



RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA: RELACIÓN DE DERECHO O DE PODER

(Tax legal relationship: relationship of law or power)

Maya, Francisco Antonio

Maya Marín Contadores Públicos, SC. Venezuela

famm17@hotmail.com

Recibido: 10 de octubre de 2012 **Aceptado:** 08 de noviembre de 2012

RESUMEN

La recaudación tributaria se remonta a épocas donde la civilización comenzaba su rumbo, pues si bien no se conocía con los términos actuales, tenía en aquellas épocas la misma esencia de los tiempos modernos. Por una parte, se encontraban quienes ostentaban el poder y en uso del mismo exigían el pago del tributo para colaborar a sostener los imperios o monarquías, y por la otra los súbditos obligados al pago. Con el devenir de los tiempos y el desarrollo de la sociedad puede verse en estos tiempos, a un colectivo obligado por el Estado a coadyuvar al gasto público, a través del pago de los tributos. En este sentido la presente investigación busca determinar si el nexo existente entre el Estado y los obligados es una relación de Derecho o de Poder. Para ello se empleó una metodología de tipo mixta, ya que se realizó un abordaje documental bibliográfico, y entrevistas a expertos, a las cuales se les aplicó un tratamiento cualitativo. Del análisis realizado a la Relación Jurídico Tributaria, se concluye que existen usos inadecuados del poder para ejercer la pretensión tributaria, así como también prerrogativas procesales al Estado en los procesos administrativos y judiciales, situaciones que vulneran al Sujeto Pasivo de la relación. En definitiva se dista de una relación jurídica tributaria apegada al derecho, debido a que en la práctica existen ciertas actuaciones del Estado que manifiestan una relación de poder. Por ello se recomienda realizar cambios en la legislación venezolana tendientes a regularlas actuaciones de los representantes del Estado, a fin de limitar el uso del poder conferido, garantizando así una Relación Jurídico Tributaria apegada en el derecho en el plano teórico y en el práctico en igualdad de condiciones

Palabras claves: Límites al poder, Relación jurídico tributaria, Relación de derecho, Relación de poder, Sujeto activo, Sujeto pasivo.

ABSTRACT

Tax collection goes back to times where civilization began its course, because although not known by the current terms, had in those days the very essence of modern times. On the one hand, were those in power and use thereof demanding payment of the tax to help sustain the empires and monarchies, and the other subjects required to pay. With the passing of time and development of society can be seen in these times, a group bound by the State to contribute to public expenditure through the payment of taxes. In this sense the present investigation seeks to determine whether the link between the state and the bound is a relationship of law or of power. This will use a methodology of mixed type, since



it was made a documentary approach to literature and expert interviews to which we applied a qualitative treatment. Analysis of the Legal Value Tax, we conclude that there is misuse of power to pursue the tax claim, as well as procedural prerogatives to state administrative and judicial processes, situations that violate the Taxpayer of the relationship. In short, it is far from customs relationship accordance with the law, because in practice there are certain state actions that manifest a power relationship. It is therefore recommended changes to the Venezuelan legislation aimed at regulating the actions of state representatives to limit the use of the power conferred, thus ensuring a Legal Value Tax attached to the right in the theoretical and the practical equality conditions

Keywords: Limits to power, Legal value tax law relationship, Relationship power, Subject assets, Liabilities subject.

INTRODUCCIÓN

Toda sociedad necesita recursos para sufragar los denominados gastos públicos. En este sentido, el Estado busca la mejor forma de cubrir la mayoría de los mismos, para ello utiliza como primer recurso a la recaudación tributaria, sobre ella se avocan todas los esfuerzos de un gobierno en aras de maximizar la recaudación y optima la distribución de los tributos colectados.

En la evolución de la sociedad, puede verse cómo la relación entre el Estado y los ciudadanos ha dado pie a luchas, con el fin de mejorar la relación existente entre ellos, pero es el caso que los habitantes de un país no tributan por voluntad propia, siempre ha existido un ser con influencia sobre ellos, bien sea el Estado, monarquía o imperios, los cuales ejercen la presión necesaria para recaudar los tributos.

Con la avance de la relación entre el Estado y los ciudadanos, se han desarrollado estrategias para asegurar la recaudación, es por ello que se incorporan a las legislaciones tributarias medidas coercitivas que obligan al pago, el hecho de no cumplir con tal obligación o de incumplir deberes formales, ocasiona sanciones de diversas índoles. En tal sentido, la labor de recaudación ejercida por el Estado tiene características coercitivas, sobre el particular, en aras de proteger el interés colectivo.

Ciertamente la humanidad está acostumbrada a la relación causa-efecto, el hecho de no cancelar algún tributo vislumbra dos vertientes, la primera el efecto de no coadyuvar al gasto público y el segundo las sanciones que se derivan de dicho incumplimiento. Esto último pone en evidencia la acción desplegada por el Estado, producto de la no contribución, lo cual se traduce en una especie de presión que induce al contribuyente al pago del tributo.

Sin embargo, la relación existente entre el Estado y el obligado presenta diversos criterios en la doctrina, para unos el nexo es de derecho, para otros es de poder. Así las cosas, en el plano de la realidad no se encuentra totalmente clara la situación, dado que por un lado existen derechos y garantías para los contribuyentes ante el posible ejercicio abusivo del poder, pero por otro lado, el Estado goza de ciertas prerrogativas jurídicas



que trascienden al plano fáctico, que hacen suponer que pudiese existir desigualdad de los sujetos en el aspecto material.

Por otro lado, cabe destacar que si bien es cierto que la potestad tributaria no deriva de una relación jurídica tributaria como tal, pues se manifiesta genéricamente y por tanto no supone la existencia del otro sujeto específicamente obligado, no es menos cierto aún que es el mismo Estado el facultado para “normar” las reglas o leyes que servirán de guía para la imposición tributaria a efectos de determinación y recaudación de los mismos.

En consecuencia, la potestad tributaria es la facultad estatal de crear, modificar o suprimir tributos, lo cual traducido en el campo jurídico implica la posibilidad de dictar normas generadoras de contribuciones que las personas deben entregar coactivamente, si esta viene atribuida por la ley, será posterior, lógica y cronológicamente, al poder tributario que se fundamenta en la soberanía. Según Villegas (2007), la nación tiene a su cargo estos tributos en todos sus aspectos, ya sean legislándolos o recaudándolos, sin consulta alguna.

Lo antes descrito denota cómo en el uso del poder tributario, el Estado se encuentra en un plano superior, es decir, con supremacía ante los particulares que se ubican en un plano inferior, lo que indica un sometimiento de la población a las normas tributarias del Estado, sin más limitaciones que las que establezcan los lineamientos constitucionales.

Consecuentemente se le otorga al sujeto activo la posibilidad de ejercer las mayores de las presiones cuando se crea conveniente, sin embargo, si bien es cierto que es el mismo Estado quien debe atribuirse los parámetros y límites de su competencia, los cuales no son claros en el plano de la realidad y generalmente quedan a criterio discrecional del funcionario actuante. Por su parte, Pérez y González (1991) en sus concepciones más restringidas traen a colación una nueva arista de la relación entre el sujeto activo - pasivo, que consiste en la fuerza que ejerce la ley sobre el colectivo de la sociedad.

De allí que Luchena (2008) indique que las normas tributarias, lejos de ser normas verdaderamente jurídicas, son mandatos disciplinarios de naturaleza semejante a las normas de policía. Dicha afirmación la expone claramente en sus estudios sobre la relación jurídica tributaria, donde esboza la relación entre el sujeto pasivo y el sujeto activo como una relación de potestad (de imperium), una relación de poder, ligada por tanto, al estado-policía, sobre el súbdito: el soberano dotado de esta potestad imperium no conoce límites jurídicos a sus mandatos.

