la República, previa habilitación legislativa, puede dictar actos *con rango, valor y fuerza de ley* (artículos 203 y 236.8 de la Constitución),

---

interpretación de la norma tributaria en la Constitución de 1999". *Revista de Derecho Tributario*. AVDT-LEGIS, Caracas, 2000, No.89. / PADRON AMARÉ, O. "Notas acerca de la interpretación de la Ley Tributaria." *Revista de Derecho Tributario*. AVDT, Caracas, 1967, No.16.

49 Cf. S. TSJ/SC, 16.11.2010, caso: José Guerra et All.

de lo que se sigue que nuestro sistema jurídico existen leyes formales, que son aquellas que emanan del cuerpo legislativo previo el cumplimiento del procedimiento establecido en la Constitución para la elaboración de las leyes; y leyes materiales, que son actos que no emanan del cuerpo legislativo y por ende no son producto del procedimiento previsto para la elaboración de las leyes, pero que tienen rango, valor y fuerza de ley y regulan materias de la reserva legal.

Ahora bien, debe recordarse que el principio de la legalidad en su dimensión de reserva legal tributaria, surge entre otras cosas para poner un freno al poder de imposición del Estado. La importancia de este principio radica, precisamente, en que no es un monarca, un dictador u otro tirano el que impone a los súbditos lo que deben pagar a título de tributo, sino que son los ciudadanos, a través de sus representantes constituidos en un cuerpo legislativo, quienes participan en la creación de las exacciones que se obligan a satisfacer, en el entendido de que las mismas se destinarán a coadyuvar en el sostenimiento de los gastos públicos (i.e. egresos destinados a la satisfacción de necesidades colectivas).

La imposición de tributos por reyes y monarcas sin el consentimiento del pueblo, fue el origen de las Revoluciones Americana y Francesa. De allí precisamente surgió la idea de que los ciudadanos deben *consentir* los tributos y ello sólo puede lograrse cuando son ellos mismos o sus representantes políticos reunidos en asamblea, parlamento o congreso, quienes a través de una ley formal crean el tributo, en el entendido de que la ley, como acto que emana del cuerpo legislador, es una manifestación de la voluntad popular.

Desde esta perspectiva pareciera que sólo la ley en sentido formal satisface el principio de la reserva legal, pues sería el único acto en cuya emanación participarían los ciudadanos de manera indirecta, a través de sus representantes en el órgano legislativo.

No obstante, la creciente complejidad de las funciones gubernamentales y la generalizada hipertrofia de las facultades del Poder Ejecutivo en todos los ordenamientos jurídicos, unida a la acelerada dinámica de los acontecimientos en el mundo moderno, exigió a la dogmática constitucional admitir que en ciertos casos era necesario que el Poder Ejecutivo pudiera legislar en las materias que de manera especial y específica le delegara el Poder Legislativo.

Así comenzó a surgir el concepto de la ley en sentido material, es decir, del acto que, sin haber emanado del cuerpo legislativo a través del procedimiento constitucionalmente previsto para la formulación de las leyes, regulaba materias reservadas al legislador por la Constitución.

Como ocurre normalmente, lo que comenzó siendo una práctica excepcional, a la cual se acudía sólo en situaciones verdaderamente justificadas, se convirtió en el mecanismo ordinario para legislar. Así ocurrió desde hace muchos años en el ordenamiento jurídico venezolano, el cual resultó inundado de Decretos-Leyes, o leyes en sentido material, que regulaban las más diversas materias.

El clímax de ese relajamiento del principio de división de poderes se produjo cuando las leyes habilitantes delegaron al Poder Ejecutivo la posibilidad de legislar en la materia tributaria, no sólo para dictar leyes tributarias especiales, sino incluso para dictar leyes “marco” como el Código Orgánico Tributario. Es en este instante cuando comienza a plantearse la interrogante de si el Poder Legislativo puede delegar al Ejecutivo la legislación en materia tributaria.

