



LA REPUBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA
EN SU NOMBRE

**EL TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
SALA CONSTITUCIONAL**

MAGISTRADO-PONENTE: JESÚS EDUARDO CABRERA ROMERO

El 19 de diciembre de 2001, ciudadanos **ADRIANA VIGILANZA GARCÍA** y **CARLOS A. VECCHIO**, titulares de las cédulas de identidad n^{os} 6.554.297 y 6.633.107, respectivamente, inscritos en el Instituto de Previsión Social del Abogado bajo los n^{os} 23.901 y 47.982, en ese orden, interpusieron ante esta Sala Constitucional acción de nulidad en contra de los artículos 67, 68, 69, 72, 74 y 79 del Decreto n^o 307 con Rango y Fuerza de Ley de Reforma de la Ley de Impuesto sobre la Renta, publicado en la Gaceta Oficial n^o 5.390 Extraordinario, de 22 de octubre de 1999.

En la misma oportunidad de su presentación, se remitieron los autos al Juzgado de Sustanciación.

Por auto del 23 de enero de 2002, dicho juzgado admitió la demanda de nulidad objeto de estos autos y, siguiendo la tramitación dada en esa oportunidad a esta clase de juicios, ordenó la remisión del expediente a esta Sala Constitucional, a fin de que se pronunciase sobre la solicitud de declaratoria de urgencia y la medida cautelar pedida en el libelo.

Mediante sentencia n^o 2873, de 20 de noviembre de 2002, la Sala desechó ambas peticiones y ordenó al Juzgado de Sustanciación la continuación del procedimiento.

Anexo a diligencia presentada ante la Secretaría de esta Sala, el 4 de febrero de 2004, los accionantes consignaron un ejemplar del cartel de notificación de los terceros interesados, publicado en el Diario El Nacional, página A-11, en su edición del 2 de febrero del mismo año.

Por auto de 1^o de febrero de 2006, se fijó el tercer día hábil siguiente para el comienzo de la relación de la causa y se designó como ponente al Magistrado quien, con tal carácter, suscribe el presente fallo.

El 7 de marzo de 2006, tuvo lugar el acto de informes orales, al que comparecieron exclusivamente la

representación de la Asamblea Nacional y la de la Procuraduría General de la República, quienes consignaron sus conclusiones escritas.

El 2 de mayo de 2006, se dijo «*vistos*».

Efectuado el análisis de los autos, corresponde a la Sala fallar al fondo la presente demanda de nulidad, a cuyo efecto hace las siguientes consideraciones:

DE LA PRETENSIÓN DE NULIDAD

En síntesis, los accionantes fundaron su pretensión sobre la base de los siguientes argumentos:

Que, «*El Ejecutivo Nacional, en ejercicio de la atribución que le confería el artículo 1, numeral 3, literal c, de la 'Ley Habilitante de 1999', dictó el 'Decreto-Ley', que es el acto parcialmente impugnado*».

Que, «*si bien es cierto que la referida Ley Habilitante de 1999 fue dictada bajo la vigencia de la Constitución de 1961 y si bien bajo esa Constitución no existía una norma similar a la que contiene el artículo 203 de la Constitución vigente, que define claramente que se entiende por 'Ley Habilitante' [...] no es menos cierto que bajo esa Constitución se interpretaba que el Poder Ejecutivo no tenía una 'carta blanca' para legislar a su antojo, sino que, en cada caso, debía ser consultada la extensión y términos bajo los cuales se le hubiese conferido la habilitación legislativa*».

Luego de repasar los criterios doctrinales y jurisprudenciales acerca de la naturaleza y limitaciones derivadas del ejercicio por parte del Poder Ejecutivo de sus facultades legislativas, conferidas mediante ley autorizatoria previa dictada por el Parlamento, al amparo de la Constitución de 1961, así como las diferencias que al respecto produjo el nuevo sistema constitucional, argumentó la parte actora que «*tanto hoy día como bajo el imperio de la Constitución de 1961, resulta indispensable indagar en el contenido y sentido de las leyes habilitantes, a fin de verificar si el Ejecutivo cometió alguna desviación o exceso, pues la delegación de función legislativa o la autorización para su ejercicio, no se cumple de manera genérica sino específica, para las materias incluidas en la Legislación y dentro de las directrices, propósitos y marco, de las materias delegadas*».

Que, «*en tal sentido, en el caso bajo análisis tenemos que la 'Ley Habilitante' dispuso, respecto de cómo habría el Ejecutivo de establecer el gravamen a los dividendos, lo siguiente: '[...] artículo 1: (...) No. 3 (...) c. Todo lo relativo a exenciones y desgravámenes será determinado por el Presidente de la República en el respectivo Decreto-Ley, pudiendo establecer la tributación de los dividendos como ingreso bruto global y la subgravabilidad de los mismos...`*».

Que, «*si algo parece meridianamente claro de la habilitación transcrita, es la condición que se le impuso al Ejecutivo Nacional para que, en caso de que decidiera gravar los dividendos, lo hiciese mediante la consideración de los mismos como ingreso bruto global. Sin embargo, el Ejecutivo Nacional, al 'legislar'*

sobre el asunto, hizo justamente lo contrario a lo que constituyó la 'directriz' que le fue dada por el legislador».

Como evidencia de tal argumento, la actora transcribió el contenido de las disposiciones impugnadas, cuyo tenor es el siguiente:

«Artículo 67. Se crea, en los términos establecidos en este Capítulo, un gravamen proporcional a los dividendos originados en la renta neta del pagador que exceda de su renta neta fiscal gravada.

A todos los efectos de este Capítulo, se considerará renta neta aquella que es aprobada por la Asamblea de Accionistas y que sirve de base para el reparto de dividendos. Asimismo, se considerará como renta neta fiscal gravada, la sometida a las tarifas y tipos proporcionales establecidos en esta ley, diferente a los aplicables a los dividendos conforme a lo previsto en este Capítulo [...].

Artículo 68. Se considera como enriquecimiento neto por dividendos, el ingreso percibido a tal título, pagado o abonado en cuenta, en dinero o en especie, originado en la renta neta no exenta ni exonerada que exceda de la fiscal, que no haya sido gravada con el impuesto establecido en esta ley.