En consecuencia, el nexo existente entre el Estado y el obligado no se encuentra verdaderamente claro en el plano de la realidad, es por ello que se tomó como eje fundamental de la investigación, siendo necesario el abordaje de la relación jurídica tributaria existente entre el sujeto activo y el sujeto pasivo a través del cual se dilucide si la naturaleza del vínculo entre ambas partes es de derecho o de poder.



La finalidad es pues aportar a la ciencia nuevos planteamientos que se acerquen a esclarecer de manera diáfana dicho nexo, precisando así el alcance de los aspectos contemplados dentro del ordenamiento jurídico venezolano.

METODOLOGÍA

El tipo de investigación en esta propuesta se encuentra definido tanto por el acercamiento como por el contenido que se aborda, es decir, documental y cualitativa. En razón de ello el tipo de investigación se estructura por la complementariedad: por un lado, se trata de una investigación documental bibliográfica, donde se analizó desde una perspectiva determinista al asumir un cuadro categorial que orienta la investigación; pero también un método hermenéutico, a través del cual se abordó lo relativo al análisis del nexo existente entre el sujeto activo y el sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria, mediante la indagación a través de cuatro informantes claves.

Por lo antes expuesto, en aras de reconocer y analizar el tipo de nexo existente en la relación jurídico tributaria, se requirió previamente la observación directa de los diferentes documentos, leyes, jurisprudencias y doctrinas referidas a la relación jurídica tributaria. Algunas de las fuentes de información fueron: la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (Asamblea Nacional Constituyente, 1999), Código Orgánico Tributario (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2001), jurisprudencia patria y de la doctrina tanto nacional como extranjera, entre otros instrumentos documentales.

De las fuentes antes descritas, se tomaron las orientaciones consideradas de mayor utilidad para efectuar el estudio y se realizó una descripción de las notas. Por otra parte, para lograr analizar si el nexo es de derecho o de poder, se utilizó la técnica de la entrevista cualitativa, la cual según Vieytes (2004) constituye una narración conversacional creada conjuntamente por el investigador y el entrevistado, la cual contiene un conjunto interrelacionado de estructuras que la definen como objeto de estudio.

La entrevista realizada a los informantes claves se configuró en la presente investigación como un recurso privilegiado para acceder a la información, ya que le permitió al investigador del presente estudio captar las perspectivas más resaltantes en torno al nexo existente entre el sujeto activo y pasivo de la relación tributaria. Se utilizó como instrumento un guión de entrevista que se practicó a cuatro expertos, con dilatada trayectoria profesional y académica en el área tributaria, a fin de dialogar en torno al nexo existente entre el sujeto activo y pasivo de la relación tributaria.

Continuando con lo relativo a la validez del instrumento en la investigación cualitativa, es importante destacar que no se aplica de la misma manera que en la investigación tradicional. Con respecto a la validez interna del instrumento aplicado, según Martínez (2008) viene dada por la credibilidad de los expertos entrevistados. En la presente investigación los sujetos seleccionados son versados en la materia tributaria, con una amplia trayectoria académica profesional, lo cual hace que los criterios expresados por estos gocen de suficiente valor para el estudio y configuren efectivamente un aporte



sustancial a la investigación.

En la presente investigación este procedimiento se cumplió plenamente de manera que ha quedado admitido su resultado no solo por la rigurosidad aplicada sino por la transparencia y dialogicidad de la cual fue revestida (Martínez, 2008). En cuanto a la confiabilidad externa, Goetz y Le Compte (1988), indican que una de las estrategias a seguir para alcanzar un buen nivel de confianza es identificar claramente a los informantes. Esta situación se puede advertir al hacer una buena descripción del tipo de personas que han servido como informantes.

En tal sentido, en la presente investigación se realizaron entrevistas a profundidad a un grupo de cuatro (4) especialistas, los cuales son catedráticos de la materia tributaria, investigadores en el área, participantes en ponencias nacionales e internacionales, e inclusive han ostentado cargos importantes en instituciones tanto públicas como privadas; cualidades que los califican como expertos en la materia tributaria, capaces de enriquecer con sus criterios de manera significativa el presente estudio.

En virtud de lo antes expuesto, el método más adecuado para dicha investigación fue el deductivo, ya que la interpretación de leyes, sentencias y documentos referentes a la determinación de la relación jurídica tributaria entre sujeto activo y pasivo visto como una relación de derecho o de poder, impusieron la necesidad de una lógica formal como condición al proceso. Por otra parte, es importante mencionar que el método hermenéutico en esta investigación en su quinto objetivo se perfiló como apoyo fundamental para la interpretación de los datos obtenidos a través de la aplicación del instrumento (Entrevista Dialógica).

El método Hermenéutico, según Martínez (2008), es aquel que observa algo y le busca su significado. En sentido amplio, este es el método que usa consciente o inconscientemente todo investigador y en todo momento, ya que la mente humana es por su propia naturaleza, interpretativa, es decir, hermenéutica. En sentido estricto, se aconseja utilizar el presente método cuando la información recogida necesita una continúa interpretación.

De igual forma se utilizó la técnica de la triangulación definida por Hernández, Fernández y Baptista (2010), como la utilización de diferentes fuentes y métodos de recolección de datos provenientes de diferentes actores del proceso, así como también distintas fuentes utilizando mayores formas de recolección de datos, con la finalidad de agruparlos y converger en una idea principal.

Por su parte, Martínez (2008) considera que se pueden identificar varios tipos de triangulación: de métodos y técnicas, datos, investigadores, teorías y triangulación interdisciplinaria. Sin embargo conviene advertir que en la presente investigación la triangulación se realizó sobre los datos recopilados en la entrevista para luego confrontarlos con el criterio del autor de la presente investigación, a fin de lograr la teorización.



La teorización tal y como su nombre lo indica, refiere según Martínez (2008) a la utilización de todos los medios disponibles a su alcance para lograr la síntesis final de un estudio o investigación. En tal sentido, el investigador del presente estudio realizó finalmente una teoría como producto final de los resultados de la investigación, a fin de exponer el nexo inmerso en la relación tributaria existente entre el sujeto activo y pasivo.

DEFINICIÓN DE ESTADO

Precisar lo que es el Estado, resulta una labor algo compleja, lo que ha dado lugar a diferentes definiciones, las cuales varían de acuerdo al autor y corriente doctrinal que represente. En este sentido, Kelsen (1979) identifica al Estado con el conjunto de preceptos que lo norman, e inclusive considera que el Estado solo puede ser y se limita al marco que le sea impuesto por la norma jurídica, de esta manera Teoría del Estado y Teoría del Derecho se identifican y se vuelven sinónimos.

Por su parte, Heller, citado por Navas y Navas (2005), concibe al Estado como una estructura de dominio que en última instancia, ordena los actos sociales en un determinado territorio. De dicha definición se desprende el elemento poder y su conexión con el ejercicio de la función estatal. Engels, citado por Navas y Navas (2005), en el mismo orden de ideas, define al Estado como institución de dominio que ejerce el poder político al que está llamado a cumplir.

Al respecto, el autor de la presente investigación considera que a la hora de definir lo que es el Estado, debe considerarse el elemento poder, así como también el ordenamiento jurídico, el territorio y el pueblo. Desde otra perspectiva, Maritain (2002) define al Estado como la parte especializada en los intereses del colectivo, el conjunto de instituciones que se combinan para formar una especie de máquina reguladora que ocupa la cúspide de la sociedad.

Para Maciver (1966), el Estado o gobierno es la organización centralizada que mantiene el orden en una comunidad, sea esta grande o pequeña. Se trata de una forma de reglamentación social, pero no la única que existe; pues la reglamentación puede ser en aspecto universal suponiendo un sistema de ordenadas relaciones, o ser informal apoyado en la familia/ pueblo descentralizado y carente de órganos específicos, o muy por el contrario puede resultar extremadamente organizado. Al respecto, el autor de la presente investigación considera que Estado no debe confundirse con el concepto de gobierno, pues este último solo es la parte generalmente encargada de llevar a cabo las funciones del Estado.

