

SALA CONSTITUCIONAL

Magistrado Ponente: **Héctor Peña Torrelles**

En fecha 12 de mayo de 2000, se recibió en esta Sala Constitucional el Oficio N° TPI-00-042, proveniente de la Secretaría de la Sala Plena de este Tribunal Supremo de Justicia, adjunto al cual se remitió el expediente N° 0679 (de la nomenclatura de dicha Sala), contentivo de la acción de nulidad parcial ejercida por razones de inconstitucionalidad por el abogado **HEBERTO CONTRERAS CUENCA**, actuando en nombre propio e inscrito en el Inpreabogado bajo el N° 1.900, contra lo dispuesto en el encabezamiento de la norma prevista en el artículo 28 del Decreto-Ley N° 3.145 de fecha 16 de septiembre de 1993, mediante el cual se promulgó la **LEY DE IMPUESTO AL VALOR AGREGADO**, publicada en la Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 35.304 de fecha 24 de septiembre de 1993, por considerar que dicha norma violaba lo establecido en los artículos 56, 223 y 224 de la Constitución de 1961.

En la misma fecha de recibido el expediente, se dio cuenta en esta Sala Constitucional de la referida acción y sus anexos, designándose Ponente al Magistrado que con tal carácter suscribe el presente fallo. Igualmente, se acordó dictar un auto a los fines de practicar las notificaciones de los interesados en el presente juicio, ello, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 99 de la Ley Orgánica de la Corte Suprema de Justicia.

Realizado el estudio del expediente, esta Sala Constitucional pasa a dictar sentencia, previas las siguientes consideraciones:

ANTECEDENTES

En fecha 16 de febrero de 1994, el abogado **HEBERTO CONTRERAS CUENCA**, actuando en nombre propio, interpuso por ante el Juzgado Quinto de Primera Instancia en lo Civil, Mercantil, Agrario, del Tránsito y del Trabajo de la Circunscripción Judicial del Estado Anzoátegui, la acción de nulidad parcial por razones de inconstitucionalidad antes descrita.

El 21 de febrero de 1994, el Juzgado Quinto de Primera Instancia en lo Civil, Mercantil, Agrario, del Tránsito y del Trabajo de la Circunscripción Judicial del Estado Anzoátegui, acordó remitir las actuaciones a la entonces Corte Suprema de Justicia, de acuerdo con lo previsto en el artículo 85 de la Ley Orgánica de la Corte Suprema de Justicia.

En fecha 17 de marzo de 1994 se dio cuenta ante la entonces Corte Suprema de Justicia en Pleno de la mencionada acción y sus anexos, acordándose pasarlo al Juzgado de Sustanciación, a los fines de que se pronunciara sobre la admisión de la misma.

En fecha 5 de mayo 1994, el Juzgado de Sustanciación admitió la acción cuanto ha lugar en derecho y acordó, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 116 de la Ley Orgánica de la Corte Suprema de Justicia, notificar a los ciudadanos Presidente de la República, Fiscal General de la República y Procurador General de la República, e igualmente, ordenó notificar a los interesados mediante cartel.

El 9 de junio de 1994, el abogado Heberto Contreras Cuenca, actuando en su condición de abogado accionante en el presente caso, consignó el cartel al cual alude el artículo 116 de la Ley Orgánica de la Corte Suprema de Justicia, que fue publicado en el diario “El Nacional”, el 6 de junio de 1994.

Mediante diligencia de fecha 14 de julio de 1994, el abogado accionante, solicitó al Juzgado de Sustanciación de la entonces Corte Suprema de Justicia en Pleno, que vencido

como se encontraba el lapso de diez (10) días de despacho a los cuales se refiere el cartel publicado con ocasión del presente juicio, se sirviera devolver los autos a la Sala Plena.

En fecha 19 de julio de 1994, el Juzgado de Sustanciación de la Corte en Pleno, vista la solicitud formulada por el accionante, acordó devolver el expediente a la entonces Corte Suprema de Justicia en Pleno, a los fines legales consiguientes.

El 26 de julio de 1994, se dio cuenta ante la entonces Corte Suprema de Justicia en Pleno del recibo de las actuaciones remitidas por el Juzgado de Sustanciación, se designó Ponente al Magistrado Alfredo Ducharne Alonzo y se fijó el quinto (5º) día de despacho siguiente para comenzar la relación de la causa.

En fecha 4 de agosto de 1994 comenzó la relación de la causa y de conformidad con lo dispuesto en el artículo 94 de la Ley Orgánica de la Corte Suprema de Justicia, se fijó el acto de informes, el cual tendría lugar el primer día hábil siguiente una vez transcurridos quince (15) días continuos contados a partir de la referida fecha.

El 20 de septiembre de 1994, día fijado para que tuviera lugar el acto de informes, se dejó constancia que al mismo compareció el abogado Miguel Saldivia, actuando en su condición de abogado sustituto del Procurador General de la República y consignó su correspondiente escrito de informes, el cual se acordó agregar a los autos. En dicho escrito el representante de la República solicitó se declarase sin lugar la acción de nulidad interpuesta.

Mediante diligencia de fecha 2 de noviembre de 1994, el abogado accionante, solicitó se desestimara lo aducido por el sustituto del Procurador General de la República en su escrito de informes.

El 8 de noviembre de 1994, terminó la relación de la causa y se dijo "Vistos".

El 19 de enero de 1999, el Magistrado Héctor Paradisi León, asumió la ponencia del presente juicio de conformidad con lo dispuesto en el artículo 49 del Reglamento de Reuniones de la Corte Suprema de Justicia en Pleno, en virtud de la jubilación otorgada al Magistrado Alfredo Ducharne Alonzo.

El 10 de abril de 2000, mediante oficio N° TPI-00-042, la Secretaría del Tribunal Supremo de Justicia en Pleno remitió el expediente a esta Sala Constitucional.

ALEGATOS DEL ACCIONANTE

El abogado **HEBERTO CONTRERAS CUENCA**, actuando en nombre propio, solicitó la declaratoria de nulidad por razones de inconstitucionalidad de la norma contenida en el encabezamiento del artículo 28 del Decreto-Ley N° 3.145 de fecha 16 de septiembre de 1993, mediante el cual se promulgó la **LEY DE IMPUESTO AL VALOR AGREGADO**, publicada en la Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 35.304 de fecha 24 de septiembre de 1993, por considerar, que dicho artículo violaba lo establecido en los artículos 56, 223 y 224 de la Constitución de 1961. Fundamentó su acción de nulidad por razones de inconstitucionalidad, argumentando lo siguiente:

Que el artículo 56 de la Constitución de 1961, establecía la obligación para todas las personas de contribuir a los gastos públicos, e igualmente, indicó que los artículos 223 y 224 *eiusdem*, disponían cuáles eran los fines del sistema tributario, y el principio de legalidad tributaria, respectivamente.

Seguidamente, indicó el abogado accionante, que todos los habitantes de la República están obligados a contribuir con los gastos públicos de la manera que lo establecen las leyes fiscales, las cuales deben distribuir las cargas contributivas en *“proporción directa a la capacidad económica de los contribuyentes y de manera progresiva, según aumente la capacidad económica de éstos sin que se lesione la economía*

nacional por la exageración de las contribuciones con relación a quienes son factores de ella y desestimulen sus inversiones ni tampoco con relación al pueblo, de manera que le impida el acceso a mejores condiciones de vida”.

De la misma manera señaló el accionante, que de conformidad con lo que establecía el artículo 223 de la Constitución de 1961, la carga tributaria es intransferible por el contribuyente, en virtud de que el citado artículo, establece un “*un lazo entre el ente público beneficiario del impuesto y el contribuyente determinado por la capacidad económica de éste, (...) atendiendo al principio de progresividad...*”, lo que hace concluir, a su vez, que el indicado lazo es permanente y que sólo se desplaza en cuanto a su cuantía, siempre en función del mismo contribuyente”.

Punto seguido, expuso el accionante, que el artículo 1º de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, crea el referido impuesto a nivel nacional, y determina las personas sujetas al pago del mismo; por otra parte, el artículo 8 *eiusdem* determina cuáles son los hechos imponibles a los efectos de dicha ley.