Igual tratamiento se dará a las acciones emitidas por la propia empresa pagadora como consecuencia de aumentos de capital [...].

Artículo 69. [...] **Parágrafo Primero:** Los dividendos recibidos de empresas constituidas y domiciliadas en el exterior o constituidas en el exterior y domiciliados en Venezuela, estarán excluidos de la renta neta prevista en este artículo. En tal sentido, dichos dividendos estarán sujetos a un impuesto proporcional de treinta y cuatro por ciento (34%), pudiendo imputar a dicho resultado, el impuesto pagado por este concepto fuera del territorio venezolano, de acuerdo con lo previsto en el artículo 2° de esta ley [...].

Artículo 72. Las sociedades o comunidades constituidas en el exterior y domiciliadas en Venezuela o constituidas y domiciliadas en el exterior que tengan en el país un establecimiento permanente estarán obligadas a pagar, en su carácter de responsables, por cuenta de sus socios, accionistas o comuneros, un impuesto del treinta y cuatro por ciento (34%) sobre su enriquecimiento neto, no exento ni exonerado, que exceda del enriquecimiento neto gravado en el ejercicio [...].

Artículo 74. El impuesto proporcional que grava el dividendo en los términos de este Capítulo, será del treinta y cuatro por ciento (34%) y estará sujeto a retención total en el momento del pago o del abono en cuenta.

Parágrafo Primero: En los casos de dividendos en acciones, emitidos por la empresa pagadora a personas naturales o jurídicas, el impuesto proporcional que grava el dividendo en los términos de este Capítulo, estará sujeto a retención total en el momento de su enajenación [...].

Parágrafo Segundo: Cuando los dividendos provengan de sociedades dedicadas a las actividades previstas en el encabezamiento del artículo 9 de esta Ley, se gravarán con la alícuota del sesenta y siete punto siete por ciento (67,7 %) sujeta a retención total en la fuente.

Parágrafo Tercero: Cuando los dividendos provengan de sociedades que reciban enriquecimientos netos derivados de las actividades previstas en el aparte único del artículo 10 de esta Ley, se gravarán con la alícuota del sesenta por ciento (60%), sujeta a retención total en la fuente [...].

Artículo 79. Los ingresos brutos percibidos por los conceptos a que se contrae este Título, se considerarán como enriquecimientos netos y se excluirán a los fines de la determinación de la renta

global neta gravable conforme a otros Títulos de esta Ley».

Que, «[d]e los artículos transcritos no cabe dudas que el Ejecutivo Nacional ha legislado para que los dividendos sean considerados enriquecimiento neto, es decir, no admitan costos y deducciones y, en consecuencia, no sean tratados como parte del ingreso bruto, junto con los demás ingresos brutos globales que pudiese tener el contribuyente, para así llegar, eventualmente, a constituir la renta neta gravable, sujeta a una tarifa progresiva en lugar de una proporcional».

Que, «[d]e hecho, lo dispuesto en el artículo 79 del citado Decreto-Ley [...] justamente desnaturaliza la condición de ‘ingresos brutos’ que constituyó la directriz o limitación que otorgó el Congreso de la República al Poder Ejecutivo cuando lo habilitó para legislar sobre esta particular materia».

En este sentido, explicaron que «cuando el Legislador del Impuesto sobre la Renta dice que ‘...se excluirán del ingreso bruto global los enriquecimientos sujetos a impuestos proporcionales...’ [Artículo 16, Parágrafo Cuarto de la Ley impugnada] nos ratifica de manera clara que la forma como se consagró el gravamen a los dividendos, en forma proporcional sujeto a una única tarifa de 34% o del 67.7%, los hace escapar del concepto de ‘ingresos brutos globales’, que constituyó justamente la directriz o limitación impuesta al Ejecutivo Nacional por el Congreso de la República para crear dicho gravamen».

Que, en definitiva, «el establecimiento de un impuesto proporcional al dividendo, como el que se contempla en el artículo 69 Parágrafo Único, y la definición de dividendo como ‘enriquecimiento neto’ prevista en los artículos 68 y 79, contradice abiertamente la condición que la Ley Habilitante de 1999 le impuso al Presidente de la República, porque si bien a éste no se le obligaba a crear ese gravamen, en caso de que lo hiciera debía considerar los dividendos como parte del ingreso bruto de los contribuyentes, sujeto como hemos dicho, a deducciones y también, por lo tanto, a las alícuotas progresivas».

Con base en tales planteamientos, denunciaron que el Poder Ejecutivo se extralimitó en las funciones que le había otorgado el Poder Legislativo, mediante ley habilitante, violando así lo dispuesto en el artículo 119 de la Constitución de 1961, porque «el Ejecutivo no sólo asumió directamente esa competencia legislativa propia y exclusiva del, para entonces, Congreso de la República, sino que violó la autorización que le fue conferida por ‘ley especial’».

Que, por otra parte, «resulta evidente la violación al principio de legalidad tributaria consagrado en el artículo 224 (hoy artículo 317) de la Constitución que expresamente prevé que ‘...no podrá cobrarse ningún impuesto, tasa o contribución que no estén establecidos por ley...’, por supuesto, entendiéndose por ley aquella válidamente promulgada y no violatoria de los principios constitucionales, no siendo éste el caso del Decreto-Ley parcialmente impugnado».

Asimismo, consideraron que la norma impugnada está viciada de ilegalidad, al contravenir los términos de la habilitación legislativa conferida al Ejecutivo Nacional en la mencionada ley autorizatoria de

1999.