De las definiciones antes indicadas, se considera que cada una aporta elementos importantes para la construcción de un concepto de Estado contemporáneo, visto como la institución que ejerce el poder político (poder nacido de la sociedad) sobre una comunidad determinada en un territorio específico.



RELACIÓN JURIDICO TRIBUTARIA

La relación jurídico tributaria parte de su naturaleza de la relación de derecho, lo que implica la igualdad de la posición jurídica del sujeto activo (Estado) u otra entidad a la que la ley le atribuye el derecho creditorio, y la del sujeto pasivo (Deudor) o responsable del tributo, y se identifica con una obligación de dar, a pesar de las obligaciones accesorias que este contrajese.

Según Moya (2009), la relación jurídico tributaria no existe como tal, considera que esta es una obligación de dar (pagar el tributo) y de hacer (declarar una renta o impuesto), y está basada en el poder que ejerce el estado en su poder de imperio. De igual forma, Giuliani (1993) expresa que la relación de orden jurídico que se establece entre el estado aunado a los particulares constituye la obligación tributaria, tanto de contenido único como variado, también considera que tal expresión debe reservarse para la obligación de satisfacer las prestaciones establecidas en la ley, además en un concepto más amplio la relación jurídico-tributaria (rapporto guridico d'imposta), vendría a ser el género y la otra la especie.

Por su parte Villegas (2007), conceptualiza la relación jurídico-tributaria como el vínculo jurídico obligacional que se traba entre el fisco como sujeto activo que pretende el cobro de algún tributo, y por otra parte un sujeto pasivo el cual está obligado consecuentemente al pago del mismo. Al mismo tiempo, Villegas (2007) considera que la relación jurídico tributaria puede ser abarcada desde dos aristas, la primera como una vinculación establecida por efecto de una norma jurídica tanto una circunstancia condicionante (el propio hecho imponible), una consecuencia jurídica (la obligación del pago), como desde la otra arista, la vinculación establecida por la norma legal entre la pretensión del fisco como sujeto activo de la relación jurídico tributaria y la obligación de aquel que la ley estipule como sujeto pasivo.

Asimismo, Jarach (2007) expresa que la doctrina moderna del derecho tributario tiene como un objeto principal la denominada relación jurídica tributaria, pero ponen en relevancia la relación jurídica tributaria principal, la cual tiene como objeto la obligación de pagar el tributo y los intereses derivados, pero se desliga la obligación penal, transformándose en si en una relación jurídica compleja.

Según Sanmiguel (2006), la relación jurídico-tributaria está constituida por los múltiples derechos y obligaciones surgidas del ejercicio del poder tributario, cuyos objetos pueden ser muy variados, es decir que la relación jurídica tributaria lo conforman todas las relaciones vinculantes entre el estado y los particulares a efectos del tributo correspondiente.

Siguiendo el mismo norte, Huanes (2010) conceptualiza la relación jurídico tributaria como el vínculo de carácter obligacional que surge en virtud de una ley o de un decreto legislativo, en caso de delegación de las facultades de la función legislativa a la función ejecutiva, lo que le permite a la Administración tributaria exigir el cumplimiento de una obligación de naturaleza meramente tributaria.



Para el autor Barreira (2007), el vocablo “Relación Jurídica” puede hacer referencia a una mera estructura normativa, la cual está vacía de contenido, siendo vista como una regla de derecho con contenido axiológico, que posee independencia plena. Es aplicable en cuanto sea posible a la vinculación existente entre dos o más sujetos como consecuencia de un hecho realmente acaecido en la realidad, y el cual está enmarcado en la regla de derecho vigente o al concepto que refiere ciertas características en las que se individualizan los deberes y potestad es reinantes en una rama específica del derecho.

Volviendo la mirada hacia autores nacionales, como Hernández (1996), la relación jurídica tributaria una vez realizado el hecho imponible, es decir, la actividad económica prevista por el legislador -como aquella susceptible de causar gravamen- da lugar en ese momento al surgimiento de la relación jurídica tributaria, entre el sujeto que realiza el hecho imponible y el ente acreedor del tributo.

Por todo lo antes descrito, intentando integrar las diferentes definiciones de Relación Jurídica Tributaria, el autor de la presente investigación la define como el nexo existente entre el sujeto activo y el pasivo, derivado de una norma jurídica que establece una obligación de dar al contribuyente y la facultad al Estado de hacer cumplir dicha obligación, así como el deber de realizar un manejo adecuado de los recursos provenientes de la recaudación.

NACIMIENTO DE LA RELACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA

La relación jurídico-tributaria se origina en cuanto nace la ley, para ello se exige como requisito fundamental la verificación que en la realidad tácita el hecho o hechos definidos abstractamente por la ley como supuestos de la obligación en sí.

Según Jarach (2007), los sujetos de la obligación tributaria no son un elemento a priori (previo a) ni desvinculado del presupuesto de hecho objetivo. No existe una relación intersubjetiva con prescindencia de la obligación tributaria concreta, que surge de la verificación de los hechos definidos por la ley, por el contrario hay impuestos que ni siquiera contienen en las disposiciones legales pertinentes la definición de los sujetos. Por otra parte, cuando la ley define a los sujetos y establece su grado de responsabilidad para el pago del tributo lo hace exclusivamente en conexión con los hechos objetivos que constituyen el supuesto legal de la obligación.

En el mismo orden de ideas, Villegas (2007) expresa que la relación jurídico tributaria nace a través de una circunstancia condicionante como la realización de un hecho imponible y la cual ocasiona una consecuencia jurídica como el mandato de pago, es en ese momento donde se traba un vínculo entre dos sujetos el cual debe ser norma por el derecho.

No lejos de esta ideología, Helsen (2005) considera que la relación jurídico tributaria tiene su génesis en el vínculo obligacional mediante el cual el Estado está en el derecho de exigir la prestación jurídica denominada impuesto, el cual es el resultado de la realización del presupuesto de hecho previsto en la ley, de la cual se genera la obligación



de dar la cual arrastra ciertas obligaciones accesorias que fueron originadas de igual forma al incurrir en el presupuesto de hecho.

Por tanto, en lo referente al nacimiento de la relación jurídico tributaria es necesario remitirse a la norma, puesto que en esta se derivará un mandato determinado en este caso como la orden de pagar una determinada cantidad de dinero (obligación de dar) a favor del acreedor (en este caso el Estado), quien por un lado se encuentra facultado para el cobro de la prestación dineraria y por el otro le genera una serie de deberes relativos al uso adecuado de dichos recursos en beneficio de la población. La relación jurídica tributaria entre ambos sujetos, nace en el momento en el cual el supuesto hipotético establecido en la norma, surge en el plano de la realidad.

OBJETODE LA RELACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA

Al hablar del objeto de la Relación Jurídico Tributaria pueden relucir ciertos aspectos que se confunden con el objeto de la recaudación fiscal, para Giuliani (1993) el objeto que le corresponde a la prestación que debe cumplir el sujeto pasivo, el pago propiamente de la suma de dinero en la mayoría de los casos, o la entrega de cantidades de cosas en algún caso en específico, pues bien el presupuesto de hecho que la ley a determinado como acto grave blees susceptible de la generación del tributo.

De igual forma el precitado autor, establece que el objeto de la relación jurídico tributaria consiste en reglar todos los actos directos o derivados, desde el nacimiento hasta la extinción de la misma. Por tanto, la relación in comento al nacer de la ley, tendrá por objeto regular las obligaciones y deberes de los sujetos intervinientes, a fin de resguardar la legalidad del nexu.

ELEMENTOS DE LA RELACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA A LA LUZ DEL ORDENAMIENTO JURÍDICO VENEZOLANO

Como componente fundamental de la relación Jurídico Tributaria destaca la obligación tributaria, ya que se encuentra ejemplificado con la acción de “dar” o “pagar”, la cual es la pretensión final de la imposición tributaria y de esta forma lo señala Giuliani (1993).