Igualmente señaló el accionante, que la obligación tributaria que impone la norma contenida en el artículo 28 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado a los consumidores finales, viola la disposición contenida en el artículo 56 de la Constitución de 1961, en concordancia con lo dispuesto en el artículo 223 *eiusdem*, y por vía de consecuencia, viola la disposición contenida en el artículo 224 de referido Texto Constitucional, por cuanto obliga “*al consumidor final, a pagar un concepto tributario que, para él, NO ES (sic) impuesto que le establezca la Ley; NI TAMPOCO (sic) es, para él, contribución alguna que se le imponga por vía legal, por cuanto, uno y otro, DEBEN TENER, COMO DESTINATARIO, a un ente público, para guardar coherencia con lo establecido por la norma constitucional del artículo 56”.*

Finalmente, concluyó el abogado accionante exponiendo que *“la norma contenida en el artículo 28 de la LEY DE IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (...) es inconstitucional porque viola (...) las normas constitucionales contenidas en los artículos 56, 223 y 224 de nuestra Carta Fundamental, al establecer una vía para evadir el cumplimiento de la obligación de tributar que, a todos, nos atribuye la Constitución; por establecer un traslado inconstitucional del impuesto creado para ser pagado por los sujetos pasivos determinados en el artículo 1º de la LEY DE IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, con ocasión de la realización, por parte de éstos, de los hechos imposables determinados en el artículo 8º ejusdem; (...)”*.

OPINIÓN DE LA PROCURADURÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA

Los abogados Grace Brunicardi Sandoval, Ivette Ochoa Guerra, Xiomara Accurso Escobar, Ingrid Cancelado Ruiz y Miguel Saldivia García, actuando como sustitutos del Procurador General de la República, presentaron escrito de informes donde solicitaron se declarase sin lugar la acción de nulidad parcial interpuesta por razones de inconstitucionalidad por el abogado Heberto Contreras Cuenca, actuando en nombre propio, contra lo dispuesto en el encabezamiento del artículo 28 del Decreto-Ley N° 3.145 de fecha 16 de septiembre de 1993, mediante el cual se promulgó la Ley de Impuesto al Valor Agregado, publicada en la Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 35.304 de fecha 24 de septiembre de 1993.

Los representantes de la Procuraduría General de la República, para fundamentar su escrito de informes, expusieron lo siguiente:

Que el impuesto al valor agregado es una contribución establecida por la ley sobre el consumo, en virtud de que dicho impuesto está estructurado de modo tal que recaiga sobre el adquirente final, pero que tal situación no elimina “(...) *el carácter tributario de las obligaciones de todos los sujetos precedentes, pues éstas son autónomas y distintas de las del consumidor final*”.

Por lo que respecta a la denuncia formulada por el accionante según la cual, el artículo 28 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, viola las disposiciones contenidas en el artículo 223 de la Constitución de 1961, indicaron los representantes de la Procuraduría General de la República, que “*el carácter de la traslación de los impuestos existe como tal y que el mismo no conlleva implicaciones que pudiesen desvirtuar a aquéllos como tales, ni pudiera pensarse que ello significa el no acatamiento de la norma contenida en el artículo 223 de la Constitución, por cuanto ni ésta ni otra norma constitucional hace alusión, ya sea en forma expresa o tácita, a la prohibición de trasladar los impuestos, máxime siendo el impuesto al valor agregado un tributo en donde existe, por su misma naturaleza, el mecanismo de la traslación*”.

DE LA COMPETENCIA

En el presente caso, se ha ejercido una acción de nulidad por razones de inconstitucionalidad contra la norma contenida en el encabezamiento del artículo 28 del Decreto-Ley N° 3.145 de fecha 16 de septiembre de 1993, mediante el cual se promulgó la **LEY DE IMPUESTO AL VALOR AGREGADO**, publicada en la Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 35.304 de fecha 24 de septiembre de 1993, por considerar el accionante, que dicho artículo violaba lo establecido en los artículos 56, 223 y 224 de la Constitución de 1961, (cuyos contenidos se mantienen en su esencia en la vigente Constitución de 1999, en sus artículos 133, 316 y 317, respectivamente).

Observa esta Sala, que durante la vigencia de la Constitución de 1961, correspondía a la entonces Corte Suprema de Justicia en Pleno, de conformidad con lo establecido en los artículos 215 ordinal 6º y 216 *eiusdem*, en concordancia con lo previsto en los artículos 42, ordinal 4º y 43 de la Ley Orgánica de la Corte Suprema de Justicia, la competencia para declarar la nulidad de los actos generales del Ejecutivo Nacional cuando los mismos resultaren violatorios de la Constitución.

Ahora bien, con la entrada en vigencia de la Constitución de 1999, tal competencia, atribuida anteriormente a la Corte en Pleno, se encuentra actualmente asignada a esta Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia según lo dispuesto en el artículo 334 último aparte de la Carta Magna, en concordancia con lo previsto en el artículo 336, numeral 3 *eiusdem*, los cuales disponen:

"Artículo 334. (...)

Corresponde exclusivamente a la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, como jurisdicción constitucional, declarar la nulidad de las leyes y demás actos de los órganos que ejercen el Poder público dictados en ejecución directa e inmediata de esta Constitución o que tengan rango de ley, cuando colidan con aquella."

"Artículo 336. Son atribuciones de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia:

(...)

3. Declarar la nulidad total o parcial de los actos con rango de ley dictados por el Ejecutivo Nacional, que colidan con esta Constitución.

(...)"(Subrayados de este fallo).

Con fundamento en el contenido de los artículos parcialmente transcritos, esta Sala Constitucional observa, que en el caso planteado, el accionante interpuso acción de nulidad por razones de inconstitucionalidad contra lo dispuesto en el encabezamiento del artículo 28 del Decreto-Ley N° 3.145 de fecha 16 de septiembre de 1993, mediante el cual se promulgó la **LEY DE IMPUESTO AL VALOR AGREGADO**, publicada en la Gaceta

Oficial de la República de Venezuela N° 35.304 de fecha 24 de septiembre de 1993, esto es, un acto del Poder Ejecutivo Nacional que tiene rango de Ley. En consecuencia, esta Sala Constitucional resulta el Tribunal competente para conocer del caso de autos. Así se decide.

CONSIDERACIONES PARA DECIDIR

Esta Sala Constitucional para decidir sobre la acción de nulidad interpuesta por razones de inconstitucionalidad, observa lo siguiente:

La referida acción tiene por objeto que se declare la nulidad de la norma prevista en el artículo 28 del Decreto-Ley N° 3.145 de fecha 16 de septiembre de 1993, mediante el cual se promulgó la Ley de Impuesto al Valor Agregado, publicada en la Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 35.304 de fecha 24 de septiembre de 1993, por considerar el accionante que dicha norma violaba lo establecido en los artículos 56, 223 y 224 de la Constitución de 1961.

Ahora bien, observa esta Sala que, en fecha 27 de mayo de 1994 fue publicada en la Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 4727 Extraordinario de fecha 27 de mayo de 1994, el Decreto-Ley N° 187, de fecha 25 de mayo del mismo año, contentivo de la Ley del Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor, instrumento normativo que en su artículo 66 disponía, que:

"Artículo 66. A partir de la vigencia del presente Decreto, se deroga el Decreto-Ley N° 3.145 de fecha 16 de septiembre de 1.993, publicado en la Gaceta Oficial N° 35.304 de fecha 24 de septiembre de 1.993, mediante el cual se crea el Impuesto al Valor Agregado, instrumento normativo modificado parcialmente mediante el Decreto-Ley N° 3.315 de fecha 27 de diciembre de 1993, publicado en la Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 4.664 Extraordinario de fecha 30 de diciembre de 1993".

De la misma manera se observa, que en fecha 25 de julio de 1996 fue publicada en la Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 36.007, la Ley de Reforma Parcial del

Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor, reimpresa por error material del ente emisor en la Gaceta Oficial N° 36.095 del 27 de noviembre de 1996, en cuyo artículo 67 se establecía lo siguiente:

"Artículo 67. A partir de la vigencia de esta Ley se deroga el Decreto-Ley N° 3.145 de fecha 16 de septiembre de 1.993, publicado en la Gaceta Oficial N° 35.304 de fecha 24 de septiembre de 1.993, mediante el cual se crea el Impuesto al Valor Agregado, instrumento normativo modificado parcialmente mediante el Decreto-Ley N° 3.315 de fecha 27 de diciembre de 1993 publicado en la Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 4.664 Extraordinario de fecha 30 de diciembre de 1993".