Si se concibe el poder tributario como un poder inherente al Estado, que le pertenece por el sólo hecho de existir y que por tanto es inseparable del mismo, puede sostenerse que el ejercicio de éste es perfectamente delegable y puede materializarse a través de una ley formal o de una ley material, indistintamente,

siempre que en este último caso haya una ley habilitante. El órgano que en concreto dicta la ley no es lo importante, porque en todo caso quien ejerce el poder tributario es el Estado.

En cambio, si se asume que el poder tributario no es un poder inherente al Estado, sino un poder derivado del consentimiento dado por el pueblo a través del pacto constitucional en la admisión de su deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (origen del poder tributario ex artículo 133 de la Constitución)<sup>50</sup>, es cuesta arriba admitir que un poder distinto del legislativo pueda satisfacer el principio de la reserva legal tributaria, porque sólo a través del cuerpo legislativo pueden los ciudadanos intervenir, aunque sea indirectamente, en la creación y aplicación de los tributos. Esta es en nuestro criterio la posición correcta, pues es la única que se aviene el origen del poder tributario en nuestro sistema constitucional, que de manera inveterada ha reconocido, como ya hemos visto, el principio del *consentimiento de los tributos* por parte de los ciudadanos.

Es difícil imaginar mayor despotismo que el que se genera cuando el gobierno de turno tiene acceso al poder tributario. Por esa razón es que los poderes legislativos delegados al Ejecutivo Nacional, a través de una ley habilitante, de acuerdo con lo previsto en los artículos 203 y 236, numeral 8, de la Constitución, son tan cuestionables, cuando la delegación, como es posible ahora en el marco de la Constitución, permite al Presidente de la República dictar, reformar o derogar leyes tributarias.

---

50 En la proclama independentista de las 13 Colonias Británicas en América (origen de los Estados Unidos de América), se estableció que no se pagarían tributos sin representación (*no taxation without representation*), lo que luego quedó plasmado en el art. 1, sección 8, primer párrafo, de la Constitución Norteamericana de 1787 y permanece inalterado hasta el presente: "Section 8. The Congress shall have the power to lay and collect taxes, duties, imposts and excises, to pay debts and provide for the common defense and general welfare of the United States; but all duties, imposts and excises shall be uniform throughout the United States".

Una concepción triangular de la relación jurídico-tributaria, supone que la ley está por encima tanto del ente estatal gestor del tributo como del contribuyente; no hay relación de poder sino una relación obligacional de derecho público sometida en forma absoluta e incondicional al imperio de la ley. Si el ente gestor del tributo y el que lo crea coinciden, la relación triangular en plano de igualdad y bajo el gobierno de la ley, podría convertirse en un fraude, en un peligroso espejismo.

En efecto, la situación creada por un sistema como el descrito, degeneraría en las siguientes patologías:

- i) El ente gestor del tributo diseñaría la ley según sus particulares intereses, los cuales, a veces, están divorciados del interés público y en muchas ocasiones se concentran en la consecución de una meta fiscalista de recaudación a ultranza, porque el poder administrador necesita balancear un presupuesto deficitario, en mérito del gasto público improductivo, echando mano para ello del incremento exagerado de los tributos.
- ii) El desarrollo de los derechos y garantías de los ciudadanos frente a los abusos del ente gestor, no suele ser, por definición, la preocupación principal de quienes elaboran los decretos-leyes correspondientes. Por el contrario, el fortalecimiento exagerado y rayano en la inconstitucionalidad, de las potestades y competencias del ente gestor, es uno de los cometidos de estos decretos-leyes, todo lo cual crea el campo propicio para el despotismo fiscal.
- iii) La historia venezolana demuestra que los decretos-leyes en materia tributaria suelen ser el producto de reformas espasmódicas que responden a una coyuntura económica puntual. Donde se abusa del poder legislativo delegado, no hay por lo general plan estratégico alguno en el cual estén definidos a corto, mediano

y largo plazo las causas, el objeto y los fines de la creación y recaudación de los tributos. El tributo deja de ser un medio para la satisfacción de necesidades colectivas y se convierte en un fin en sí mismo. Así, cuando las circunstancias específicas que dieron lugar a la creación o modificación delegada del tributo cambian, la ley correspondiente se convierte de inmediato en un obstáculo para el cumplimiento de nuevas metas fiscales o, en todo caso, para el desarrollo económico. Hoy en día las leyes tributarias dictadas por la cuestionada Asamblea Nacional Constituyente, son la mejor demostración de lo dicho; del uso del tributo como instrumento de política y dominación en el ámbito de la sociedad distópica que se gesta en Venezuela desde hace años.