La mayoría de los literarios tributarios tienen el común denominador de determinar la obligación tributaria como el mayor elemento dentro del todo, ya que estos consideran que de no existir la obligación de dar la prestación de dinero, pues difícilmente el sujeto estaría coartado al cumplimiento de las obligaciones accesorias.

En el mismo orden de ideas, Jarach (2007) considera que dentro de la relación jurídica tributaria también debe considerarse el aspecto penal, generado por infracciones tributarias, pero cataloga la misma como una relación jurídica compleja.

Es oportuno acotar que en el artículo 13 del Código Orgánico Tributario (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2001), el cual aclara el nacimiento de la obligación tributaria y especifica que esta obligación relaciona al estado a través de las distintas expresiones del mismo y los sujetos pasivos, esto una vez incurrido el presupuesto de ley.



En el precitado artículo puede verse como se le da preeminencia al hecho de que la obligación tributaria es el factor principal que une a los sujetos involucrados; y esta por sí sola no engloba las obligaciones accesorias derivadas de la obligación tributaria esencial. En definitiva el elemento primordial de la Relación Jurídica Tributaria lo conforma la Obligación Tributaria, siendo esta la esencia de la imposición tributaria.

Como segundo elemento, y no menos importante, se hace mención de los Sujetos de la Relación Jurídica Tributaria, estos representan la personificación tanto de la potestad de imposición como del deber de contribución, mejor conocidos y aceptados como Sujeto Activo y Sujeto Pasivo, a través de las distintas acepciones tal como se argumentó ut supra.

El Sujeto Activo es definido por una vasta cantidad de literarios como Moya (2009), Villegas (2007), Sanmiguel (2006), Huanes (2010), los cuales convergen en la teoría de que este sujeto, es el titular de la potestad tributaria y poder tributario, materializado en el ente público con capacidad de crear la norma jurídica tributaria.

Volviendo la mirada a la legislación venezolana, el artículo 18 del Código Orgánico Tributario (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2001), define a este sujeto como el ente público acreedor del tributo, puede evidenciarse como de forma, clara, precisa y determinante se expresa la titularidad del tributo.

Si bien los estudiosos de la materia han analizado a profundidad la génesis del sujeto activo, la legislación venezolana solo se ha limitado a especificar quien es el Sujeto Activo, pudiéndose haber dado una breve idea de donde le provenía la titularidad del crédito. Puede pensarse que esta explicación está contemplada en el artículo 133 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (Asamblea Nacional Constituyente, 1999), donde se establece que todos los ciudadanos deberán coadyuvar al gasto público mediante el pago de impuestos, tasas o contribuciones, pero no se especifica de donde proviene la titularidad de esa potestad.

En consecuencia cobra vigencia la teoría la teoría de Huanes (2010), quien menciona que el Estado, en función del *ius imperium* hacia exigible la recaudación tributaria, utiliza para ello instituciones públicas, las cuales administran el proceso de recaudación, y control del mismo. Otros de los sujetos intervinientes en la Relación Jurídico Tributaria es el Sujeto Pasivo, el cual se subdivide en otros sujetos que en circunstancias sin haber sido los que incurrieron en el presupuesto de hecho, están obligados al cumplimiento de obligaciones tributarias accesorias.

La obligación principal del pago del tributo recae sobre el Sujeto Pasivo y así lo establece el artículo 19 del Código Orgánico Tributario (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2001), pero de igual forma esta norma hace mención que la obligación de pago puede recaer tanto en calidad de contribuyente o de responsable.

Cabe destacar que los contribuyentes están obligados al pago de los tributos y al cumplimiento de los deberes formales impuestos por el Código Orgánico Tributario



(Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2001) y demás normas tributarias; en otras palabras, la obligación del sujeto pasivo no solo lo es el aporte pecuniario en sí, sino también en cumplir todas y cada una de las disposiciones formales que englobe no solo el Código Orgánico Tributario, sino todas y cada una de las Leyes Tributarias en las cuales este sujeto incurra en un hecho imponible.

Los Sujetos Pasivos que incurren en el presupuesto de ley, puede ser tanto persona natural como persona jurídica, enmarcado en cualquier tipología, contribuyente, responsable o el propio sustituto. También son sujetos pasivos las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica constituyan una unidad económica o un patrimonio separado sujeto a imposición.

Si bien los sujetos pasivos pueden ser de cualquier índole (Natural o Jurídica), cada norma tributaria por sí sola debe ser capaz de identificar a los sujetos pasivos que está gravando, es oportuno hacer mención a la jurisprudencia emanada del Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, con ponencia del Magistrado Raúl Gustavo Márquez Barroso, en la cual se hace mención de que aún siendo persona natural comerciante la recurrente estaba obligada al pago del tributo (en ese caso el Impuesto al Valor Agregado), por concepto de la actividad comercial que realizaba (Tribunal Supremo de Justicia, 2009).

Si bien la recurrente poseía una firma unipersonal, esta realizaba actividades de comercio como una persona jurídica constituida, el hecho de ser una persona natural no le exima del pago de los tributos, así como también quedó obligada al cumplimiento de todas y cada una de las obligaciones formales contempladas en la Ley del Impuesto al Valor Agregado (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2007).

Otro de los sujetos derivados del Sujeto Pasivo es el responsable, quien sin tener el carácter del contribuyente que ha incurrido en el presupuesto de ley, debe cumplir ciertas obligaciones atribuidas a los mismos, tal como lo establece el artículo 25 del Código Orgánico Tributario (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2001).

A criterio del autor, a estos responsables, se les está delegando la tarea de recaudación, ya que en los casos donde el estado faculta a un sujeto pasivo con la cualidad de retener algún tributo, está cediendo la recaudación del mismo a un tercero que también es sujeto pasivo, en consecuencia se estaría en presencia de un sujeto con dos cualidades, la primera cualidad conferida al momento de incurrir en el presupuesto de hecho "Sujeto Pasivo"; y la segunda al momento de nombrarse agente de retención, en este momento actuaría como parte de la administración tributaria.

En el caso particular de los responsables, estos están obligados al pago de los tributos recaudados, además serán responsables de los bienes que administren en nombre de la República. Es lógico pensar que el Estado ha utilizado a estos Sujetos Pasivos con la finalidad de optimizar la recaudación tributaria. Es oportuno hacer mención al artículo 316 de la Carta Fundamental (Asamblea Nacional Constituyente, 1999), donde se establece que el sistema tributario será eficiente para la recaudación tributaria, pero ejerciendo estas actividades de recaudación eficiente, pudiese estar lesionándose el patrimonio de



los sujetos pasivos al recargárseles de forma unilateral la gestión de cobranza y recaudación que es materia de competencia únicamente nacional.

En este particular el Tribunal Supremo de Justicia (2004), en Sala Político Administrativa con ponencia de la Magistrada Yolanda Jaimes Guerrero, considera que no se está lesionando ningún derecho constitucional al designarse a un tercero como agente de retención, así como también considera que de las retenciones efectuadas y no compensadas no suponen un daño material de carácter irreparable que se produciría por el pago excedentario que representa la retención del impuesto al valor agregado, así como el daño que causaría supuesta tardanza por recuperar los impuestos pagados en exceso.

Vale destacar que tanto la designación de un Sujeto Pasivo como Agente de Retención, puede producir ciertos efectos administrativos negativos tanto para el designado como para la persona objeto de retención, ya que se está modificando la naturaleza de la compensación de los tributos, por medio de pagos por anticipado, que en ciertas circunstancias pueden atentar contra el flujo de caja de los propios Sujetos Pasivos.

Este particular no ocurre con el tercer tipo de Sujeto Pasivo, el cual es el denominado responsable, ya que este es garante por el pago de la obligación tributaria que debió haber efectuado el Sujeto Pasivo, algunos autores como Villegas (2007) mencionan que aunque esté ajeno al acaecimiento del hecho imponible, la ley lo obliga a pagar el tributo derivado de tal acaecimiento.