Por otra parte, estimaron necesario *«advertir que el hecho de que ha sido promulgada otra reforma parcial de la misma Ley de Impuesto sobre la Renta, vía ‘Decreto con Fuerza de Ley de Reforma Parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta’ publicado en Gaceta Oficial No. 5.557, del 13 de noviembre del 2001, igualmente sancionado bajo habilitación legislativa, esta vez conferida según la ‘Ley que autoriza al Presidente de la República para dictar Decretos con fuerza de Ley en las Materias que se delegan’, de fecha 13 de noviembre del año 2000, publicada en Gaceta Oficial No. 37.076 (y sin perjuicio de otros vicios que, en [su] criterio, contiene ese nuevo Decreto Ley, los cuales no [incluyen] como objeto de este recurso, por tratarse, a [su] juicio de errores de compaginación de artículos y otros ‘olvidos’ del Ejecutivo Nacional, como es la permanencia de la alícuota del 67.7% en el texto de artículo 74, Parágrafo Segundo y su remisión al Artículo 9, cuando debió ser el artículo 11), no elimina [su] legitimidad y la necesidad de acudir a [este] Tribunal para solicitar, la nulidad parcial, por inconstitucionalidad e ilegalidad, del Decreto-Ley de 1999».*

En este sentido, señalaron que *«esta última reforma de la Ley de Impuesto sobre la Renta (la ocurrida en el 2001) se limitó al asunto puntual (salvo por la inclusión del Banco de Desarrollo Económico y Social de Venezuela como ente exento) de ‘conciliar’ las alícuotas aplicables a los contribuyentes que se dediquen a la explotación de hidrocarburos y actividades conexas, con el nuevo monto de la llamada ‘regalía’ petrolera prevista en la también novísima Ley Orgánica de Hidrocarburos», por lo que «las normas de la Ley de Reforma Parcial de Impuesto sobre la Renta de 1999, no sólo conservan su contenido en el Decreto-Ley de 2001, sino que se trata de las mismas normas sancionadas por el Presidente de la República, bajo la Ley Habilitante de 1999 ya que éstas no fueron objeto de modificación alguna en la nueva reforma de 2001».*

Finalmente, en lo que atañe a la pretensión de fondo planteada en esta causa, la parte accionante solicitó que se declare la nulidad de los artículos 67, 68, 69, 72, 74 y 79 del Decreto-Ley impugnado y, asimismo, *«[e]n lo que respecta al artículo 79, se solicita que sea declarada su inaplicabilidad para el caso de los dividendos, ya que el mismo incide también sobre el impuesto proporcional a la venta de acciones a través de la bolsa de valores, lo cual no es objeto de esta impugnación».*

DE LOS INFORMES DE LA ASAMBLEA NACIONAL

Mediante escrito presentado el 7 de marzo de 2006, los abogados Luis Felipe Palma y Marlene Saavedra, inscritos en el Instituto de Previsión Social del Abogado bajo los n^{os} 28.601 y 71.815, respectivamente, en su condición de apoderados judiciales de la Asamblea Nacional, consignaron sus conclusiones escritas en el acto de Informes, resumidas en los términos que siguen:

En primer lugar, como punto previo a los cuestionamientos de fondo en contra de la demanda de nulidad objeto de estos autos, la representación judicial de la Asamblea Nacional denunció la falta de

legitimación de la actora, pues -sostuvo- que, de conformidad con lo previsto en el noveno aparte del artículo 21 de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia, la legitimación activa en el caso de demandas de nulidad de leyes, reposa exclusivamente en aquellas personas que sean afectadas en sus derechos o intereses por el acto normativo impugnado (interés calificado).

Así, expuso que *«la ley formal ha restringido efectivamente el acceso al recurso contencioso administrativo de anulación, únicamente a aquellas situaciones, en las cuales el recurrente pueda hacer valer la afectación de un derecho o interés»*, pues -a su entender- *«el acceso ilimitado a la administración de justicia es insostenible en cualquier sistema de justicia. Su admisión dará lugar al colapso de la capacidad de dar respuesta, produciendo retardo en la solución de asuntos planteados por quienes tienen una necesidad real de protección jurídica»*.

Con base en ello, de conformidad con lo previsto en el aparte 17 del artículo 21 de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia, solicitaron la apertura de una articulación probatoria *«con arreglo a lo dispuesto en el artículo 346 del Código de Procedimiento Civil»*.

Como segunda cuestión preliminar, la representación del Poder Legislativo Nacional delató la carencia de objeto de la presente demanda, derivada de la derogación de las normas acá impugnadas, con ocasión de sus posteriores reformas, particularmente de la proveniente de la propia Asamblea Nacional, cuya publicación tuvo lugar en la Gaceta Oficial n° 5.566 Extraordinario, de 28 de diciembre de 2001, a la cual no resultaría imputable el vicio de usurpación de funciones que sirvió de fundamento a la presente demanda.

Ya con el propósito de rebatir los argumentos de fondo de la demanda, la representación de la Asamblea Nacional señaló que, la potestad normativa del Ejecutivo Nacional, previa autorización del Parlamento, no deviene del ejercicio de una competencia o atribución delegada por el Poder Legislativo, *«sino del ejercicio de atribuciones propias mediante autorización»*.

En este sentido, citando la doctrina de la Procuraduría General de la República, expuso que *«[e]ntendidas estas autorizaciones legislativas de esta manera, como una consecuencia lógica deben ser interpretadas extensivamente debido a que ‘...no se trata del ejercicio de atribuciones que correspondan ‘exclusivamente’ al Poder Legislativo, sino de atribuciones que ‘normalmente’ ejerce el mismo y que ‘excepcionalmente’, cuando los requisitos y condiciones constitucionales se han dado, puede ejercer el Ejecutivo, puesto que a él también corresponden»*.

Que, en consecuencia, *«el Congreso debía limitarse a autorizar o no al Presidente para que dictara las medidas solicitadas, mediante una ley de autorización que concurría a complementar la capacidad jurídica del Presidente [y] [...] no podía limitar en modo alguno lo solicitado por el Presidente porque nada al respecto dice la Constitución de 1961, como sí lo hacían las Constituciones de 1945 y 1947 y debido a que, de hacerlo, estaría limitado a facultades propias del Presidente de la República, excepcionalmente, le*

han sido conferidas por el constituyente».

Por último, tomando como base los planteamientos expuestos, la representación de la Asamblea Nacional solicitó: **(i)** que fuera declarada la inadmisibilidad del presente «recurso», al estimar manifiesta la falta de legitimación de los demandantes; **(ii)** que fuera igualmente declarado inadmisibile tal demanda «*por cuanto los argumentos en que se funda se encuentran dirigidos en contra de un acto del Poder ejecutivo, los cuales no son aplicables a la Ley de Reforma Parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta, publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela número 5.566 Extraordinario, de fecha 28 de diciembre de 2001*»; y **(iii)** que «*el presente recurso debe ser declarado sin lugar, por ser improcedentes los argumentos que lo fundamentan*».