De todo lo dicho resulta que la satisfacción real del principio de la reserva legal en materia tributaria, reclama una ley en *sentido formal*, para que sean los representantes del Pueblo (el soberano), quienes tengan la facultad de dictar, reformar o derogar las leyes tributarias.

## VI. GARANTÍA CONSTITUCIONAL

Si hemos dicho que el ejercicio del poder tributario a través de la ley, asegura que los ciudadanos participen efectivamente en el cumplimiento del deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, dentro de unos límites prefijados y claros, que aseguran el disfrute de las libertades públicas y en particular de aquellas que son consustanciales al Estado Social de Derecho, tenemos que convenir entonces en que la reserva legal tributaria es una *garantía constitucional* frente al ejercicio del poder tributario.

No obstante, reiterada jurisprudencia de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia ha dicho que



el principio de la reserva legal tributaria se erige como un estatuto obligatorio para las distintas ramas del poder, es decir, como un mandamiento dirigido propiamente al Estado para establecer los límites del ejercicio de las potestades conferidas a éste en el ámbito de la tributación, pero que no configura *per se* la consagración de un verdadero *derecho subjetivo constitucional* que sea susceptible de tutela judicial directa, y que como tal pueda invocarse autónomamente:

“Respecto del principio de legalidad tributaria, la doctrina y jurisprudencia coinciden al indicar que sus implicaciones básicas van desde el postulado fundamental, conforme al cual la Administración sólo puede obrar cuando haya sido legalmente facultada, hasta la reserva de ley, concebida como un medio de protección o garantía para la preservación de la propiedad privada y la libertad de disposición de los derechos patrimoniales ante las restricciones impuestas y derivadas de los tributos, en virtud de la cual pueden cobrarse determinados tributos cuando éstos hayan sido previstos en la ley. En este sentido, el señalado principio es visto como una de las características propias del moderno Estado de Derecho, que comporta la subordinación del obrar de la Administración Tributaria a la Constitución y las leyes; resultando éste, objeto de estudios doctrinarios, que coinciden al calificarlo como “*una norma sobre normación*”, que comporta el establecimiento de las relaciones entre el ordenamiento jurídico en general y el acto u actos emanados de la Administración. Por tales motivos, resulta evidente para esta Sala que dicho principio, tal como ha sido concebido por nuestro Constituyente, se erige como un estatuto obligatorio para las distintas ramas del poder, es decir, como un mandamiento dirigido propiamente al Estado para establecer los límites del ejercicio de las potestades conferidas a éste en el ámbito de la tributación; en consecuencia, considera esta Sala que tal precepto de vinculación con la legalidad no configura *per se* la consagración de un verdadero derecho subjetivo constitucional

que sea susceptible de tutela judicial directa, y que como tal pueda invocarse autónomamente. Así se declara”.<sup>51</sup>

Lamentablemente olvida la Sala que no sólo los derechos, sino también las *garantías constitucionales* (como la reserva legal tributaria) son susceptibles de tutela judicial, en especial a través del amparo constitucional (autónomo o cautelar) como claramente se desprende del artículo 27 de la Constitución<sup>52</sup>, y como lo había reconocido la jurisprudencia desde hacía algún tiempo.<sup>53</sup>

La posibilidad de crear, aplicar y recaudar tributos es una de las actividades más invasivas que lleva a cabo el Estado (*lato sensu*) en la vida de los particulares. Toca nada menos y nada más que las economías privadas de donde surgen los recursos para subsistir, para atender todas las necesidades de las personas y de sus dependientes, y para disfrutar del legítimo derecho de prosperar y progresar dignamente. Por eso se ha dicho con mucha razón que el ejercicio del poder tributario debe ser consentido y, sobretodo, debe claramente delimitado, precisamente por quienes otorgan su consentimiento frente a la tributación. El poder tributario es una herramienta útil y necesaria para atender las necesidades de la vida en sociedad, pero es una herramienta muy peligrosa, que mal o arbitrariamente utilizada, puede llegar incluso a aniquilarse a sí misma.