La legislación venezolana hace mención a los Contribuyentes Responsables Solidarios en el artículo 28 del Código Orgánico Tributario (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2001), especificando que serán responsablemente solidarios del pago de los tributos aún cuando no hayan incurrido en el hecho imponible, coincidiendo de esta forma con Villegas (2007) y con el autor de la investigación.

Esta obligación de pagar por cuenta ajena puede recaer en hombros de los padres, tutores, curadores, directores, gerentes, síndicos, liquidadores, socios, accionistas, entre otros, el legislador buscó la forma de garantizar en la medida de lo posible la recaudación de los tributos, ya que aunque estos no hayan incurrido en el hecho imponible, están obligados al pago del mismo.

Para el autor de esta investigación es digno de análisis la situación que pudiese presentarse en el caso de que estos sujetos responsables estén obligados al pago de un tributo generado por un tercero pero no tenga la capacidad económica ni el patrimonio con que hacerle frente a tal obligación, es lógico pensar que se estaría violando los preceptos constitucionales de capacidad contributiva.

Una vez analizados los sujetos intervinientes en la Relación Jurídico Tributaria, es pertinente hacer mención sobre el hecho imponible, término que se ha venido manejando a lo largo del capítulo pero que no se le ha dado la profundidad requerida. Según la doctrina italiana se denomina "fatto generador" que en la traducción castellana significa el



hecho generador, y es tomado según la doctrina alemana como “tatbestand” o situación de hecho. Según el autor de esta investigación, ambas denominaciones recogen en común el “hecho” como un concepto del “hacer”, la obligación tributaria se deriva de un “hacer” o no “hacer”.

Es opinión del autor de la investigación que el hecho imponible es un elemento de la Relación Jurídico Tributaria, determinante para la conformación de la relación per se., autores de la talla de Moya (2009), Villegas (2007), lo describen como los hechos o situaciones que representan el nacimiento de una obligación, y al hablar de obligación se refieren a la Obligación Tributaria, primer componente analizado en este aparte de la investigación.

Según el artículo 36 del Código Orgánico Tributario (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2001), el hecho imponible lo conforma el presupuesto establecido mediante la ley, del cual se deriva la obligación tributaria. A juicio del investigador la génesis de la Relación Jurídico Tributaria se fundamenta en el hecho imponible, una vez incurrido este se nacen de forma majestuosos deberes y derechos para los involucrados dentro de la misma; una cuando se trate de contribuyentes solidarios, de no haber incurrido en un hecho imponible el sujeto pasivo principal, este solidario no estuviese sometido a tal deber, es por ello que el hecho imponible es la raíz de la tributación a cualquier nivel, bien sean impuestos, tasas o contribuciones.

Según el autor de esta investigación, el hecho imponible ha sido estudiado por literarios desde diferentes aristas, según su aspecto material, personal, espacial, temporal. Esto se debe a que del análisis del hecho imponible se derivan todas las obligaciones o puede presumirse haber incurrido en el hecho imponible, pero una vez analizado a profundidad puede no haberse dado.

Se analiza el aspecto material, ya que de este se determina cuál es el hecho generador del tributo; el aspecto personal para identificar el sujeto que realiza el hecho o sobre quien recae la obligación de pagar; el espacial, para identificar el lugar de ocurrencia; y el temporal para delimitar el tiempo de ejecución.

Es por ello que deben analizarse todos y cada uno de estos aspectos para determinar si se configura el hecho imponible, se cita la jurisprudencia de fecha 19 de diciembre de 2006 emanada del Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región de los Andes en el caso: Junta de Condominio del Conjunto Residencial y Comercial Plaza San Cristóbal y Plaza Suites.

En la precitada sentencia se recurre un acto administrativo presumiendo que se había generado un hecho imponible pero este Tribunal determinó que se partió de un hecho falso como es la sujeción del sujeto investigado al cumplimiento de esas normas, toda vez que en ambos casos la actividad realizada no conforma un presupuesto de hecho, por cuanto no da lugar a la verificación del hecho imponible en dichos impuestos (Tribunal Supremo de Justicia, 2006).



Es por ello que a juicio del autor de esta investigación, no solo el sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria, está en la obligación y el deber de conocer todos los aspectos que configuran un hecho imponible, ya que de ello dependerá el inicio de la propia Relación Jurídico Tributaria, así como también de todos los deberes que estará obligado a cumplir según la ley; por otro lado, deberá de igual forma conocer estos aspectos el sujeto pasivo y sus representantes, ya que no puede quedar a discrecionalidad de los funcionarios actuantes la determinación del hecho imponible.

En el mismo orden de ideas, es oportuno hacer mención de otro de los elementos de la Relación Jurídico Tributaria, como lo es la base imponible, la cual según el autor, es la representación monetaria del hecho imponible, la cual será objeto de un tratamiento fiscal para una determinación de un tributo a pagar. La opinión del autor anteriormente expuesto la validan las teorías de autores como Massanet (1978) y De la Peña (2005), quienes respectivamente la consideran como el objeto de gravabilidad, según la capacidad contributiva.

Por consiguiente, los elementos analizados por el autor de este estudio a lo largo de este aparte de la investigación pone en relieve aspectos importantes, como los sujetos intervinientes en el vínculo tales como el Sujeto Activo y el Sujeto Pasivo, quienes a su vez conforman la Relación Jurídico Tributaria al recaer el sujeto pasivo en el presupuesto establecido en la ley, configurándose esta por otra parte a que el sujeto activo tenga la potestad de exigir el pago de un tributo establecido en ley. Esta cadena de sucesos -a juicio del autor- representa el inicio de la tributación, ya que se configuran los elementos relacionados y los hechos que originan la exigibilidad por parte del sujeto activo de la prestación pecuniaria.

EL PODER TRIBUTARIO

Según Martín y Rodríguez (1986), el poder tributario es la facultad inherente al Estado para exigir tributos dentro de los límites establecidos por la Constitución y que solo puede manifestarse por medio de normas legales. El poder tributario no es más que la facultad o potestad jurídica que tiene el Estado de exigir los tributos sin más limitaciones que las previamente establecidas mediante la ley, en tal sentido Sanmiguel (2006, p.561) define el poder tributario “en un sentido amplio como toda situación de ventaja o dominio de un sujeto en materia tributaria, y en un sentido restringido lo define como el poder de establecer las normas jurídicas de materia tributaria”.

Para Giuliani (1993), el poder tributario tiene como esencia la facultad o posibilidad mediante vía legal del Estado, exigir contribuciones a personas bajo su jurisdicción. El poder tributario, según Mizrachi (2000), se encuentra íntimamente ligado a la soberanía y se concreta en la distribución de las potestades tributarias, bien en un marco constitucional o en uno legal, entre las entidades político territoriales que integran el Estado. Así las cosas, algunos doctrinarios como Villegas (2007), Sainz (1996) y otros, coinciden al considerar al poder tributario como la facultad jurídica para la creación de los tributos siendo Vigilanza (2000, p. 255) la que agrega:



“Lo que debe caracterizar al poder tributario... es que la posibilidad de crear tributos se extienda a escoger la manifestación de riqueza que se va a gravar y no aceptar una potestad superior que limite o condicione dicha escogencia, a excepción de la propia constitución”.

Mizrachi (2000) considera que consiste en el ejercicio de un poder soberano, refiriéndose a la dimensión del imperium inherente a la soberanía y reservar el término potestad tributaria como la concreción constitucional del poder tributario organizado dentro del marco de tareas del de los entes políticos territoriales. Así las cosas, el poder tributario alude al imperio que tiene el Estado para gravar las manifestaciones de riqueza, el cual materializa en la distribución de potestades tributarias, de conformidad con lo establecido en la Carta Fundamental.