Igualmente, observa esta Sala Constitucional que en la Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 5.341 Extraordinario de fecha 5 de mayo de 1999, se publicó el Decreto-Ley N° 126 que establece el Impuesto al Valor Agregado, el cual a su vez deroga la Ley de Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor del 27 de noviembre de 1996, y ello se evidencia del contenido de su artículo 74, el cual señalaba lo siguiente:

"Artículo 74. A partir de la vigencia de esta Ley, se deroga la Ley de Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor, publicada en la Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 4.793 Extraordinario de fecha 28 de septiembre de 1994, instrumento normativo modificado parcialmente mediante la Ley de Reforma Parcial de la Ley de Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor, publicada en la Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 36.007 de fecha 25 de julio de 1996, reimpresa por error material en la Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 36.095 de fecha 27 de noviembre de 1996".

De igual modo se aprecia que en la Gaceta Oficial N° 37.002 de fecha 28 de julio de 2000, se publicó la Ley de Reforma del Impuesto al Valor Agregado, reimpresa por error material del ente emisor en la Gaceta Oficial N° 37.006 del 3 de agosto de 2000, aprobada por la entonces Comisión Legislativa Nacional, en cuyo artículo 74 se estableció que:

"Artículo 74. A partir de la vigencia de esta Ley, se deroga la Ley de Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor, publicada en la Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 4.793 Extraordinario de fecha 28 de septiembre de 1994, instrumento normativo modificado parcialmente mediante

la Ley de Reforma Parcial de la Ley de Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor publicada en la Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 36.007 de fecha 25 de julio de 1996, reimpressa por error material en la Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 36.095 de fecha 27 de noviembre de 1996”.

Ahora bien, visto el contenido de las normas antes transcritas, esta Sala observa que las leyes dictadas posteriormente al Decreto-Ley que contiene la disposición impugnada, señalan que el mismo no se encuentra en vigencia, debido a la promulgación de leyes posteriores que regulan igualmente la materia de autos. Siendo ello así, esta Sala Constitucional considera necesario establecer si realmente la norma impugnada contenida en el Decreto-Ley N° 3.145 de fecha 16 de septiembre de 1993, fue derogada por las referidas leyes publicadas posteriormente. Y al respecto observa lo siguiente:

El artículo 218 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, dispone:

"Artículo 218. **Las leyes se derogan por otras leyes** y se abrogan por referendo, salvo las excepciones establecidas en esta Constitución. Podrán ser reformadas total o parcialmente. La ley que sea objeto de reforma parcial se publicará en un solo texto que incorpore las modificaciones aprobadas". (Resaltado de esta Sala).

Igualmente, el artículo 7 del Código Civil, establece:

"Artículo 7. Las leyes no pueden derogarse sino por otras leyes (...)".

De conformidad con las disposiciones antes citadas, la Sala estima que en el ordenamiento jurídico venezolano, las leyes sólo pueden ser derogadas por otras leyes, e igualmente, la vigencia de las mismas se determinará tal y como lo dispone el artículo 1° del Código Civil "*desde su publicación en la Gaceta Oficial o desde la fecha posterior que ella misma indique*". Así pues, observa esta Sala, que el Decreto-Ley que prevé la norma

impugnada mediante la citada acción de nulidad, fue derogado al publicarse en la Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 4.727 Extraordinario de fecha 27 de mayo de 1994 el Decreto-Ley N° 187 de fecha 25 de mayo de 1994 a través del cual se promulgó la Ley del Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor, cuyo artículo 66 señalaba expresamente, que el mencionado Decreto-Ley quedaba derogado a partir de la entrada en vigencia de este nuevo Decreto-Ley.

Habiendo establecido esta Sala que el Decreto-Ley recurrido al momento de dictar esta decisión no se encuentra vigente en virtud de su derogatoria por un Decreto-Ley posterior, considera necesario precisar, si es posible ejercer una acción de nulidad por razones de inconstitucionalidad contra una ley derogada, o contra una ley que si bien se encontraba vigente al momento de la interposición del recurso en sede jurisdiccional, durante la tramitación del mismo haya sido derogada, supuesto que -precisamente- constituye el caso de autos.

Así las cosas, aprecia esta Sala que en el presente caso ha operado la derogatoria sobrevenida de la norma impugnada y al respecto cabe señalar que, ante la derogatoria -en forma sobrevenida- de una ley cuya nulidad por razones de inconstitucionalidad ha sido solicitada, es posible en cuanto a los efectos que pudo haber producido encontrar tres supuestos, a saber:

a) que los efectos de la norma impugnada se mantengan en el tiempo, aunque el contenido de dicha norma no se encuentre previsto en un nuevo texto legal;

b) que la ley derogatoria contenga en esencia la misma norma impugnada, y por supuesto, se mantengan sus efectos, tal como sucede en el caso de autos, y;

c) que los efectos de la ley derogada hayan cesado y la norma impugnada no se encuentre contenida en una nueva ley.

Ahora bien, respecto al ámbito de conocimiento que le corresponde al juez constitucional frente a la derogatoria sobrevenida de una ley impugnada, en sentencia pronunciada por esta Sala Constitucional en fecha 8 de junio de 2000 (Caso: *Enrique Agüero Gorrín y Otros*) se señaló que:

“(...) en sentencia dictada en fecha 20 de enero de 1996 la Corte Suprema de Justicia en Sala Político Administrativa sostuvo el mismo criterio, al precisar que entre las circunstancias determinantes de la relación procesal en el recurso de inconstitucionalidad, ‘tiene especial relieve la existencia misma del acto impugnado por inconstitucionalidad, cuya validez o nulidad viene a constituirse precisamente, en la materia u objeto del proceso’, por lo que al solicitarse la nulidad de un acto que ya ha cesado en su vigencia, el recurso, carece de objeto. Por otra parte, mediante sentencia de 6 de diciembre de 1973, con motivo de la impugnación de un Acuerdo del Concejo Municipal del Distrito Federal, derogado posteriormente por una Ordenanza, la Corte Suprema de Justicia ratificó el criterio señalado en los siguientes términos:

‘Ahora bien, por efecto de la promulgación de la citada Ordenanza, el recurso interpuesto en este procedimiento carece, para el momento, de toda finalidad y objeto, en virtud de que el Acuerdo impugnado de nulidad fue derogado y sustituido por la Ordenanza en vigor. En este mismo orden de razones, cualquier vicio o defecto que pudiera haber padecido el mencionado Acuerdo, habría quedado remediado por el nuevo estatuto, sancionado y promulgado conforme a la ley y el cual vendría a ser el instrumento cuestionable, si se objetara nuevamente la personalidad jurídica de la “Fundación Caracas”. En consecuencia, el presente recurso de nulidad carece de objeto, y por tal motivo, resulta inútil la decisión que se pronuncie sobre sus planteamientos’...”

En dicha decisión, la Sala Constitucional de este Supremo Tribunal expresó, que este mismo criterio había sido el asumido por la entonces Corte Suprema de Justicia en Pleno respecto a la impugnabilidad de las leyes derogadas por razones de inconstitucionalidad y aplicado a las leyes de carácter temporal y, en tal sentido citó la sentencia de la Corte en Pleno publicada el 23 de enero de 1996, en la cual expresó:

“(...), que no tiene materia sobre la cual decidir en el presente caso por cuanto ambos Decretos (241 y 285) han dejado de surtir sus efectos; el primero por haber sido revocado por el Congreso de la República en ejercicio de sus facultades de control y, el seguido el propio Presidente de la República al considerar cesadas las causas que motivaron la suspensión de las garantías constitucionales.

En tal virtud, y siguiendo jurisprudencia reiterada de esta Corte, en el sentido de que no es posible conocer acciones de nulidad contra actos que no se encuentren vigentes, por no haber nada que anular, se declara la terminación de este juicio”.

Finalmente, en la sentencia de fecha 8 de junio de 2000 antes referida, la Sala concluyó:

“(…) que las leyes de la naturaleza como la impugnada pierden su vigencia al cumplir la finalidad para la cual fueron promulgadas, por lo que agotada como ha sido, la misma no puede ser objeto de un juicio de constitucionalidad respecto a la Constitución vigente para emitir pronunciamiento acerca de los presuntos vicios denunciados. Razón por la que esta Sala Constitucional considera que no habiendo actualmente acto susceptible de ser anulado declara que es inadmisiblesobrevenidamente la acción de nulidad interpuesta contra los puntos 1 y 3 del artículo Único de la Ley que Autoriza al Presidente para dictar Medidas Extraordinarias en Materia Económica y Financiera, de 1998 y en consecuencia se da por terminado este juicio”.