Llegado este punto y para comprender hasta dónde es necesario preservar el principio de la legalidad tributaria (sólo satisfecho por la ley formal y material, emanada del órgano legislativo correspondiente), vale la pena traer a colación el

---

51 Cf. S. TSJ/SPA, 16.02.06, caso Foot Safe, C.A., consultada en [www.tsj.gov.ve](http://www.tsj.gov.ve).

52 Artículo 27. **Toda persona tiene derecho a ser amparada por los tribu-  
nales en el goce y ejercicio de los derechos y garantías constitucionales,**  
aun de aquellos inherentes a la persona que no figuren expresamente en  
esta Constitución o en los instrumentos internacionales sobre derechos  
humanos...” (Destacado y subrayado nuestro).

53 Cf. S. CSJ/SPA, 17.11.94, caso: Trans-Náutica, consultada en original.

famoso *dictum* del Chief Justice John Marshall en el caso *McCulloch vs. Maryland* (1819) quien, haciendo suyas las palabras del abogado Daniel Webster, representante del Secretario del Banco de los Estados Unidos (McCulloch), dijo que: “Un ilimitado poder de gravar envuelve, necesariamente, un poder de destruir.”<sup>54</sup>

## VII. PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA Y LEYES CONSTITUCIONALES

Mediante Decreto No. 2.830 del 1 de mayo de 2017<sup>55</sup>, el Presidente de la República convocó una Asamblea Nacional Constituyente. Autorizada doctrina<sup>56</sup> opina que esa convocatoria es inconstitucional por cuanto se hizo en manifiesta violación del artículo 347 de la Constitución, de acuerdo con el cual: “El pueblo de Venezuela es el depositario del poder constituyente originario. En ejercicio de dicho poder, puede convocar una Asamblea Nacional Constituyente con el objeto de transformar el Estado, crear un nuevo ordenamiento jurídico y redactar una nueva Constitución”. De modo pues que sólo por decisión del “pueblo”, alcanzada mediante referendo popular, podía convocarse efectivamente la instalación de una Asamblea Nacional Constituyente.

Como se ha afirmado con acierto, “...cuando el artículo 348 de la Constitución faculta al Presidente de la República, en Consejo de Ministros, y a otros órganos, o a una porción del

54 “An unlimited power to tax involves, necessarily, a power to destroy.” <https://mises.org/library/tax-destroy>.

55 G.O. No. 6.295 Extraordinario del 1 de mayo de 2017.

56 Vid. BREWER CARIAS, A. “Inconstitucionalidad del Decreto No. 2830 del 1 de mayo de 2017, por medio del cual se convocó la Asamblea Nacional Constituyente”. *Jornada sobre la Asamblea Nacional Constituyente: Génesis y Perspectiva*. ACIENPOL, Caracas, 13 de junio de 2017. [www.allanbrewercarias.com](http://www.allanbrewercarias.com) / AYALA CORAO, C. *La Asamblea Nacional Constituyente de Maduro-2017: Fraude constitucional y usurpación de la soberanía popular (inconstitucionalidad e inconvencionalidad de la Convocatoria y las Bases Comiciales)*. [www.badellgrau.com](http://www.badellgrau.com)

electorado, para ejercer la iniciativa de convocatoria de la ANC no puede referirse a la decisión sobre tal convocatoria sino a la iniciativa que permita que tal decisión sea tomada. En nuestra Constitución la referencia a la 'iniciativa' tiene un significado muy claro: es el impulso para que una decisión sea adoptada por el órgano o sujeto competente para ello, no la adopción de la decisión como tal."<sup>57</sup>

La convocatoria efectuada por el Presidente de la República, supuso, además, según se ha afirmado, la violación de los principios de democracia y soberanía establecidos en los artículos 2, 3, 5, 63, 70 y 71 de la Constitución.<sup>58</sup>