LA POTESTAD TRIBUTARIA

Según Crespo (2010) es la facultad de dictar normas jurídicas de las cuales nace, para ciertos individuos, la obligación de pagar tributos, es decir, la facultad estatal de crear, modificar o suprimir unilateralmente los tributos. Según Massone (1975) es la facultad de instituir impuestos, tasas, contribuciones, como también deberes y prohibiciones de naturaleza tributaria, es en otras palabras, el poder general del Estado aplicado a un sector determinado de la actividad estatal denominado “imposición”.

Figuroa (1980) señala que es la facultad inherente al Estado para establecer tributos por ley, modificarlos y derogarlos. Concatenado con lo antes expuesto, la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (Asamblea Nacional Constituyente, 1999) en su artículo 156, literal 12 señala que es competencia del poder público nacional:

“La creación, organización, recaudación, administración y control de los impuestos sobre la renta, sobre sucesiones, donaciones y demás ramos conexos, el capital, la producción, el valor agregado, los hidrocarburos y minas, de los gravámenes a la importación y exportación de bienes y servicios, los impuestos que recaigan sobre el consumo de licores, alcoholes y demás especies alcohólicas, cigarrillos y demás manufacturas del tabaco, y los demás impuestos, tasas y rentas no atribuidas a los estados y municipios por esta Constitución y la ley”.

De igual forma en el numeral 13 del precitado artículo indica que es competencia exclusiva del poder público nacional legislar para garantizar la coordinación y correcta armonización de las distintas potestades tributarias conferidas, definir principios, parámetros y limitaciones, especialmente para la determinación de los tipos impositivos o alícuotas de los tributos estatales y municipales, así como para crear los fondos específicos que aseguren la solidaridad interterritorial.

La creación y organización de impuestos territoriales o sobre predios rurales y sobre transacciones inmobiliarias es potestad del Poder Público Municipal según el literal 14 del artículo 156 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (Asamblea Nacional Constituyente, 1999), confiriéndole el poder de recaudación y control.



En el caso de los estados, la potestad tributaria viene dada con un carácter de residualidad, ya que le corresponde lo que no sea competencia de la nación ni del municipio. Pero no es así en el caso de la Potestad Tributaria Municipal, ya que en el artículo 180 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (Asamblea Nacional Constituyente, 1999), se enuncia que la potestad tributaria que es conferida a los municipios es distinta y completamente autónoma de las potestades reguladoras de la constitución o leyes que le confieren al Poder Nacional o Estatal sobre las distintas materias o actividades.

En relación a lo anteriormente planteado, en el artículo 160 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2010), establece que dentro de la potestad tributaria municipal, el municipio podrá crear, modificar o suprimir los tributos que le corresponden por disposición Constitucional o que les sean asignados por ley nacional o estatal de conformidad con la Ordenanza. Asimismo, los municipios podrán establecer los supuestos de exención, exoneración o rebajas de esos tributos.

De lo antes expuesto, se deduce la amplitud de la capacidad y facultad del Estado para establecer obligaciones tributarias a los sujetos de derecho que se encuentren bajo su jurisdicción. En este sentido, el Estado es creador de la norma y sujeto activo (acreedor) en la relación jurídica tributaria.

TIPOS DE POSTESTAD TRIBUTARIA

- ORIGINARIA

Para la mayoría de los tratadistas, la potestad tributaria originaria nace de la propia Constitución, la cual delimita y define el ámbito de acción de cada nivel de gobierno dotado de potestad tributaria originaria. El Código Orgánico Tributario (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2001), en su artículo primero, 3er párrafo especifica el poder tributario de la siguiente forma:

“Las normas de este Código se aplicarán en forma supletoria a los tributos de los estados, municipios y demás entes de la división político territorial. El poder tributario de los estados y municipios para la creación, modificación, supresión o recaudación de los tributos que la Constitución y las leyes le atribuyan, incluyendo el establecimiento de exenciones, exoneraciones, beneficios y demás incentivos fiscales, será ejercido por dichos entes dentro del marco de la competencia y autonomía que le son otorgadas, de conformidad con la Constitución y las leyes dictadas en su ejecución”.

De lo antes enunciado, se entiende que el poder tributario originario proviene de la Constitución. Los estados y los municipios ejercen un poder restringido, pero siempre de carácter originario, restricción que se materializa en limitaciones derivadas de los principios constitucionales tributarios.



En resumen, cada uno de los tres niveles político-territoriales constitucionales en que se organiza el Estado venezolano (república, estados y municipios), ejerce el poder tributario originario, por cuanto es el mismo texto constitucional el que define en qué consiste y cuál es el alcance de la potestad para cada nivel de gobierno.

- DERIVADA

El poder tributario derivado, según Moya (2009), no es más que la imposición que tiene el entemunicipal o estatal para crear o normar un tributo por delegación, la cual proviene de una ley que lo autoriza de forma directa la Constitución de la República, y la cual se pueden derivar de igual forma de entes regionales o municipales en virtud de su poder de imposición, pero dichas normas deben alinearse a los principios constitucionales tributarios.

La potestad tributaria derivada se concreta a partir del artículo 157 de la Carta Magna (Asamblea Nacional Constituyente, 1999) cuando dispone lo siguiente: “la Asamblea Nacional, por mayoría de sus integrantes, podrá atribuir a los municipios o a los estados determinadas materias de la competencia nacional, a fin de promover la descentralización”. Asimismo, en relación a los estados, la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (Asamblea Nacional Constituyente, 1999) en el apartado único de su artículo 165 dispone:

“Los estados descentralizarán y transferirán a los municipios los servicios y competencias que gestionen y que estos estén en capacidad de prestar, así como la administración de los respectivos recursos, dentro de las áreas de competencias concurrentes entre ambos niveles de poder”.

La Potestad tributaria derivada surge de la ley, a través de la cual el órgano con poder originario lo trasfiere a otro que no lo posee. La diferencia tiene su origen, según doctrina de amplia aceptación, en la fuente de donde emana el ejercicio de la potestad tributaria.

RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA: ¿DERECHO O PODER?

La relación jurídico tributaria representa el vínculo existente entre el Estado, quien en virtud de su poder de imperio ejerce el cobro del crédito tributario sobre un sujeto obligado al pago del mismo, de esta relación se derivan otras obligaciones que van más allá del mero pago del tributo, tornando la misma en una relación compleja, que en ocasiones afecta a otras personas que no tuvieron que ver con el hecho generador del tributo.

El principio de legalidad es la piedra angular de la tributación, específicamente en Venezuela, es un principio con sagrado desde la carta magna, convirtiéndose en la garantía de la legalidad de las normas tributarias, ya que no podrá cobrarse ningún impuesto, tasa o contribución que no esté previamente establecido en ley, esto garantiza el derecho del ciudadano, y se convierte en el principal límite al ejercicio del poder de imperio del estado sobre los contribuyentes.

La arista teórica, representa el derecho dentro de la relación jurídico tributaria, enmarcada en la legalidad constitucional, código orgánico tributario, dentro de estos se



encuentran esbozados ciertos principio y derechos que rigen el sistema tributario venezolano, tales como el principio de legalidad, principio de no confiscatoriedad, generalidad, capacidad contributiva, irretroactividad, derecho de libre actividad económica, entre otros, por las cuales debe regirse el estado y los contribuyentes sometidos a las mismas.

En la práctica, se observa cómo en la relación jurídico tributaria se vislumbra un componente de poder, el cual reside en la potestad del estado para hacer la pretensión del tributo, la ley establece los parámetros por los cuales debe regirse las partes, pero es el caso que el estado en pro de la recaudación del tributo excede las competencias, funciones, cualidades, instrucciones dadas a través de la ley, generándose en la práctica una desviación del poder que les fue conferido por el legislador.