De esta manera ha sostenido la Sala Constitucional, que el criterio antes expuesto, tiene su fundamento en que las leyes derogadas por la entrada en vigencia de un nuevo texto legal, en principio, pierden su eficacia en el ordenamiento jurídico, por lo que, de ninguna manera, las mismas pueden contradecir preceptos constitucionales, esto es, que las leyes derogadas que han dejado de producir sus efectos no pueden ser anuladas, sino que deben ser excluidas de la posibilidad de ejercer contra ellas acción de inconstitucionalidad, por haber perdido su vigencia y cesado los efectos de su aplicación. Pero tampoco se puede afirmar de manera categórica, que los efectos jurídicos de las normas derogadas impugnadas de inconstitucionalidad seguirán siempre vigentes en el tiempo por la imposibilidad de que sobre las leyes que las produjeron no se pueda ejercer control constitucional. Por el contrario, considera esta Sala Constitucional que se deberá, en cada caso, examinar los tres supuestos antes señalados, y atendiendo al resultado de tal análisis decidir sobre lo que estime pertinente.

De cualquier modo, en los dos primeros supuestos, deberá el juez constitucional determinar -en cada caso- si los efectos anulatorios son *ex tunc* o *ex nunc*, dependiendo de

los derechos, obligaciones o situaciones jurídicas que se hubieren creado, ello de conformidad con lo dispuesto en los artículos 119 y 131 de la Ley Orgánica de la Corte Suprema de Justicia, a la luz de lo establecido por esta misma Sala en decisión aclaratoria de fecha 26 de julio de 2000 (Caso: *Freddy Orlando Sancler Guevara*).

Ahora bien, consecuencia de lo antes expuesto, y siendo que en el presente caso, esta Sala observa que los efectos de la norma impugnada aún no han cesado en el tiempo, en virtud de que en las leyes posteriormente dictadas, y que derogaron expresamente el Decreto-Ley que la prevé mantienen en su esencia el contenido de dicha norma, esto es la prevista en el artículo 28 del Decreto-Ley N° 3.145, la cual establece lo siguiente:

“Artículo 28. El monto del débito fiscal deberá ser trasladado por los contribuyentes ordinarios a quienes funjan como adquirentes de los bienes o servicios vendidos o entregados, quienes están obligados a soportarlos”.

El pronunciamiento anterior, referente a que la norma impugnada, se ha mantenido en su esencia en las nuevas leyes que regulan el impuesto a las ventas, evidencia que de lo que se trata es de la reedición del acto normativo impugnado, y ciertamente, ello queda corroborado cuando se examina el contenido de las normas previstas en las leyes subsiguientes que fueron dictadas en la misma materia que regulaba el Decreto-Ley objeto de la presente acción.

En tal sentido, la norma prevista en el artículo 27 del Decreto-Ley N° 187 del 25 de mayo de 1994 mediante el cual se promulgó la Ley del Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor, publicado en la Gaceta Oficial N° 4.727 de fecha 27 de mayo del mismo año, el cual a su vez derogó expresamente el Decreto objeto de la presente acción, disponía lo que a continuación se transcribe:

“Artículo 27. El monto del débito fiscal deberá ser trasladado por los contribuyentes ordinarios a quienes funjan como adquirentes de los bienes

vendidos o receptores o beneficiarios de los servicios prestados, quienes están obligados a soportarlos.”

Igualmente, el contenido de la disposición antes transcrita, se mantuvo incólume en la norma contenida en el artículo 27 de la Ley de Reforma Parcial de la Ley de Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor, publicada en la Gaceta Oficial N° 36.007 de fecha 25 de julio de 1996, reimpresa por error material en la Gaceta Oficial N° 36.095 del 27 de noviembre de 1996, norma que expresaba lo siguiente:

“Artículo 27.- El monto del débito fiscal deberá ser trasladado por los contribuyentes ordinarios a quienes funjan como adquirentes de los bienes vendidos o receptores o beneficiarios de los servicios prestados, quienes están obligados a soportarlos.”

Por su parte, el Decreto-Ley N° 126 de fecha 5 de mayo de 1999, mediante el cual se promulgó la Ley del Impuesto al Valor Agregado, publicado en la Gaceta Oficial Extraordinaria N° 5.341, el cual a su vez derogó expresamente la Ley de Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor, publicada en la Gaceta Oficial N° 36.007 de fecha 25 de julio de 1996, reimpresa por error material en la Gaceta Oficial N° 36.095 del 27 de noviembre de 1996, señalaba en la norma contenida en su artículo 29 lo siguiente:

“Artículo 29.- El monto del débito fiscal deberá ser trasladado por los contribuyentes ordinarios a quienes funjan como adquirentes de los bienes vendidos o receptores o beneficiarios de los servicios prestados, quienes están obligados a soportarlos.”

Ahora bien, la Ley de Reforma del Impuesto al Valor Agregado publicada en la Gaceta Oficial N° 37.002 de fecha 28 de julio de 2000, reimpresa por error material del ente emisor en la Gaceta Oficial N° 37.006 del 3 de agosto de 2000, la cual derogó expresamente la Ley de Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor, publicada en la Gaceta Oficial N° 36.007 de fecha 25 de julio de 1996, reimpresa por error material en la Gaceta Oficial N° 36.095 del 27 de noviembre de 1996, dispone en su artículo 29, que:

“Artículo 29.- El monto del débito fiscal deberá ser trasladado por los contribuyentes ordinarios a quienes funjan como adquirentes de los bienes vendidos o receptores o beneficiarios de los servicios prestados, quienes están obligados a soportarlos.”

Con base a las normas anteriormente transcritas y vista la derogatoria de la Ley del Impuesto al Valor Agregado publicada en la Gaceta Oficial N° 35.304 de fecha 24 de septiembre de 1993, por las disposiciones contenidas en las siguientes leyes que entraron a regular la materia del impuesto a las ventas, y que en su esencia mantenían el contenido del dispositivo normativo impugnado en la citada acción, esta Sala considera necesario revisar la acción de nulidad por razones de inconstitucionalidad planteada tomando en cuenta la normativa vigente contenida en el artículo 29, de la Ley de Reforma del Impuesto al Valor Agregado publicada en la Gaceta Oficial N° 37.002 de fecha 28 de julio de 2000, reimpressa por error material del ente emisor en la Gaceta Oficial N° 37.006 del 3 de agosto de 2000, ya que tal como quedó expuesto anteriormente, el contenido de la norma impugnada con la interposición de la acción objeto de la presente decisión, se mantiene vigente en la ley identificada anteriormente. Así se decide.

En tal sentido, esta Sala observa que el accionante denuncia que el contenido del artículo 28 de la ley impugnada (actualmente previsto en el artículo 29 de la Ley de Reforma del Impuesto al Valor Agregado del 3 de agosto de 2000), violaba lo establecido en los artículos 56, 223 y 224 de la Constitución de 1961, por cuanto establece un traslado inconstitucional del débito fiscal a los adquirentes de los bienes y servicios vendidos o entregados, por parte de los sujetos pasivos determinados en la Ley de Impuesto al Valor Agregado, y además de ello, dicho artículo contempla el pago de un tributo que no ha sido creado por la “[l]ey ni como impuesto ni como contribución, como carga a soportar por el

‘consumidor final’ ni en beneficio de un ente público, sino como especie de indemnización de daños, a favor de particulares (sujetos pasivos del impuesto) ...’.

Con fundamento en lo anterior, esta Sala Constitucional considera oportuno -a los efectos del examen de las impugnaciones- realizar previamente una serie de consideraciones sobre la figura de los impuestos y especialmente en lo referente al Impuesto al Valor Agregado.

En efecto, la doctrina más calificada en la materia, define a los “impuestos” -en términos generales- como aquella prestación exigida por el Estado (en las distintas expresiones del Poder Público) que se caracteriza por tener como hecho generador de la obligación tributaria un hecho de la vida común tomado como índice de capacidad contributiva, destinado a costear los servicios generales de la administración, sin que el Estado otorgue una contraprestación individualizada al obligado por el referido pago.