El origen cuestionable de la Asamblea Nacional Constituyente, fue agravado además por cuanto el Presidente de la República, mediante Decreto 2.878 del 23 de mayo de 2017<sup>59</sup>, dictó las "bases comiciales", lo que supone, según se ha dicho, establecer limitaciones al poder constituyente, algo que en modo alguno podía hacer; desconocer el derecho constitucional a unas votaciones libres, universales, directas y secretas; y fragmentar la soberanía popular al establecer ámbitos sectoriales y territoriales para la escogencia de los miembros de la Asamblea Nacional Constituyente.<sup>60</sup>

Como consecuencia de todo lo anterior, es generalizada la opinión en la doctrina en cuanto a que la Asamblea Nacional

---

57 CASAL, J.M. *"La convocatoria de una supuesta Asamblea Nacional Constituyente y los límites del poder constituyente"*. Conferencia dictada en la "Jornada sobre la Asamblea Nacional Constituyente", Academia de Ciencias Políticas y Sociales.

58 Tal como fue denunciado el Dr. Rafael Badell Madrid, actuando en su condición de abogado y profesor universitario, mediante recurso de nulidad por inconstitucionalidad, interpuesto en fecha 8 de mayo de 2017, ante la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia.

59 G.O. No. 41.156 del 23 de mayo de 2017.

60 BREWER CARÍAS, A. *La esquizofrenia constituyente: Las inconstitucionales 'bases comiciales' dictadas por el Presidente de la República, sin comicios, usurpando la voluntad popular y violando el derecho del pueblo a elegir representantes por votación universal*. [www.allanbrewercarias.com](http://www.allanbrewercarias.com)

Constituyente fue creada mediante usurpación de autoridad, pues el Presidente de la República asumió de facto una atribución que la Constitución otorga, de manera exclusiva y excluyente, al pueblo.

La propia Constitución establece la consecuencia que comporta lo anterior, al prever, en su artículo 138, que: “Toda autoridad usurpada es ineficaz y sus actos son nulos”. Por lo tanto, los decretos presidenciales que convocaron la Asamblea Nacional Constituyente y establecieron las bases comiciales para su integración, serían nulos, y de allí se sigue que ésta no podría en modo alguno haberse instalado ni ejercer las atribuciones que la Constitución le asigna en el artículo 348.

Pero si lo anterior no fuera suficiente, en el caso de que la Asamblea Nacional Constituyente se hubiera instalado e integrado con apego a las normas constitucionales, la doctrina también ha señalado que la misma ha venido usurpando, a su vez, las atribuciones constitucionales de otro poder público, al ejercer, también de facto, la función legislativa.<sup>61</sup>

De acuerdo con el artículo 187.1 de la Constitución, corresponde a la Asamblea Nacional legislar en las materias de la competencia nacional y sobre el funcionamiento de las distintas ramas del Poder Nacional. Por su parte, conforme al artículo 202 de la Carta Fundamental, la ley es el acto sancionado por la Asamblea Nacional como cuerpo legislador. Asimismo, la Constitución prevé que las leyes se derogan por otras leyes y se abrogan por referendo (artículo 218 de la Constitución).

De manera excepcional, el Presidente de la República, en Consejo de Ministros, puede dictar Decretos con *fuera de ley*, pero únicamente cuando ha sido previamente autorizado para

---

61 BREWER-CARIAS, A. *Los límites de la Asamblea Nacional Constituyente y su actuación inconstitucional al usurpar tanto el poder constituyente originario del pueblo como las competencias de los poderes constituidos.*  
[www.allanbrewercarias.com](http://www.allanbrewercarias.com)

ello mediante una ley habilitante dictada por la Asamblea Nacional (artículo 236.8 de la Constitución).

Salvo la excepción anotada, que sólo puede tener base y fundamento en una decisión del propio órgano que es titular originario del poder de legislar, la Constitución no prevé ningún otro supuesto similar. Incluso en las circunstancias de orden social, económico, político, natural o ecológico que pudieren afectar gravemente la seguridad de la Nación, de las instituciones y de los ciudadanos, y en las cuales se habilita al Presidente de la República, en Consejo de Ministros, para decretar estados de excepción y asumir de manera temporal ciertas facultades extraordinarias, la Asamblea Nacional conserva intacta su facultad de legislar (artículos 338 y 339 de la Constitución).