En relación a lo anteriormente plasmado, se vislumbra un componente de poder, el cual reside en la potestad del estado para hacer la pretensión del tributo, la ley establece los parámetros por los cuales debe regirse las partes, pero es el caso que el estado en pro de la recaudación del tributo excede las competencias, funciones, cualidades, instrucciones dadas a través de la ley.

En consecuencia, estas desviaciones se aprecian en aspectos cotidianos en fiscalizaciones efectuadas por funcionarios de la administración tributaria, quienes en ese momento están ejerciendo la cuota de poder que les fue otorgada para cumplir con su objetivo de revisión, pero en su actuación se produce violación al debido proceso, a la presunción de inocencia, generándose con ello una desviación del poder que les fue conferido.

En el ámbito judicial se aprecia en los juicios tributarios que las prerrogativas procesales de las cuales goza el estado, afectan la igualdad que debe reinar en el proceso, ambas partes deberían estar en igualdad de condiciones para que la justicia sea imparcial y en consecuencia se cumpla el debido proceso y un juicio en igualdad de condiciones.

En el mismo orden de ideas, en aras de salvaguardar los derechos de la nación y actuando en pro del colectivo ciudadano, la República se ve favorecida con prerrogativas procesales en materia tributaria, como lo es la citación de los representantes del estado, los lapsos de consignación de pruebas por parte del estado e inclusive la no condenatorias de costas en caso de resultar perdedora la república, todo esto persigue la finalidad de garantizar el bien común, sin embargo con esta práctica se violenta de manera fehaciente la igualdad que debe reinar en todo proceso judicial, no existen igualdad de garantías para las partes, en tal sentido estas prerrogativas hacen ver el proceso judicial a favor del estado.

El espíritu del legislador, al esbozar los principios constitucionales fue sin duda alguna proteger al ciudadano, protegerlo del uso irracional del poder, o la desviación del derecho en general, pues los principios buscan garantizar al contribuyente que no será violentada su integridad o su patrimonio a lo largo de la relación que mantenga con el



estado, en este sentido los principios constitucionales funcionan como límites al poder que ostenta el Estado.

En consecuencia, es deber del Estado velar por una justa carga tributaria atendiendo el principio de capacidad contributiva, es por ello que la presión tributaria ejercida sobre los ciudadanos, no debe ser de carácter confiscatorio, el poder que pueda poseer el gobierno nacional para crear nuevos tributos jamás podrá ser usado en detrimento absoluto del patrimonio de un contribuyente, ya que esto llegaría a significar imposición de tributos con carácter confiscatorio.

En la Constitución (Asamblea Nacional Constituyente, 1999) secontempla en artículos como el 316, el deber de aplicación e implementación de un sistema tributario que procure una justa distribución de las cargas públicas, siempre en atención ala capacidad económica del contribuyente, cumpliendo con el principio de progresividad,protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la ciudadanía.

Por lo tanto, los gastos públicos, y el deber de contribuir con los mismos, son el desiderátum del superior principio del sistema tributario enunciado en el antes mencionado artículo 316 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.

El deber que impone el artículo 133 de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de los tributos previstos en las leyes, se encuentra supeditado al cumplimiento por parte del Estado,de los principios de: honestidad, participación, solvencia, transparencia, rendición de cuentas, autorización legal presupuestaria y responsabilidad, consagrados en los artículos 141, 311, 312, 313, 314, y 315 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (Asamblea Nacional Constituyente, 1999) respectivamente.

En este sentido, el autor de la investigación considera que si existe un Estado de derecho,este ha de serlo en los dos sentidos del término derecho: a) En su sentido de derecho objetivo de norma: el Estado de derecho exige que el ordenamiento jurídicolimite y encauce el poder; b) En su sentido de derecho subjetivo, como derechos así como también libertades: el Estado de derecho exige también que ese ordenamiento jurídico incorpore los derechos y libertades de las personas para que efectivamente permita su aplicación.

De igual forma, se observa dentro de la relación jurídico tributaria, el fenómeno de la igualdad, pues se evidencia una igualdad formal, en la cual se aplica la igualdad entre igualesyla igualdad entre desiguales, específicamente el estado no puede ocuparun rango igualitario frente a los ciudadanos.

Ambos persiguen distintos fines, uno busca obtener ingresos fiscales para sufragar gastos públicos, mientras el otro persigue fines netamente personales, es por ello que se ve en la práctica la igualdad material, en la cual el sujeto pasivo y el sujeto activo no están en igualdad de condiciones, por lo tantoel autor de la investigación determina que no es una relación entre iguales.



De todo lo anteriormente analizado, el autor concluye que en Venezuela, la relación jurídico tributaria presenta dos características, la primera es su característica teórica, en la cual utilizando como base la legislación venezolana, inclusive doctrinas, se determina que la relación existente entre el sujeto activo y el sujeto pasivo es una relación de derecho.

Sin embargo, al analizar el aspecto práctico así como también el real de la relación entre el sujeto activo y pasivo, se ve que la desviación del derecho ha producido que la misma se vuelva una relación de poder, donde el estado hace uso de su poder tributario para cubrir la pretensión tributaria, violando con esto los principios constitucionales y legales que sirven de garantía para el propio sujeto pasivo; en síntesis, de forma teórica, se está en presencia de una relación jurídica tributaria apegada al derecho, sin embargo en la práctica dista mucho de ser de derecho, evidenciándose una relación de poder.

CONCLUSIONES

Luego de efectuar el respectivo análisis de la información obtenida a partir del estudio a profundidad de las unidades de análisis y de las entrevistas realizadas a los expertos tributarios, resulta oportuno esbozar las conclusiones obtenidas por el autor, las cuales se presentan a continuación:

La relación jurídico tributaria, de lo cual se concluye que la misma presenta dos aristas, la primera viene dada por el elemento teórico del deber ser establecido en la norma, en la cual utilizando como base la legislación venezolana, inclusive doctrinas se determina que la relación existente entre el sujeto activo y el sujeto pasivo es una relación de derecho.

Sin embargo, al analizar el aspecto práctico y real de la relación entre el sujeto activo y pasivo, se observa cierta desviación del derecho, lo cual genera que bajo ciertas circunstancias la misma se vuelva en una relación de poder, donde el Estado hace uso de su poder tributario para cubrir la pretensión tributaria, violando con esto los principios constitucionales que sirven de garantías para el propio sujeto pasivo.

En síntesis, de forma teórica se está en presencia de una relación jurídica tributaria apegada al derecho; más sin embargo, en la práctica dista mucho de serlo evidenciándose así una relación de poder. El espíritu del legislador al esbozar los principios constitucionales fue sin duda alguno proteger al ciudadano del uso irracional del poder, o la desviación del derecho en general, pues los principios buscan garantizar al contribuyente que no será violentada su integridad o su patrimonio a lo largo de la relación que mantenga con el estado. En este sentido, los principios constitucionales están consagrados constitucionalmente como límites al poder.

Los elementos que delimitan la relación basada en el poder, se aprecian en aspectos cotidianos en fiscalizaciones efectuadas por funcionarios de la administración tributaria quienes en ese momento están ejerciendo la cuota de poder que les fue otorgada para cumplir con su objetivo de revisión, pero en su actuación se produce violación a el debido proceso, a la presunción de inocencia, generándose con ello una desviación del poder que les fue conferido.



En el ámbito judicial se aprecia en los juicios tributarios que las prerrogativas procesales de las cuales goza el Estado, afectan la igualdad que debe reinar en el proceso, ambas partes deberían estar en igualdad de condiciones para que la justicia sea imparcial y en consecuencia se cumpla el debido proceso y un juicio en igualdad de condiciones.

En el mismo orden de ideas, en aras de salvaguardar los derechos de la nación y actuando en pro del colectivo ciudadano, la República se ve favorecida con prerrogativas procesales en materia tributaria, como lo es la citación de los representantes del Estado, los lapsos de consignación de pruebas por parte del Estado e inclusive la no condenatorias de costas en caso de resultar perdedora la República, todo esto persigue la finalidad de garantizar el bien común; sin embargo con esta práctica se violenta de manera fehaciente la igualdad que debe reinar en todo proceso judicial, no existen igualdad de garantías para las partes, en tal sentido estas prerrogativas hacen ver el proceso judicial a favor del Estado.