Asimismo, los “impuestos” han sido clasificados por la doctrina de manera general en: a) reales y personales; b) objetivos y subjetivos; c) periódicos e instantáneos; y d) directos e indirectos. Los mismos pueden definirse de la forma siguiente:

a) Por lo que respecta a la primera de las clasificaciones, el autor español Fernando Sainz De Bujanda (*Lecciones de Derecho Financiero. Décima Edición, Sección de Publicaciones de la facultad de Derecho, Madrid, 1980, pags. 175 y 176*), define a los impuestos reales como aquéllos que “*tienen por fundamento un presupuesto objetivo cuya intrínseca naturaleza se determina con independencia del elemento personal de la relación tributaria*”, (vgr. el extinto impuesto al débito bancario), por lo que respecta a los impuestos personales, el referido autor señala que los mismos tienen “*como fundamento un presupuesto objetivo que sólo puede concebirse por referencia a una persona determinada,*

de tal suerte que ésta actúa como elemento constitutivo del propio presupuesto” (vgr. el impuesto sobre la renta).

b) En lo referente a la segunda de las clasificaciones, esta Sala observa que la doctrina tributaria ha sido pacífica en señalar que los impuestos objetivos son aquéllos que gravan una determinada riqueza sin tener en cuenta la situación personal del sujeto pasivo (vgr. los impuestos sobre alcoholes y cigarrillos); en cambio los impuestos subjetivos son aquéllos en que la situación personal del sujeto pasivo se toma en cuenta para determinar la existencia y cuantía de la obligación tributaria (vgr. el impuesto sobre la renta).

c) Por lo que concierne a la tercera clasificación, el autor José Juan Ferreiro Lapatza (*Curso de Derecho Financiero Español. 21ª Edición, Volumen I, Ediciones Marcial Pons, Madrid, 1999. pág. 202*), señala que los impuestos instantáneos son aquéllos “cuyo hecho imponible se agota por su propia naturaleza en un cierto período de tiempo y es tenido en cuenta por la Ley sólo en cuanto se ha realizado completamente” (vgr. el impuesto sobre sucesiones), mientras que los impuestos periódicos señala el referido autor; son aquéllos “cuyo presupuesto de hecho es una situación o un estado que se prolonga indefinidamente en el tiempo” (vgr. el impuesto municipal sobre patente de industria y comercio).

d) Por lo que respecta a la última de las clasificaciones, el autor español Fernando Sainz De Bujanda en su obra (op. cit. p. 177), señala que se estará en presencia de impuestos directos “cuando la norma jurídica tributaria establece la obligación del pago del impuesto a cargo de una determinada persona, sin conceder a ésta un derecho legal a resarcirse, a cargo de otra persona que no forme parte del círculo de obligados en la relación jurídica tributaria, de la suma pagada por la primera al ente público acreedor”(vgr. el impuesto sobre la renta), e igualmente indica el autor citado, que un impuesto es indirecto, “cuando la norma jurídica tributaria concede facultades al sujeto

pasivo del impuesto para obtener de otra persona, que no forme parte del círculo de obligados en la relación jurídica tributaria, el reembolso del impuesto pagado al ente público acreedor”(vgr el impuesto al valor agregado).

Teniendo en cuenta la clasificación de los impuestos antes expuesta, esta Sala Constitucional procede de seguidas a encuadrar en la misma al Impuesto al Valor Agregado, y en tal sentido observa, que el referido tributo es un impuesto “indirecto”, “real”, “objetivo” e “instantáneo”, creado para gravar la enajenación de bienes muebles, la prestación de servicios y la importación de bienes y servicios, aplicable en todas las etapas del circuito económico y que opera bajo el sistema de crédito y débito fiscal.

En lo que se refiere al sistema de crédito y débito fiscal, estima esta Sala Constitucional que los mismos constituyen el fundamento para la determinación de la cuota tributaria del impuesto al valor agregado. En efecto, dicha cuota está conformada por la cantidad resultante de la compensación entre los créditos y débitos fiscales de un determinado agente económico dentro de un período fiscal.

Así las cosas, el crédito fiscal constituye el importe soportado por el sujeto pasivo previsto en la ley al adquirir bienes o servicios gravados; por su parte, el débito fiscal se configura por el impuesto retenido por dicho contribuyente al efectuar la venta de bienes o prestación de servicios gravados, evitando de esta manera la acumulación de pagos de impuestos sobre impuestos (impuesto en cascada), dado que se grava unitariamente un mismo bien o servicio, a pesar de que la liquidación y recaudación del impuesto indirecto de tipo valor agregado, se verifica a través de diversas etapas del proceso de producción y comercialización.

En el mismo orden de ideas, esta Sala Constitucional observa que el impuesto al valor agregado, además de ser clasificado como impuesto indirecto, real, objetivo e

instantáneo, posee la característica de ser un tributo de naturaleza plurifásica no acumulativa, esto es, que grava todas las ventas y prestaciones de servicios efectuadas en todas y cada una de las etapas del proceso de producción y distribución, sin que el monto del tributo pagado por los sujetos pasivos del impuesto incida sobre el costo del producto.

En tal sentido, el impuesto soportado en cada estadio o fase del proceso, admite una deducción financiera o real del impuesto pagado en estadios o fases anteriores del proceso de producción y comercialización resultando en consecuencia la cuota tributaria, entendida ésta como la diferencia existente para el mismo período, entre crédito y débito fiscal, es decir, entre el monto soportado y el monto retenido, tal y como se señalara anteriormente.

Dicha cuota tributaria, comporta el efectivo importe dinerario otorgado al Fisco Nacional, por el cumplimiento de los hechos imposables previstos en la Ley, la cual está derivada de una simple operación aritmética que puede dar como resultado una cantidad positiva o negativa, es decir, cuando el sujeto pasivo tenga en su haber más créditos fiscales que débitos fiscales dicho resultado será negativo, en consecuencia, el sujeto pasivo podrá trasladar a los períodos fiscales inmediatos el importe no compensado. Por el contrario, en el segundo supuesto, cuando dicho sujeto pasivo tenga más débitos fiscales que créditos fiscales, el producto de esa compensación constituirá el pago efectivo y definitivo por el período fiscal transcurrido al Fisco Nacional.

Realizado el análisis anterior, referente a los elementos que conforman la determinación del impuesto de tipo valor agregado, observa la Sala que tanto la enajenación de bienes muebles como la prestación de servicios y la importación de bienes, constituyen el objeto de gravamen de este impuesto, tal y como lo dispone el artículo 1º de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, el cual señala textualmente lo siguiente:

“Artículo 1.- Se crea un impuesto al valor agregado, que grava la enajenación de bienes muebles, la prestación de servicios y la importación de bienes, según se especifica en esta Ley, aplicable en todo el territorio nacional, que deberán pagar las personas naturales o jurídicas, las comunidades, las sociedades irregulares o de hecho, los consorcios y demás entes jurídicos o económicos, públicos o privados, que en su condición de importadores de bienes, habituales o no, de fabricantes, productores, ensambladores, comerciantes y prestadores de servicios independientes, realicen las actividades definidas como hechos impositivos en esta Ley”.

Por lo que respecta al hecho imponible del tributo, considera esta Sala Constitucional que el mismo debe ser analizado según la definición contenida en el Código Orgánico Tributario en la norma prevista en el artículo 36, la cual señala, que el hecho imponible debe ser entendido como “[e]l presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación”. De manera pues, que el vínculo obligacional u obligación tributaria que “[s]urge entre el Estado en las distintas expresiones del poder Público y los sujetos pasivos” tal y como lo dispone la norma contenida en el artículo 14 del Código Orgánico Tributario, depende de la ocurrencia y verificación del hecho imponible.

Este presupuesto de hecho que constituye el inicio de la obligación tributaria y que tipifica el tributo correspondiente, tal como lo señala el autor Dino Jarach, en su obra Curso de Derecho Tributario, está conformado de diferentes elementos, a saber:

“Este presupuesto de hecho se compone, a su vez, de diferentes elementos; en primer término, los hechos objetivos contenidos en la definición legal del presupuesto; en segundo término la determinación subjetiva del sujeto o de los elementos del sujeto o de los sujetos que resulten obligados al pago del gravamen y el momento de vinculación del presupuesto de hecho con el sujeto activo de la imposición; en tercer término, la base de medición, llamada también base imponible, esto es, la adopción de parámetros que sirvan para valorar cuantitativamente los hechos cuya verificación origina la obligación; en cuarto término, la delimitación en el espacio y en el tiempo de esos hechos; en quinto término la cantidad expresada en una suma finita o bien en un porcentaje o alícuota aplicable a la base imponible, que representa o arroja como resultado el *quantum* de la obligación tributaria.