Así pues, cuando el artículo 348 de la Constitución describe las facultades de la Asamblea Nacional Constituyente y alude a la creación de un "...nuevo ordenamiento jurídico..." no quiere decir que este órgano excepcional y de naturaleza eminentemente temporal, cuyo único propósito es redactar una nueva Constitución, va a suplantar a la Asamblea Nacional asumiendo las funciones que la Constitución asigna, de manera exclusiva, a este órgano del Poder Nacional.<sup>62</sup> La creación de un nuevo ordenamiento jurídico y la transformación del Estado, son las dos consecuencias que se derivan de la única función que debe cumplir la Asamblea Nacional Constituyente, a saber, redactar una nueva Constitución.

En conclusión, existe consenso en la doctrina más autorizada (Ayala Corao, Brewer-Carías, Casal, Badell, Gallotti, García Soto, *et all*) en cuanto a que la Asamblea Nacional Constituyente, ha usurpado desde su instalación y de manera reite-

---

62 Véase al respecto la opinión de Alejandro Gallotti en: <https://lexlatin.com/portal/opinion/cuales-las-competencias-la-asamblea-nacional-constituyente>.

rada, las funciones que constitucionalmente le corresponden de manera privativa a la Asamblea Nacional.

Tales actuaciones, al provenir de una manifiesta usurpación de funciones (i.e.: de una incompetencia constitucional) serían absolutamente nulas e ineficaces, conforme lo dispone el artículo 138 de la Constitución, lo cual podría entonces predicarse igualmente con respecto de la LIGP, tratándose de una Ley dictada por la Asamblea Nacional Constituyente.

A pesar de lo expuesto precedentemente, dado que en nuestro ordenamiento jurídico los actos del Poder Público disfrutan de una presunción innominada de legitimidad<sup>63</sup>, mientras la señalada inconstitucionalidad no sea declarada por el tribunal competente (i.e. por la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia), dichas leyes seguirán siendo obligatorias.

Meier<sup>64</sup> señala que ni siquiera puede hablarse en este caso de que un control judicial de las leyes dictadas por la Asamblea Nacional Constituyente, porque tales leyes son irregulares porque no cumplen con todos los requisitos de validez, porque el órgano que las dictó se extralimitó en sus competencias, porque no siguió correctamente el procedimiento de creación, y porque resultan incompatibles con lo que disponen normas de rango superior. Estas normas, afirma, son inválidas y no pertenecen al sistema jurídico. Por lo tanto, sostiene que “La Constitución exige que, si los jueces no actúan para asegurar la integridad del Texto Constitucional, la misma no perderá su vigencia y que cualquier persona, investida o no de autoridad, tiene el deber de colaborar en el restablecimiento de su efectiva vigencia, desconociendo la legislación o texto con pretensiones normativas y a la autoridad que contraría los valores, principios

---

63 Cf. S. TSJ/SC, N° 831 del 7 de Julio de 2015, caso: Eirimar del Valle Malavé Rangel, *et passim*.

64 MEIER, E. “Teratologías tributarias y otras antinomias constitucionales”. XVIII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario. AVDT, Caracas, 2019, pp. 112-113.

y garantías democráticos o menoscabe los derechos humanos, al pretender imponer ese texto con pretensiones normativas.”

Aun cuando compartimos el magnífico análisis de Meier, en cuanto a las múltiples antinomias de las leyes dictadas por la Asamblea Nacional Constituyente con respecto a la Constitución, creemos que el desconocimiento de esa legislación, aun cuando su nulidad es manifiesta y no convalidable, no es una opción constitucionalmente protegida. Colaborar en el restablecimiento de la Constitución no implica desobedecer los actos de entes públicos (incluso constitucionalmente incompetentes) que se estiman contrarios al texto fundamental. Si esa posibilidad fuera abierta, y cada ciudadano, invocando el artículo 333 de la Constitución, pudiera decidir cuáles normas acata y cuáles no, entraríamos en la anomia y la más absoluta anarquía, violando así los principios, valores, garantías y derechos constitucionales que se han querido proteger.