DE LOS INFORMES DE LA PROCURADURÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA

Mediante escrito presentado el 7 de marzo de 2006, la abogada Alicia Marisela Flames, inscrita en el Instituto de Previsión Social del Abogado bajo el n° 41.626, en su carácter de sustituta de la Procuradora General de la República, consignó sus conclusiones escritas al acto oral de informes celebrado en esa misma oportunidad, las cuales se pueden sintetizar en los siguientes planteamientos:

Como cuestión preliminar, señaló que «*dado que el objeto del presente recurso eran la nulidad de los artículos 67, 68, 69, 72, 74 y 79 del Decreto N° 307 con Rango y Fuerza de Ley de Reforma de la Ley de Impuesto sobre la Renta, publicado en fecha 22 de octubre de 1999 en la Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 5.390 Extraordinario, es menester señalar que, en razón de la Ley N° 71 de Reforma Parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta, resulta evidente que el referido objeto ha decaído, toda vez que hubo modificaciones en los artículos 67 y 74, fundamentalmente en cuanto al establecimiento del gravamen a los dividendos como ingreso bruto global*».

Que, en este sentido, «*es evidente que la Ley N° 71: Ley Reforma de la Ley de Impuesto sobre la Renta, con las modificaciones transcritas, deja sin efecto los alegatos formulados por los recurrentes, respecto el Decreto N° 307 con Fuerza y Rango de Ley de Reforma de la Ley de Impuesto sobre la Renta, como bien lo admite la abogada Adriana Vigilancia García, recurrente en el caso de autos, en diligencia presentada en fecha 19 de marzo de 2002*».

En lo que atañe al fondo de la demanda, señaló que respecto a la presunta violación al principio de legalidad tributaria denunciada por los accionantes, «*el referido instrumento legal fue dictado por el Presidente de la República debidamente autorizado por el entonces Congreso de la República [...] de manera que en este caso, el aludido impuesto fue establecido y regulado por el Ejecutivo, en ejercicio de la potestad legislativa delegada mediante el Decreto Ley impugnado. Potestad ésta, claramente establecida en la Constitución de 1961, vigente para la época en su artículo 190*». En este sentido, concluyó que «*siendo que la naturaleza jurídica de los Decretos Leyes es la de una auténtica y verdadera ley, desarrollada por el*

Poder Ejecutivo en ejercicio de la potestad-poder legislativa, cuya juridicidad no está cuestionada, no de su potestad-función ejecutiva, pues no se trata del desarrollo de la actividad reglamentaria que corresponde por naturaleza a este Poder, mal puede concluirse que se está imponiendo un tributo sin previsión legal».

En relación con la denuncia de usurpación de funciones atribuida al Ejecutivo, sostuvo que «*el Presidente de la República actuó debidamente autorizado para ejercer la atribución o competencia conferida en el numeral 8 del artículo [190 de la Constitución de 1961], fundamento constitucional de la Ley Orgánica que autoriza al Presidente de la República para Dictar Medidas Extraordinarias en Materia Económica y Financiera requeridas por el Interés Público, publicada en Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 36.687, de fecha 26 de abril de 1999; por tanto ejercía una competencia excepcional que, como se señaló, estaba y está contemplada en la Constitución».* A su juicio, «*no se ha producido por parte del Ejecutivo Nacional exceso Alguno, de los límites en que fue concedida la habilitación, pues no reguló materias para las cuales el Poder Legislativo no lo haya autorizado».*

Por último, alegó la representación de la República que «*es evidente la improcedencia del vicio de ilegalidad formulado por los recurrentes, contra el Decreto N° 307 con Fuerza y Rango de Ley de Reforma de la Ley de Impuesto sobre la Renta [...] que por ser un acto normativo de rango legal, desarrolla las disposiciones constitucionales y sólo a ellas debe ajustarse, razón por la cual [...] el recurso bajo análisis podría ser considerado un recurso de colisión y no de nulidad».*

Por tales motivos, la sustituta de la Procuradora General de la República solicitó que fuera declarada sin lugar la presente demanda de nulidad.

CONSIDERACIONES PARA DECIDIR

I

Fijados los términos de la controversia, pasa esta Sala resolver acerca de las cuestiones preliminares opuestas tanto por la Asamblea Nacional, como por la Procuraduría General de la República, respecto de la presente demanda.

La primera de ellas, opuesta por la representación del Legislativo Nacional, acusó la supuesta falta de legitimación de la parte actora para incoar la demanda de nulidad objeto de estos autos. En torno a este punto, el noveno aparte del artículo 21 del texto orgánico que rige las funciones de este Máximo Juzgado dispone lo siguiente:

«Toda persona natural o jurídica, que sea afectada en sus derechos o intereses por una ley, reglamento, ordenanza u otro acto administrativo de efectos generales emanado de alguno de los órganos del Poder Público Nacional, Estatal o Municipal, o que tengan interés personal, legítimo y

directo en impugnar un acto administrativo de efectos particulares, puede demandar la nulidad del mismo ante el Tribunal Supremo de Justicia, por razones de inconstitucionalidad o de ilegalidad. El Fiscal General de la República y demás funcionarios a quienes las leyes les atribuyen tal facultad, podrán también solicitar la nulidad del acto, cuando éste afecte un interés general» (Subrayados de este fallo).

Por su parte, la Ley Orgánica de la Corte Suprema de Justicia, disponía sobre este particular que:

«Artículo 112. Toda persona natural o jurídica plenamente capaz, que sea afectada en sus derechos o intereses por ley, reglamento, ordenanza u otro acto de efectos generales emanado de alguno de los cuerpos deliberantes nacionales, estatales o municipales o del Poder Ejecutivo Nacional, puede demandar la nulidad del mismo, ante la Corte, por razones de inconstitucionalidad o de ilegalidad, salvo lo previsto en las Disposiciones Transitorias de esta Ley.

[...]

Artículo 121. La nulidad de actos administrativos de efectos particulares podrá ser solicitada sólo por quienes tengan interés personal, legítimo y directo en impugnar el acto de que se trate.