En este enfoque, todos los elementos subjetivos y objetivos de la relación jurídica tributaria se resumen en el único concepto del presupuesto de hecho definido por Ley”. (Dino Jarach. *Curso de Derecho Tributario*. Tercera Edición, Ediciones Cima, Buenos Aires, 1980, págs. 136 y 137).

Con base en lo anterior, en lo que respecta al hecho imponible específico del impuesto al valor agregado, se observa que el artículo 3 de la ley que lo regula, establece lo siguiente:

“Artículo 3.- Constituyen hechos imponibles a los fines de esta Ley, las siguientes actividades, negocios jurídicos u operaciones:

1.-La venta de bienes muebles corporales, incluidas la de partes alícuotas en los derechos de propiedad sobre ellos; así como el retiro o desincorporación de bienes muebles propios de su objeto, giro o actividad, realizados por los contribuyentes de este impuesto;

2.-La importación definitiva de bienes muebles;

3.-La prestación de servicios independientes ejecutados o aprovechados en el país, a título oneroso, en los términos de esta Ley. También constituye hecho imponible, el consumo de los servicios propios del objeto, giro o actividad del negocio, en los casos a que se refiere en numeral 4º del artículo 4 de esta Ley;

4.-La venta de exportación de bienes muebles corporales;

5.-La exportación de servicios”.

Como conclusión en lo que se refiere al hecho imponible, estima esta Sala Constitucional, que el mismo está constituido por las actividades, negocios jurídicos u operaciones que contempla el artículo antes citado, siempre y cuando se lleven a cabo en el territorio nacional, que sean a título oneroso y realizadas en los términos establecidos en la Ley de Impuesto al Valor Agregado.

Ahora bien, determinada como ha sido la naturaleza jurídica del impuesto al valor agregado y el hecho generador del mismo, considera esta Sala Constitucional que resulta necesario determinar quiénes son los sujetos pasivos en las obligaciones tributarias, y especialmente, en lo que respecta al Impuesto al Valor Agregado. En tal sentido, el autor español José Juan Ferreiro Lapatza, (op. cit., p. 377), define al sujeto pasivo como “*toda persona obligada a cumplir la obligación tributaria.*”). Igualmente, el autor Héctor

Villegas en su obra Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario realiza una división tripartita de los sujetos pasivos de la obligación tributaria, definiendo a los mismos de la siguiente manera:

“(…) a) *contribuyente* es el destinatario legal tributario a quien el mandato de la norma obliga a pagar el tributo por sí mismo (...). b) *Sustituto* es aquel sujeto ajeno al acaecimiento del hecho imponible, que sin embargo y por disposición de la ley ocupa el lugar del destinatario legal tributario, desplazando a este último de la relación jurídica tributaria. El sustituto es, por tanto quien paga ‘en lugar de’. c) *Responsable solidario* es el tercero ajeno al acaecimiento del hecho imponible, pero a quien la ley le ordena pagar el tributo derivado de tal acaecimiento (...)”. (Héctor Villegas. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Tercera Edición, Ediciones De Palma, Buenos Aires, 1980. pág. 220).

Habiéndose establecido anteriormente lo que entiende la doctrina como sujeto pasivo del impuesto al valor agregado, considera necesario ahora esta Sala Constitucional determinar cómo define el Código Orgánico Tributario al sujeto pasivo de las obligaciones tributarias, e igualmente, precisar la definición de dicho sujeto en la Ley de Impuesto al Valor Agregado.

En tal sentido, el artículo 19 del Código Orgánico Tributario define al sujeto pasivo como “*el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable*”. Igualmente, la Ley de Impuesto al Valor Agregado en la normativa contenida en sus artículos 5, 6, 7, 9, 10, 11 y 12, determina quiénes son los sujetos pasivos de dicho tributo, señalando al efecto lo siguiente:

“Artículo 5.- Son contribuyentes ordinarios de este impuesto, los importadores habituales de bienes, los industriales, los comerciantes, los prestadores habituales de servicios, y, en general, toda persona natural o jurídica que como parte de su giro, objeto u ocupación, realice las actividades, negocios jurídicos u operaciones, que constituyen hechos imponibles de conformidad con el Artículo 3 de esta Ley. En todo caso, el giro, objeto u ocupación a que se refiere el encabezamiento de este artículo, comprende las operaciones y actividades que efectivamente realicen dichas personas.”.

“Artículo 6.-Son contribuyentes ocasionales del impuesto previsto en esta Ley, los importadores no habituales de bienes muebles corporales. (...)”.

“Artículo 7.- Son contribuyentes ordinarios u ocasionales las empresas públicas constituidas bajo la figura jurídica de sociedades mercantiles, los institutos autónomos y los demás entes descentralizados y desconcentrados de la República, de los Estados y de los Municipios, así como de las entidades que aquéllos pudieren crear, cuando realicen los hechos imposables contemplados en esta Ley, aún en los casos en que otras leyes u ordenanzas los hayan declarados no sujetos a sus disposiciones o beneficiados con la exención o exoneración del pago de cualquier tributo. (...)”.

“Artículo 9.- Son responsables del pago del impuesto, en sus casos, el comprador o adquirente de los bienes muebles y el receptor de los servicios, cuando el vendedor o el prestador del servicio no tenga domicilio en el país.”

“Artículo 10.- Los comisionistas, agentes, apoderados, factores mercantiles, mandatarios, consignatarios, subastadores y cualesquiera otros que vendan bienes muebles o presten servicios por cuenta de terceros, son contribuyentes ordinarios del impuesto por el monto de su comisión o remuneración. Los terceros representados o mandantes son, por su parte, contribuyentes ordinarios obligados al pago del impuesto por el monto de la venta o de la prestación de servicios, excluida la comisión o remuneración, debiendo proceder a incluir los débitos fiscales respectivos en la declaración correspondiente al período de imposición donde ocurrió o se perfeccionó el hecho imponible. Los comisionistas, agentes, apoderados y demás sujetos a que se refiere el encabezamiento de este artículo, serán responsables solidarios del pago del impuesto en caso que el representado o mandato no lo haya hecho oportunamente, teniendo acción para repetir lo pagado.”

“Artículo 11.- Serán responsables del pago del impuesto en calidad de agente de retención, los compradores o adquirentes de determinados bienes muebles y los receptores de ciertos servicios, a quienes la Administración Tributaria designe como tales, de acuerdo con lo previsto en el Código Orgánico Tributario.”

“Artículo 12.- La Administración Tributaria podrá designar a cualquiera de los contribuyentes a que se refiere el artículo 5 de esta Ley, como agentes de percepción del impuesto que deba devengarse en las ventas posteriores, caso en el cual se establecerán las modalidades de aplicación que fuesen procedentes para cada supuesto. Tales agentes serán igualmente responsables del pago del impuesto establecido en esta Ley”.

Ahora bien, al estar determinado quiénes son los sujetos pasivos del tributo previsto en la Ley de Impuesto al Valor Agregado, procede de seguidas esta Sala Constitucional a

pronunciarse sobre la denuncia formulada por el accionante, según la cual la traslación que realizan los “sujetos pasivos” del débito fiscal a los consumidores finales, establecida en el artículo 29 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, viola la normativa contenida actualmente en los artículos 133, 316 y 317 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, los cuales desarrollan los principios de la generalidad del tributo, la justa distribución de las cargas públicas atendiendo a la capacidad económica del contribuyente y el principio de la legalidad tributaria.

En tal sentido, observa esta Sala que el encabezamiento del artículo 29 de la ley *in commento*, dispone lo que a continuación se transcribe:

“Artículo 29.- El monto del débito fiscal deberá ser trasladado por los contribuyentes ordinarios a quienes funjan como adquirentes de los bienes vendidos o receptores o beneficiarios de los servicios prestados, quienes están obligados a soportarlos.”

Por su parte, los artículos 133, 316 y 317 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, disponen lo siguiente:

“Artículo 133.- Toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley.”