RECOMENDACIONES

Atendiendo a las conclusiones establecidas anteriormente, resulta necesario reflexionar sobre la tensión que existe por la necesidad de contar con una legislación tributaria realmente garante de los principios tributarios y los derechos humanos de los contribuyentes, en virtud de ello resulta oportuno realizar las siguientes recomendaciones:

El Estado en el ejercicio de su supremacía, debe respetar los derechos constitucionales que amparan al Sujeto Pasivo de la Relación Jurídico Tributaria, es por ello que se recomienda a la Asamblea Nacional las siguientes reformas:

- Resulta necesario, una reforma de la Ley Orgánica de la Administración Pública, en la que se normen detalladamente las bases ético legales, del comportamiento del funcionario público e inclusive describiendo detalladamente los supuestos de hecho que pudiesen ser considerados como conductas reprochables desplegadas por los mismos, las cuales acarrearían la correspondiente responsabilidad civil, administrativas (según fuere el caso).

- Igualmente se sugiere una reforma legislativa tendiente a garantizar la igualdad no solo formal, sino también material entre las partes intervinientes en los procesos judiciales, de manera que se elimine el conjunto de prerrogativas atribuidas al Estado, establecidas en el Código Orgánico Tributario y en la Ley Orgánica de la Procuraduría de la República.

En este sentido, dentro de las prerrogativas que deben ser examinadas para su modificación o eliminación se encuentran las citaciones y notificaciones en varias oportunidades al Procurador General de la República ya estando a derecho en el juicio, la desigualdad en la fase de pruebas donde se favorece al estado otorgándoles la venia de presentar pruebas a lo largo del proceso judicial, la inembargabilidad a la nación y la no condenatoria en costas a la República (en caso de resultar perdedora), todos estos factores impiden cristalizar la referida igualdad material en el proceso judicial.



Finalmente, se recomienda a las administraciones tributarias, realizar jornadas de divulgación, concientización y orientación en los derechos, deberes y recursos que poseen los contribuyentes, ya que a medida que se cree una verdadera cultura tributaria orientada a mostrar a los contribuyentes los beneficios derivados del pago de la obligación, estos coadyuvarán de manera más consciente al sostenimiento de los gastos públicos.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Asamblea Constituyente de la República Bolivariana de Venezuela (1999). Constitución Nacional de la República Bolivariana de Venezuela. Gaceta Oficial N° 36.860 del 30 de diciembre de 1999. Venezuela.

Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela (2001). Código Orgánico Tributario. Gaceta Oficial 37.307 del 17 de octubre de 2001. Venezuela.

Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela (2007). Ley del Impuesto al Valor Agregado. Gaceta Oficial N° 38.632 del 26 de febrero de 2007. Venezuela.

Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela (2010). Ley Orgánica del Poder Público Municipal. Gaceta Oficial N° 6.015, del 28 de diciembre de 2010. Venezuela.

Barreira, E. (2007). La relación jurídica tributaria y la relación jurídica aduanera. Revista de Estudios Aduaneros, N°18, Pp. 55-74.

Crespo, M. (2010). Lecciones de hacienda pública municipal. Documento en línea. Disponible en: <http://www.eumed.net/libros-gratis/2009b/563/indice.htm>. Consulta: 18/09/11

De la Peña, M. (2005). Competencias normativas de las comunidades autónomas en los tributos cedidos. España. Publicaciones de la Universidad de Murcia.

Figuroa, J. (1980). Las garantías constitucionales del contribuyente en la Constitución de 1980. Chile. Editorial Jurídica de Chile.

Giuliani, C. (1993). Derecho financiero. Argentina. Ediciones Depalma.

Goetz, J. y Le Compte, M. (1988). Etnografía y diseño cualitativo en investigación educativa. España. Ediciones Morata.

Helsen, A. (2005). Derecho tributario. España. Pons Ediciones Jurídicas y Sociales.

Hernández, C. (1996). Aspectos sustantivos de la obligación tributaria. El sistema tributario venezolano. Venezuela. Instituto de Estudios Jurídicos del Estado Lara.

Hernández, R.; Fernández, C. y Baptista, P. (2010). Metodología de la investigación. México. McGraw-Hill Interamericana Editores.



- Huanes, J. (2010). La relación jurídico tributaria. Documento en línea. Disponible en: <http://juandedioshuanestovar.blogspot.com/2010/01/la-relacion-juridico-tributaria.html> Consulta: 23/08/11.
- Jarach, D. (2007). Finanzas públicas y derecho tributario. Argentina. Ediciones Nuevo Mundo.
- Kelsen, H. (1979). Teoría general del Estado. México. Editora Nacional.
- Luchena, G. (2008). La relación jurídico tributaria, el hecho imponible. España. Universidad de Castilla-La Mancha.
- Maciver, R. (1966). Teoría del gobierno. España. Editorial Tecnos, S.A.
- Maritain, J. (2002). El hombre y el estado. España. Ediciones Encuentro.
- Martínez, M. (2008). Epistemología y metodología cualitativa en las ciencias sociales. México. Editorial Trillas.
- Martín, J. y Rodríguez, G. (1986). Derecho tributario general. Argentina. Ediciones Depalma.
- Massanet, R. (1978). Hecho imponible y cuantificación de la prestación tributaria. Civitas, Revista de Derecho Financiero, N°20.
- Massone, P. (1975). Principios del derecho tributario. Chile. Edeval.
- Mizrachi, E. (2000). Potestades tributarias de los entes político-territoriales. Aspectos Tributarios en la Constitución de 1999. Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Venezuela. Editorial Librosca.
- Moya, M. (2009). Elementos de finanzas públicas y derecho tributario. Venezuela. Mobilibros.
- Navas, A. y Navas, F. (2005). Derecho constitucional y estado constitucional. España. Colección Manuales Jurídicos Dykinson.
- Pérez, J. y González, E. (1991). Curso de derecho tributario. España. Editorial del Derecho Financiero.
- Sanmiguel, E. (2006). Diccionario de derecho tributario. Venezuela. Lizcalibros, C.A.
- Sainz, F. (1996). Análisis jurídico del hecho imponible. Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, núm. 60, 61 y 62.
- Tribunal Supremo de Justicia (2009). Sentencia N° 003/2009, con ponencia del Magistrado, Raúl Gustavo Márquez Barroso. Documento en línea. Disponible en: <http://jca.tsj.gov.ve/decisiones/2009/enero/2103-9-AP41-U-2006-000023-003-2009.html>. Consulta: 08/09/11.



Tribunal Supremo de Justicia (2004). Expediente: 2003-0137, con ponencia de la Magistrada Yolanda Jaimes Guerrero. Documento en línea. Disponible en: <http://www.tsj.gov.ve/decisiones/spa/Septiembre/01440-230903-2003-0137.htm>. Consulta: 19/10/11

Tribunal Supremo de Justicia (2006). Caso: Junta de Condominio del Conjunto Residencial y Comercial Plaza San Cristóbal y Plaza Suites, Venezuela. Documento en línea. Disponible en: <http://jca.tsj.gov.ve/decisiones/2006/diciembre/1324-19-1132-768-2006.html>. Consulta: 11/10/11

Vieytes, R. (2004). Metodología de la investigación en organizaciones, mercado y sociedad. Epistemología y técnicas. Argentina. Editorial de las Ciencias.

Vigilanza, A. (2000). El poder tributario antes y después de la Constitución de 1999. Aspectos Tributarios en la Constitución de 1999. Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Venezuela. Editorial Librosca.

Villegas, H. (2007). Curso de finanzas, derecho financiero y tributario. Argentina. Editorial Astrea.