El Fiscal General de la República y demás funcionarios a quienes la Ley atribuya tal facultad, podrán también solicitar la nulidad del acto, cuando éste afecte un interés general».

Las transcripciones efectuadas revelan que, materialmente, la norma que regula en la actualidad las exigencias de legitimación en las demandas de nulidad de actos normativos nacionales, estatales o municipales, así como las intentadas contra actos administrativos de efectos particulares, no es sino una reproducción refundida de su inmediato antecedente legislativo, por lo que cabe sostener razonablemente que a ésta resulta aplicable la interpretación que tanto la extinta Corte, como esta Sala (con algunas precisiones derivadas del nuevo esquema constitucional) han dado a la misma, conformando quizás uno de los criterios jurisprudenciales más consolidados en el marco del derecho procesal constitucional.

Nótese desde ya, que la primera de las normas citadas exige la afectación de un «derecho o interés» para impugnar la nulidad de actos normativos, pero no califica la intensidad de ese interés, como sí lo hace respecto de las demandas de nulidad de actos administrativos de efectos particulares, al exigir que éste sea «personal, legítimo y directo». Sobre este punto, aún en vigor la Ley Orgánica de la Corte Suprema de Justicia, esta Sala –mediante sentencia [n° 497/2003, caso: Ramón Alfredo Aguilar y otros](#)– sostuvo lo siguiente:

«El llamado recurso de nulidad por razones de inconstitucionalidad, también conocido como acción popular, se encuentra previsto en los artículos 336, numeral 1, de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela y 112 de la Ley Orgánica de la Corte Suprema de Justicia, siendo su objeto la solicitud de nulidad de alguna disposición de rango legal, esto es, de ejecución directa e inmediata de la Constitución que a juicio del recurrente colide con alguna disposición del Texto Fundamental, en tanto norma suprema del ordenamiento jurídico.

Para el ejercicio de dicha vía de impugnación, no obstante que el referido artículo 112 exige que el o los recurrentes hayan sido afectados en sus derechos o intereses por el acto impugnado, la jurisprudencia constitucional de la antigua Corte Suprema de Justicia, al igual que la de este

Tribunal Supremo de Justicia, ha indicado que basta ostentar un interés simple, que es el que tiene toda persona, natural o jurídica, que habite o resida en el territorio de la República en 'la defensa objetiva de la majestad de la Constitución y su supremacía' (ver sentencia de la Corte Suprema de Justicia en Pleno, del 30 de junio de 1982, Gaceta Forense, n° 116, Vol. I, pp. 5 a 7); de allí que cualquier persona del pueblo (actio popularis), estando debidamente asistida para ello, está legitimada para interponer el recurso de nulidad contra cualquier acto de ejecución directa e inmediata de la Constitución que, a su juicio, sea contraria al sentido, propósito y razón de una o varias disposiciones del Texto Fundamental».

Esta ha sido, de algún modo, la tradicional opinión en nuestro sistema: la legitimación para intentar demandas contra actos normativos es tan amplia, que puede llegar a denominarse como una acción popular. No obstante, la misma doctrina de la Sala ha dejado ver que no se trata de que en estas demandas no se exija siquiera un mínimo interés, tal y como lo sostuvo en sentencia [n° 2167/2004 \(caso: Cámara Venezolana de Laboratorios y otros\)](#), con ánimo de dar una mayor precisión al alcance de tales exigencias de interés procesal, señalando que:

«En lo referido a la legitimación, esta Sala ha declarado en otras ocasiones (por ejemplo, fallo núm. 37 del 27 de enero de 2004; caso 'Flora Higuera' y núm. 1448 del 3 de junio de 2003) que en realidad nuestra legislación procesal no prevé una acción popular, en el sentido de estar reconocida a todos, pero sí una muy similar, debido a que difícilmente faltará entre la población el simple interés que la ley exige para demandar. Por ello, la Sala ha preferido llamarla acción cuasi popular.

En una acción de esa naturaleza cuasi popular prácticamente pierde sentido la referencia al interés propio del accionante. Bastará exponer la razón para impugnar la norma para que el tribunal -esta Sala, de ser un acto de rango legal- entre a analizar la procedencia del recurso. La inadmisión, de darse, se producirá normalmente a causa de la evidencia de que el demandante carece del más mínimo interés, toda vez que las acciones judiciales deben tener una justificación que no sea la meramente teórica. Por tanto, no es al actor a quien en realidad toca demostrar su interés, el cual puede fácilmente presumirse; corresponde desvirtuarlo a quien se opone a la demanda, o al juez, si es que lo verificase de oficio.

De esta manera, la amplitud de la legitimación reconocida en la legislación venezolana -para el caso de la impugnación de actos normativos- hace que se presuma el interés del actor, a menos que de los autos se desprenda su carencia, caso en que el juez debe rechazarla.

Esa amplísima legitimación obedece a la necesidad -no aceptada por otros sistemas jurídicos- de que toda persona que pudiera ser sujeto de la aplicación -incluso indirecta- de una norma, tenga capacidad para debatir en juicio su validez. La acción de nulidad, por ello, tiene entre nosotros un carácter de abstracción: no se requiere un caso concreto, sino apenas la posibilidad -ni siquiera probabilidad- de su existencia» (subrayados de este fallo).

Efectuadas las anteriores consideraciones, se advierte que la representación en juicio de la Asamblea Nacional afirmó llanamente que los demandantes carecían de legitimación para intentar la presente demanda. Sin embargo, como base de su aserto, se limitó a referir que tanto la derogada Ley Orgánica de la Corte Suprema de Justicia, como la vigente que regula las funciones de este Alto Juzgado, exigían textualmente la afectación de un interés o de un derecho para instar la jurisdicción constitucional, a la vez que recordó que

«el sentido literal es el punto de partida de la interpretación, pero el mismo tiempo establece los límites de la actividad interpretativa. Una interpretación que ya no radica en la esfera del posible sentido literal, no es interpretación sino modificación del sentido».