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

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

A los fines de efectuar el control de la constitucionalidad, debe esta Sala Constitucional partir de las características que definen el tributo contenido en la Ley de Impuesto al Valor Agregado, esto es -como se señaló anteriormente- que se trata de un

impuesto indirecto, instantáneo, real y objetivo que grava “*las distintas fases por la que atraviesan los bienes desde su producción al consumo tomando como base el aumento de valor producido en cada fase*”. (José J. Ferreiro Lapatza. Curso de Derecho Financiero Español. Volumen II, Marcial Pons S.A., Madrid 1999. pág. 129).

De la normativa contenida en el artículo 28 (hoy 29) de la Ley de Impuesto al Valor Agregado *supra* transcrito, se desprende el deber que tienen los sujetos pasivos del impuesto de trasladar el monto del débito fiscal a los adquirentes de los bienes vendidos o receptores o beneficiarios de los servicios prestados, así como la obligación de estos últimos de soportar dicha *traslación*. El fenómeno impositivo correspondiente a la *traslación* del impuesto ocurre cuando “*el contribuyente de jure*”, a saber, los sujetos pasivos señalados en la ley, transfieren la carga del impuesto (débito fiscal), sobre otra persona denominada “*contribuyente de facto*”, es decir, los consumidores, adquirentes o receptores en las operaciones de venta de bienes muebles o prestación de los servicios gravados. Tal mecanismo de *traslación* es cuestionado por el accionante, quien considera que contradice los señalados principios constitucionales en materia tributaria.

Así, observa esta Sala Constitucional que el accionante denuncia como violado el principio de la generalidad del tributo contenido en el artículo 133 de la Constitución de 1999 en concordancia con lo dispuesto en el artículo 316 *eiusdem*, e igualmente y por vía de consecuencia, denuncia la violación del artículo 317 también del texto constitucional, por cuanto -a su decir- “(...) *la obligación que le atribuye la norma del artículo 28 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, no tiene como destinatario de esta contribución, al Estado ni a ningún organismo público SINO (sic) a los particulares determinados por el artículo 1º de la Ley, como contribuyentes; es decir, que el traslado del impuesto, allí contemplado, actúa como una fórmula de indemnización, al contribuyente, de la pérdida*

sufrida con ocasión del pago del impuesto y hace que, en definitiva, éste NO (sic) contribuya a los gastos públicos (...)” (Subrayado del accionante).

En tal sentido, observa esta Sala Constitucional, que el principio de la generalidad del tributo, contenido en el artículo 133 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, representa unos de los pilares principales del sistema tributario, según el cual todos deben coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de tributos.

En efecto, el principio de generalidad involucra la noción de que cuando una persona física o jurídica se encuentra en las condiciones que establecen el deber de contribuir según la ley, éste debe ser cumplido cualquiera sea el carácter del sujeto, su categoría social, nacionalidad, edad o estructura, por lo cual dicho principio *“(...) se refiere más a un aspecto negativo que positivo. No se trata de que todos deban pagar tributos, según la generalidad, sino que nadie debe ser eximido por privilegios personales de clase, linaje o casta. En otras palabras, el gravamen se debe establecer en tal forma que cualquier persona, cuya situación coincida con la señalada como hecho generador del tributo, debe quedar sujeta a él.”* (Héctor Villegas op. Cit. Pág 187).

Así las cosas, el impuesto indirecto de tipo valor agregado desde todo punto de vista se encuentra inmerso dentro del principio de la generalidad, tanto desde el punto de vista de los actos o situaciones gravadas, como desde el punto de vista del universo de los contribuyentes, ya que siempre que se realice alguno de los hechos imponibles tipificados en la ley, surgirá necesariamente la obligación del contribuyente de pagar el tributo.

Ahora bien, en el caso de autos, observa esta Sala Constitucional que tal principio no resulta infringido por la norma contenida en el hoy artículo 29 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado de fecha 3 de agosto de 2000, debido a que el impuesto soportado por los consumidores como consecuencia de la traslación del tributo, no opera como una

indemnización para los sujetos pasivos señalados en la ley *in commento*, sino que estos últimos, se encuentran en la obligación de enterar el aporte recibido por concepto de dicho tributo al Fisco Nacional, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 32 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, por lo que se cumple de esta manera la obligación de todo ciudadano de contribuir a los gastos públicos, tal como lo establece el artículo 133 de la Constitución de 1999.

En efecto, tal y como acertadamente lo apunta el autor Oswaldo Padrón Amaré “*el elevado número de contribuyentes sujetos al impuesto y, consecuentemente, el considerable volumen de operaciones tributarias que la aplicación del impuesto implica, excede, con mucho, lo que ocurre en otras modalidades de imposición ello por dos razones: primero, por la generalidad misma de la imposición indirecta que, como dijimos anteriormente, exige el gravamen de todas las actividades definidas como susceptibles de constituir supuestos de hecho del tributo, sin excepciones, y, segundo porque a diferencia de lo que ocurre con los impuestos directos globales en los cuales el período de aplicación del impuesto es mas o menos extenso y coincide generalmente con el año, en la imposición general indirecta los períodos de imposición suelen ser mucho mas breves*” (Subrayado de la Sala) (Oswaldo Padrón Amaré “La imposición indirecta en la reforma tributaria: la justicia tributaria frente a las tendencias eficientistas en materia económica”. Revista de Derecho Tributario N° 51, Caracas, pág. 57).

Con base a lo transcrito anteriormente, esta Sala observa que el tributo de tipo valor agregado no sólo no violenta el principio cardinal de la generalidad del tributo sino que ayuda a racionalizar la carga tributaria dentro del sistema impositivo nacional.

Asimismo, por lo que respecta a la denuncia formulada por el accionante, relativa a que los sujetos pasivos determinados en la Ley de Impuesto al Valor Agregado, no

contribuyen a los gastos públicos, considera esta Sala Constitucional que no se configura en el presente caso la violación del principio de la generalidad del tributo, pues los sujetos pasivos señalados en la ley, al momento de realizar cualquier acto de consumo tendrán la obligación de soportar el impuesto al valor agregado que corresponda. En efecto, cualquier persona natural o jurídica, señalada o no como sujeto pasivo en la Ley de Impuesto al Valor Agregado, al momento de realizar cualquier actividad configurada como hecho imponible en la ley, se verá obligada a soportar el impuesto trasladado, es decir, que todos los ciudadanos en el momento de efectuar algún consumo o percibir la prestación de algún servicio, sufrirán el impacto de este impuesto, dentro del obvio fenómeno de la traslación, antes explicado.

En consecuencia, todas las personas que realicen alguno de los actos o situaciones tipificados como hechos imposables en la ley, estarán sujetos al pago del impuesto de tipo valor agregado, actuando el fenómeno de la traslación como garante de que la carga aplicada a los bienes y servicios de consumo final sea proporcional a su precio definitivo.

De esta manera, el sujeto pasivo previsto en la ley en algún momento del circuito económico será un consumidor final, teniendo igualmente que soportar el impuesto al valor agregado como consecuencia del sistema traslativo previsto en la ley, siendo ello así, considera esta Sala Constitucional que la traslación del impuesto efectuada por los sujetos pasivos a los consumidores de los bienes o beneficiarios de los servicios, establecida en el artículo 29 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, no viola el principio de la generalidad del tributo dispuesto en el artículo 133 de la Constitución. En consecuencia, estima esta Sala Constitucional, que la denuncia realizada por el accionante de la violación del referido principio debe ser desestimada. Así se decide.

Por lo que respecta a la denuncia formulada por el accionante, relativa a que la norma prevista en el artículo 29 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, viola el principio de la capacidad contributiva contenido en el artículo 316 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, esta Sala Constitucional observa, que dicho principio debe entenderse como la aptitud para soportar las cargas tributarias en la medida económica y real de cada contribuyente individualmente considerado en un período fiscal y que actúa como límite material al poder de imposición del Estado, garantizando la justicia y razonabilidad del tributo.

De esta manera, la capacidad contributiva constituye un principio constitucional que sirve a un doble propósito, de un lado como presupuesto legitimador de la distribución del gasto público; de otro, como límite material al ejercicio de la potestad tributaria.

Con base a lo expuesto anteriormente, la capacidad del contribuyente para soportar las cargas fiscales impuesta por el Estado en ejercicio de su poder de imposición, es una sola, única e indivisible que debe ser respetada por cada esfera de imposición, es decir, por el poder público nacional, estatal o municipal.