## BIBLIOGRAFÍA

ARDANT, G. *Histoire de l'impôt*. Fayard, Paris, 1971.

AYALA CORAO, C. *La Asamblea Nacional Constituyente de Maduro-2017: Fraude constitucional y usurpación de la soberanía popular (inconstitucionalidad e inconvencionalidad de la Convocatoria y las Bases Comiciales)*. [www.badellgrau.com](http://www.badellgrau.com).

BOUVIE, M. *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*. L.G.D.J., Paris, 2010, 10e édition.

BREWER CARÍAS, A. *Instituciones Políticas y Constitucionales*. UCAT-EJV, Caracas-San Cristóbal, 1985, T.I.

---

\_\_\_\_\_, “Inconstitucionalidad del Decreto No. 2830 del 1 de mayo de 2017, por medio del cual se convocó la Asamblea Nacional Constituyente”. *Jornada sobre la Asamblea*



*Nacional Constituyente: Génesis y Perspectiva.* ACIENPOL, Caracas, 13 de junio de 2017. [www.allanbrewercarias.com](http://www.allanbrewercarias.com)

\_\_\_\_\_, *La esquizofrenia constituyente: Las inconstitucionales 'bases comiciales' dictadas por el Presidente de la República, sin comicios, usurpando la voluntad popular y violando el derecho del pueblo a elegir representantes por votación universal.* [www.allanbrewercarias.com](http://www.allanbrewercarias.com).

\_\_\_\_\_, *Los límites de la Asamblea Nacional Constituyente y su actuación inconstitucional al usurpar tanto el poder constituyente originario del pueblo como las competencias de los poderes constituidos.* [www.allanbrewercarias.com](http://www.allanbrewercarias.com)

CASAL, J.M. "La convocatoria de una supuesta Asamblea Nacional Constituyente y los límites del poder constituyente". Conferencia dictada en la "Jornada sobre la Asamblea Nacional Constituyente", Academia de Ciencias Políticas y Sociales.

CHECA GONZALEZ, C. *Interpretación y aplicación de las normas tributarias: Análisis jurisprudencial.* Lex Nova, Valladolid, 1998.

EDWARDS, J.G. *The English Historical Review.* Oxford University Press, Vol. 58, No. 231 (Jul., 1943).

FERREIRO LAPATZA, J.J. *Curso de derecho financiero español.* Marcial Pons, Madrid, 1996.

MEIER, E., "La interpretación de la norma tributaria en la Constitución de 1999". *Revista de Derecho Tributario.* AVDT-LEGIS, Caracas, 2000.

\_\_\_\_\_, "Teratologías tributarias y otras antinomias constitucionales". *XVIII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario.* AVDT, Caracas, 2019.

PADRON AMARÉ, O. "Notas acerca de la interpretación de la Ley Tributaria." *Revista de Derecho Tributario*. AVDT, Caracas, 1967, No.16.

PÉREZ ROYO, F. *Derecho financiero y tributario*. Parte General. Civitas, Madrid, 1996, Sexta Edición.

RODRÍGUEZ BEREIJO, A. Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española". *Revista Española de Derecho Financiero*. Civitas, Madrid, 1998.

ROMERO-MUCI, H. "La garantía de la reserva legal tributaria, deslegalización y exceso reglamentario: El caso de los Reglamentos de la Ley de Pilotaje". *Homenaje a la memoria de Ilse Van Der Velde*. FUNEDA, Caracas, 1998.

SCORDIA, L. "Le roi doit vivre du sien" *La théorie de l'impôt en France*. (XIIIe-XVe siècles). Institut d'Études Augustiniennes, Série Moyen Âge et Temps Modernes, Paris, 2005.

SPISSO, R. *Derecho Constitucional Tributario*. Depalma, Buenos Aires, 1993.

UCKMAR, V. "Los postulados y valores del Estado de derecho en la problemática tributaria". *Ensayos Tributarios*. Asociación Argentina de Estudios Fiscales.

VALDES COSTA, R. *Curso de Derecho Tributario*. Depalma, Temis, Marcial Pons, Buenos Aires, Santa Fé de Bogotá, Madrid, 1996.