De lo afirmado hasta ahora, pareciera que -indirectamente- dicha representación pretende cuestionar la doctrina que ha sido sostenida por este Máximo Juzgado en torno al tema tratado. Deja entrever que, a su juicio, la anotada posición jurisprudencial ha alterado el contenido de la norma, fijando una interpretación **contra legem**. Pero no aportó siquiera mínimos argumentos que permitan, de algún modo, un reestudio de la cuestión, lo que constituye una esencial exigencia a quien pretenda instar a un órgano judicial a la modificación de un criterio de tan sólida trayectoria.

Baste entonces reafirmar, como se señaló en las sentencias supra transcritas, que -ciertamente- la demanda de nulidad dirigida contra actos normativos requiere de una manifestación de interés, pero que -dada la naturaleza general de tales actos- éste no amerita ser calificado, al punto que puede presumirse auténticamente su existencia. Tal declaración, de más está decirlo, en modo alguno rebasa el «*correcto sentido*» de la norma comentada, sino que -por el contrario- completa su contenido, desde una perspectiva cónsona con un Estado de Derecho y de Justicia como el que postula el artículo 2 de la Carta Magna, que apuntala el derecho de acción como mecanismo de control ciudadano de las potestades normativas de los Poderes Públicos.

Ello así, como la Asamblea Nacional no desvirtuó la presunción de interés de los actores, esta Sala desecha los argumentos por ella esgrimidos en este sentido. Así se declara.

II

Toca ahora analizar lo referente a la acusada carencia de objeto y la consecuente pérdida de interés procesal, derivadas de la derogación de las normas impugnadas.

Al decreto impugnado en esta causa, le sucedió una reforma por la vía de un nuevo decreto-ley (Decreto n° 1.544 con Fuerza de Ley de Reforma Parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta, G.O. n° 5.557 Extraordinario, de 13.11.2001) que entraría en vigencia el 1° de enero de 2002, conforme lo previsto en su artículo 150.

Luego, pocos más de un mes después, la misma Asamblea Nacional dictó la Ley n° 70, titulada Ley de Reforma Parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta (G.O. n° 5.566 Extraordinario, de 28.12.01), en cuyo artículo 199 estableció que «*[e]sta ley entrará en vigencia a partir de su publicación en Gaceta Oficial y se aplicará a los ejercicios que se inicien durante su vigencia*». Cabe acotar, siguiendo lo dispuesto en el tercer aparte del artículo 11 del Código Orgánico Tributario, y dada la naturaleza del gravamen a la renta como un tributo que se liquida anualmente (principio de anualidad), la alteración de la regulación derivada de esta última reforma legislativa, resultaría aplicable al ejercicio fiscal que tuvo inicio el 1° de enero de 2002.

Finalmente, una nueva reforma fue sancionada por la Asamblea Nacional (G.O. n° 38.529, de 25.09.06) y es éste último texto normativo el que se encuentra actualmente en vigor.

Acerca de los efectos procesales derivados de la derogación de normas que han sido cuestionadas en sede constitucional, esta Sala ha dejado establecido lo siguiente (cfr. [SC n° 1982/2003](#), caso: *Daniel Buyat*):

«La jurisprudencia de esta Sala admite que, en dos casos, persiste el interés en declarar la inconstitucionalidad de un texto derogado: 1) cuando la norma impugnada se trasladó a un nuevo texto, que sí esté vigente; y 2) cuando, aun sin ese traslado, la disposición recurrida mantiene sus efectos en el tiempo.

Así, en principio no es necesario pronunciarse sobre un recurso dirigido contra un texto legal derogado, pues ya el mismo ha desaparecido del ordenamiento jurídico, con lo que la decisión judicial sería innecesaria. Sólo en los dos casos mencionados existe necesidad del fallo: en el primero, porque en realidad la norma impugnada se eliminó, pero lo dispuesto en ella aún integra el ordenamiento; en el segundo, porque es necesario analizar si es procedente declarar el vicio de la norma –no su anulación, que sería inútil- cuando el demandante ha planteado una situación en la que subsiste un interés concreto en relación con el pronunciamiento.

El primer supuesto es sencillo; no así el segundo, el cual requiere cierta precisión, y al respecto observa la Sala:

Si se parte de la idea de que todo texto legal produce efectos –o al menos es esa su vocación- siempre habría efectos que considerar, aunque la Sala desconozca cuáles puedan ser exactamente. De entenderse así, en realidad no habría posibilidad de rechazar recursos contra leyes derogadas, cuando lo cierto es que el principio general es el contrario. Por ello, dado que los dos supuestos que ha reconocido la jurisprudencia son excepcionales y su interpretación ha de ser restrictiva, lo correcto es entender que no es cualquier efecto jurídico el que justifica la resolución de las demandas dirigidas contra leyes que perdieron su vigencia durante el juicio.

Para esta Sala, tales efectos deben tener relación con el propio demandante, que es quien debe tener interés en la declaratoria. Si bien la impugnación de una norma está autorizada por el artículo 112 de la Ley Orgánica de la Corte Suprema de Justicia a todo aquel que alegue y demuestre un simple interés en el caso, de manera cercana a una acción popular, ese simple interés no es suficiente para obtener sentencia de fondo en los casos en que el objeto del recurso ha fenecido.

Ha sido este el criterio sostenido por esta Sala, en casos análogos, en los que la Ley ha desaparecido del ordenamiento jurídico, desde su sentencia del 8 de junio de 2000, posteriormente ratificado en sentencias No. 1.396/2000 del 21 de noviembre y 2.256/2001 del 11 de noviembre, entre otras [...].

En el caso de autos, el accionante estaba legitimado para solicitar la anulación de la ordenanza, pero sus denuncias demuestran que carece de un interés concreto que justifique que esta Sala se pronuncie sobre la validez de ese texto, una vez sustituido por otro. La declaratoria de esta Sala sería absolutamente abstracta, sin relación con el actor.

Advierte la Sala que la abstracción en el control concentrado de constitucionalidad es una característica del sistema, marcadamente objetivo. Ahora bien, ello corresponde a la concepción venezolana del recurso por inconstitucionalidad de leyes, pero sólo es predicable respecto de los casos en que la norma esté vigente, toda vez que la generalidad y abstracción de las normas hacen que cualquier otra persona pueda en un futuro estar sometida a ella. En cambio, si la disposición ya no existe, de nada valen pronunciamientos que no guarden relación directa con el demandante, lo

cual es un aspecto que debe analizar la Sala en cada caso concreto».