En tal sentido, la jurisprudencia foránea ha señalado que “[c]apacidad económica, a efectos de contribuir a los gastos públicos, significa la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra. La tributación según la riqueza constituye, por ello, un requisito antes exigido por las leyes de la lógica que por los imperativos de la justicia, y de allí que la capacidad económica como fuente de imposición, forme parte de las estructuras lógico-objetivas que constituyen `la naturaleza de la cosa´ y que han de tenerse presente en la legislación tributaria, de modo que su evidente ignorancia, objetivamente comprobada, equivale precisamente a la arbitrariedad

de la legislación fiscal.” (Sentencia del Tribunal Constitucional Español N° 27/81 del 20 de julio de 1981).

Ahora bien, como quedó expuesto precedentemente, el Impuesto al Valor Agregado se configura como un tributo “objetivo” e “indirecto”. *Objetivo* porque grava una determinada actividad sin tener en cuenta la situación personal del sujeto pasivo, lo cual sucede en general con los tributos a las ventas y al consumo, e *indirecto*, como consecuencia del fenómeno de traslación antes señalado, ya que el sujeto pasivo del impuesto (contribuyente de *iure*) obtiene de otro sujeto el importe del monto pagado al Estado.

La objetivización de los tributos tiende a contrarrestar los aspectos negativos de otros impuestos, como el impuesto sobre la renta, el cual presenta situaciones como la evasión fiscal, la incidencia en el sistema financiero, el desaliento de las inversiones, además de su compleja determinación, lo cual no sucede en el impuesto al valor agregado, en virtud de que el mismo es de fácil determinación (débito menos crédito) y tiene una buena capacidad recaudatoria al obtenerse en distintas fases. Sin embargo, se ha señalado que tiene la desventaja de su tendencia a ser regresivo, desde que aparentemente se aleja de la capacidad contributiva del sujeto. Esta parece ser la razón por la que el impugnante denuncia la violación del principio de la capacidad contributiva previsto actualmente en el artículo 316 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. Sin embargo, estima esta Sala que tal impugnación parte de una visión del problema bastante escueta, por cuanto no toma en cuenta el objeto de este impuesto, que es la circulación de la riqueza y las distintas formas de consumo. Si bien es cierto que la forma como se presenta este impuesto no consulta de forma directa la capacidad contributiva de los sujetos, resulta obvio que sí lo hace de forma mediata porque pagará más aquel sujeto que adquiera mayor

cantidad de bienes o utilice mayores servicios, lo cual evidencia una mayor capacidad contributiva respecto a otro que adquiera menores bienes o requiera de menos servicios. Resulta así análogo a los impuestos sobre cigarrillos o alcoholes, que no discriminan sobre la capacidad contributiva del consumidor, quien en definitiva soporta las elevaciones de precios de tales producto de acuerdo con los impuestos.

Es por ello, que en materia de impuestos indirectos, la adopción del criterio de capacidad contributiva excluye de la imposición la clase de bienes y servicios necesarios asociados a los niveles de subsistencia, tales como la transferencia de animales vivos destinados al matadero, ganado bovino, caprino, ovino y porcino para la cría, especies avícolas, los huevos fértiles de gallina; mortadela, salchicha y jamón endiablado; queso blanco; pan y pasta; arroz; harina; atún y sardinas enlatados o envasados; las carnes en estado natural, café, sal, azúcar, aceite, agua y todos los demás bienes señalados en la norma prevista en el artículo 18 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado.

En virtud de lo anterior, estima esta Sala Constitucional que la denuncia formulada por el accionante, relativa a que la norma impugnada viola el principio de la capacidad económica del contribuyente, consagrado en la norma prevista en el artículo 316 de la Constitución, debe ser desestimada. Así se declara.

Por lo que respecta a la última de las denuncias formulada por el accionante conforme a la cual -a su entender- el artículo 29 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, viola el principio de la legalidad tributaria contenido en el artículo 317 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, por cuanto obliga “*al consumidor final, a pagar un concepto tributario que, para él, NO ES (sic) impuesto que le establezca la Ley; NI TAMPOCO (sic) es para él, contribución alguna que se le imponga por vía legal ...*”. En ese sentido, observa esta Sala Constitucional que el principio de la legalidad tributaria, está

referido tal y como lo dispone el artículo 317 de la Constitución a la imposibilidad de cobrar impuesto, tasas o contribuciones que no estén establecidos en la Ley, e igualmente se refiere a que no podrán concederse exenciones y rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por las leyes.

De esta manera, el principio de legalidad tributaria constituye un límite formal a la imposición, en cuanto garantiza cual va a ser el órgano productor de la norma, es decir, el Poder Legislativo, y salvo delegación expresa y excepcional, el Poder Ejecutivo.

Ahora bien, observa esta Sala Constitucional que el hecho de que la Ley de Impuesto al Valor Agregado, no considere como sujetos pasivos de dicho tributo al consumidor final, no implica que el mismo, por la propia naturaleza del impuesto no esté obligado a soportarlo, pues en el caso de autos se trata -como se puntualizó anteriormente- de un impuesto indirecto, en el cual, el consumidor final (contribuyente de facto), sea persona natural o jurídica, es quien soporta verdaderamente la carga impositiva producto de la traslación indirecta del importe correspondiente por parte de los contribuyentes del respectivo impuesto, sean estos últimos ordinarios, ocasionales o responsables.

Igualmente, esta característica de tributo indirecto del impuesto al valor agregado se evidencia del contenido del artículo 29 de la mencionada Ley, el cual dispone que “[el] monto del débito fiscal deberá ser trasladado por los contribuyentes ordinarios a quienes funjan como adquirentes de los bienes vendidos o receptores o beneficiarios de los servicios prestados, quienes están obligados a soportarlos”.

Ahora bien, observa esta Sala Constitucional, que el impuesto al valor agregado formalmente grava a los vendedores y prestadores de servicios, pero materialmente, se dirige a los consumidores o adquirentes de tales bienes o servicios, en virtud de lo cual

estos últimos tienen la obligación de soportar la carga impositiva derivada de cada operación.

Siendo ello así, considera esta Sala Constitucional que la Ley de Impuesto al Valor Agregado, establece expresamente la obligación del consumidor final, de pagar el mencionado tributo, y ello se evidencia del contenido del artículo 29 de la Ley recurrida, antes analizado, es por ello, que la denuncia realizada por el accionante relativa a que el mencionado impuesto viola la norma contenida en el artículo 317 de la Constitución de 1999, debe ser desestimada, y así se decide.

Por todo lo antes expuesto, estima esta Sala Constitucional que la acción de nulidad parcial interpuesta por razones de inconstitucionalidad, contra la normativa contenida en el artículo 28 (hoy 29) de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, debe ser declarada improcedente, y así se decide.

DECISIÓN

En virtud de las consideraciones de hecho y de derecho precedentemente expuestas, este Tribunal Supremo de Justicia en Sala Constitucional, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la ley, declara **SIN LUGAR** la acción de nulidad parcial interpuesta por razones de inconstitucionalidad, por el abogado **HEBERTO CONTRERAS CUENCA**, actuando en nombre propio e inscrito en el Inpreabogado bajo el N° 1.900, contra lo dispuesto en el encabezamiento de la norma prevista en el artículo 28 del Decreto-Ley N° 3.145 de fecha 16 de septiembre de 1993, mediante el cual se promulgó la Ley de Impuesto al Valor Agregado, publicada en la Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 35.304 de fecha 24 de septiembre de 1993, norma la cual se encuentra reproducida en los mismos términos en la disposición contenida en el encabezamiento del

artículo 29 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado publicada en la Gaceta Oficial N° 37.006 de fecha 3 de agosto de 2000.

Publíquese y regístrese. Archívese el expediente.

Dada, firmada y sellada en el Salón de Despacho de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, en Caracas a los (21) días del mes de NOVIEMBRE del año dos mil (2000). Años: 190° de la Independencia y 141° de la Federación.

El Presidente,

IVÁN RINCÓN URDANETA

El Vice-Presidente,

JESÚS EDUARDO CABRERA ROMERO

Magistrados,

HÉCTOR PEÑA TORRELLES
Ponente

JOSÉ M. DELGADO OCANDO

MOISÉS A. TROCONIS VILLAREAL.
El Secretario,

JOSÉ LEONARDO REQUENA CABELLO

HPT/c1/a2/c3
Exp. N° 00-1557