En relación con la pérdida sobrevenida de interés en la presente causa, las partes actantes han planteado diversas tesis. La accionante, señaló que su interés persistía, a pesar de que el propio Presidente de la República, en ejercicio de una nueva habilitación legislativa, había dictado un Decreto Ley de Reforma Parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta (G.O. n° 5.557 Extraordinario, de 13.11.2001), puesto que las normas acá impugnadas no habían sido modificadas en tal reforma y, por tanto, según su entender, los cargos efectuados en contra del primer decreto referido persistían.

Por su parte, la Asamblea Nacional sostuvo en ese entonces que, al haber dictado el propio Poder Legislativo una nueva Ley de Impuesto sobre la Renta, a ella no resultaban imputables los vicios denunciados en esta causa y, por tanto, ella carece de objeto.

Y, sobre este punto, la Procuraduría General de la República alegó que al haber modificado la Asamblea Nacional los artículos 67 y 74 del instrumento normativo que le precedió, «*fundamentalmente en cuanto al establecimiento del gravamen a los dividendos como ingreso bruto global*», el objeto de la presente demanda se había extinguido.

Con miras a resolver el asunto, recuérdese que, atendiendo la doctrina cita **ut supra**, la derogación de las normas impugnadas en un juicio de nulidad -en principio- extingue el interés procesal, salvo dos casos excepcionales: (i) que ellas se incorporen al nuevo texto normativo, que sí esté vigente; y (ii) cuando, aun sin ese traslado, las disposiciones cuestionadas preserven sus efectos en el tiempo, en relación directa con la parte demandante.

Corresponde entonces determinar si el caso bajo estudio encuadra en alguno de los supuestos que preservarían el interés procesal.

A tal fin, la Sala estima necesario acotar que según se deduce del libelo, el *objeto* de la presente demanda se circunscribe a obtener la anulación de los artículos 67, 68, 69, 72, 74 y 79 del Decreto n° 307 con Rango y Fuerza de Ley de Reforma de la Ley de Impuesto sobre la Renta. El *título* o *causa* sobre el cual los accionantes fundaron tal pretensión, deriva de la denuncia de no acatamiento por parte del Ejecutivo Nacional de los límites que le impuso el extinto Congreso de la República para legislar en materia de impuesto sobre la renta; usurpando las atribuciones propias del Poder Legislativo y, con ello, violando el principio de legalidad tributaria. Entonces, preciso es reiterarlo, el presente juicio no tiene por finalidad determinar la correspondencia constitucional de un gravamen a los dividendos (Impuesto a las Ganancias de Capital), sino -ateniéndose estrictamente a lo alegado por la actora- a la forma en que éstos fueron regulados por el Presidente de la República, presuntamente, excediendo los límites derivados de la correspondiente ley autorizatoria.

Con tal premisa como base, y en contra de lo señalado por la actora, la circunstancia de que las

normas impugnadas hayan permanecido en el decreto-legislativo que le sucedió, resta relevancia a un pronunciamiento de fondo en este juicio, atendiendo a las denuncias acá formuladas, puesto que ese nuevo acto normativo dictado por el Ejecutivo, tuvo como *causa* una habilitación del Legislativo distinta de la que sirvió de base al primero y cuyos términos no son objeto del presente debate. Por tanto, al último de tales decretos no pueden trasladársele las denuncias efectuadas en contra del primero, menos aún después de que la Asamblea Nacional como cuerpo legislador dictó diversas reformas a ese texto normativo. Así las cosas, para los efectos de este proceso, ni siquiera si las normas impugnadas hubiesen sido reproducidas en las leyes que le siguieron, podría esta Sala entrar a analizar el contenido de las mismas (vid., en este sentido, [SC nº 2495/2006, caso: Estado Carabobo](#)), a menos que le fueran aplicables a las normas reproducidas los argumentos que fundaban originalmente la demanda de nulidad, lo que no es el caso de autos.

Aunado a lo anterior, cabe resaltar que el hecho de que este segundo decreto no entrase a modificar lo relativo al gravamen a los dividendos, no puede conducir a afirmar que tal regulación se imputa originaria al primer acto normativo que la previó. Como técnica de normación, el Legislador (ya sea la Asamblea Nacional o el Poder Ejecutivo, en ejercicio de tal función, previa autorización parlamentaria) ha optado en múltiples oportunidades por la figura de la reforma parcial y, en este sentido, modifica puntualmente un determinado cuerpo legal, para adaptarlo a las realidades propias de la dinámica social. Tratándose de un operador jurídico calificado, por la naturaleza propia de las funciones que le compete acometer, posee una visión de conjunto, sistemática, en cada área de regulación, lo que conduce a presumir que ha hecho suyos aquellos elementos que no fueron alterados con ocasión de la reforma. Esto es, el nuevo texto normativo derivado de la reforma, no sólo introduce las innovaciones deducidas inmediatamente de ésta, sino que viene a ratificar el contenido del resto de las disposiciones que no sufrieron alteración alguna, confirmando -entonces- su pleno vigor normativo.

Desde esta perspectiva, encuentra perfecto sentido el artículo 5 de la Ley de Publicaciones Oficiales, conforme el cual «[l]a Ley que sufra una reforma parcial deberá publicarse íntegramente con las modificaciones que hubiere sufrido, las cuales se insertarán en su texto suprimiendo los artículos reformados de manera de conservar su unidad. Esta publicación deberá estar precedida por la de la ley que hace la reforma». Al amparo de estas consideraciones, la afirmación de la parte accionante según la cual, como las normas acá impugnadas no sufrieron modificación alguna (al menos en el Decreto-Ley de 2001) tuvieron su origen en el Decreto de 1999, lo que justificaría su análisis en esta oportunidad, debe ser desechada.

Ahora, sólo resta verificar si las normas impugnadas preservan sus efectos de modo que amerite un pronunciamiento de fondo de la Sala. En este sentido, más allá de las denuncias abstractas planteadas por la parte actora, no surge de sus afirmaciones que de preservar sus efectos, los fundamentos de la nulidad pudieran ser aplicables en la actualidad, por lo que si bien -como antes se analizó- ella detentó inicialmente suficiente legitimación para intentar la demanda de autos, de forma sobrevenida perdió interés en el presente

proceso, por las razones que se han expuesto y, en tal virtud, debe declararse inadmisibile la acción que dio lugar a esta causa. Así se decide.

Como consecuencia de este pronunciamiento, nada tiene la Sala que decir respecto del resto de las denuncias planteadas.

III

No obstante el anterior pronunciamiento, de conformidad con el artículo 5, segundo aparte, **in fine** de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia de la República Bolivariana de Venezuela, en las causas relativas al control concentrado de la constitucionalidad no priva el principio dispositivo, por tratarse de un asunto de orden público, dada la enorme relevancia y el intenso grado de afectación colectiva que caracteriza a los actos normativos. Conforme a ello, este máximo exponente de la Jurisdicción Constitucional está autorizado para apreciar, de oficio, la violación de la Norma Fundamental, no obstante que la parte impugnante no haya advertido tales infracciones, o su técnica recursiva haya sido deficiente.

Por otra parte, siendo la Sala Constitucional el garante de la supremacía y efectividad de las normas y principios constitucionales, y máximo y último intérprete de la Constitución, correspondiéndole velar por su uniforme interpretación y aplicación, tal como lo dispone el artículo 335 constitucional, la Sala tiene el deber de interpretar el contenido y alcance de las normas y principios constitucionales, y por ello, si bien puede declarar inadmisibile una demanda de nulidad, como en el caso de autos, la Sala puede, para cumplir su función tuitiva y garantista de la Constitución, y con miras a evitar interpretaciones erradas, analizar de oficio la norma legal cuya nulidad ha sido solicitada, a fin de señalarle una lectura que la haga congruente con los principios constitucionales, evitando así una errada interpretación por las otras Salas o los otros Tribunales de la República.

Se trata de una facultad de la Sala, derivada de la función que le asigna el artículo 335 constitucional, y del segundo aparte del artículo 5 de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia, que le permite a la Sala no sólo suplir de oficio deficiencias o técnicas del recurrente, sino que al considerar que la nulidad de normas es de orden público, autoriza al Juez -como principio general del derecho- a proceder de oficio en resguardo del orden público (artículo 11 del Código de Procedimiento Civil) y dictar cualquier providencia legal.

De allí, que a juicio de la Sala, cuando no procede la nulidad de una norma por inconstitucional, la Sala puede no limitarse a declarar sin lugar la demanda, sino que al declarar la validez de la norma, puede señalar la interpretación obligatoria que la adapta a la Constitución, tal como lo ha señalado entre otros, en sentencia N° 2573 del 16 de octubre de 2002.

Esta potestad de la Sala, que emerge de su función constitucional, y que en otras oportunidades ha efectuado no decae porque se declare inadmisibile la acción del particular y no sin lugar la solicitud, ya que

por protección al orden público, la acción queda viva, impulsada de oficio, máxime cuando lo que la Sala va a efectuar es una interpretación en beneficio de la constitucionalidad de una norma, y por ello la Sala deja viva a la acción y entra a analizar las normas cuestionadas.

En este sentido, es preciso revisar las bases constitucionales que regulan el sistema tributario, con el fin de que -sobre ese marco- sea revisada la ley objeto del presente examen.

Así, dentro del TÍTULO VI (DEL SISTEMA SOCIO-ECONÓMICO), CAPÍTULO II (DEL RÉGIMEN FISCAL Y MONETARIO), se encuentra la Sección Segunda de tal apartado, cuyas disposiciones son del siguiente tenor:

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

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

No podrán establecerse obligaciones tributarias pagaderas en servicios personales. La evasión fiscal, sin perjuicio de otras sanciones establecidas por la ley, podrá ser castigada penalmente.

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

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

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

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

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

generalidad y la igualdad, como herramienta de medición concreta de la aptitud económica -absoluta o relativa- del contribuyente). En síntesis, todos deben pagar tributos, conforme su capacidad.

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

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

Del otro lado la relación jurídica tributaria, nuestra Carta Magna elevó a rango constitucional el *principio de eficiencia* del sistema tributario, como parámetro de operatividad administrativa, que apunta a la necesidad de que cada unidad monetaria recaudada se haga al mínimo coste posible, lo que supone la implantación de aquellos tributos de fácil recaudo y control. Este principio, en el esquema descrito, tiene un carácter instrumental, en la medida en que se ordene a la satisfacción de las comentadas finalidades esenciales de la tributación. La optimización de la recaudación, por sí sola, desvinculada de su noble cometido, no rebasa de ser una medida de la *eficacia* de la Administración.

No escapa a esta Sala que el debate en torno a tales límites, resulta harto complejo si se ha de efectuar sobre una base abstracta, pues se corre el riesgo de entorpecer el funcionamiento de políticas fiscales que no compete a los jueces implementar; pero tal análisis deviene en exigencia indispensable de cara a un caso concreto, con márgenes más tangibles, pues a ellos les corresponde asegurar y hacer efectivos -en última instancia- no ya una decisión legislativa, sino un mandato constituyente.

Este es, justamente, el presupuesto legitimador de las consideraciones que esta Sala Constitucional hará de seguidas.

Para referir la importancia del Impuesto sobre la Renta, no sólo en nuestro sistema, sino en la mayoría de los ordenamientos tributarios contemporáneos, basta anunciar la progresividad que informa este gravamen a la renta, como más acabada expresión de la capacidad contributiva y, por ello, al menos en teoría, eficiente instrumento de política tributaria y de redistribución de la riqueza.

Nada impide, sin embargo, que sean gravadas otras manifestaciones de capacidad económica (valor, ventas, consumos, etc.), sobre todo cuando existen diversos entes públicos con potestades tributarias

diferenciadas que –armonizadamente y por derecho propio- deben hacer uso de ellas para garantizar la obtención de recursos destinados a la prestación de actividades y servicios que les han sido constitucionalmente encomendadas. Pero precisamente por ello, el gravamen a la renta debe consultar en la forma más aproximada posible la capacidad contributiva de los ciudadanos, pues viene a ser la herramienta tributaria que añade la mayor progresividad al sistema.

Las siguientes notas características de este impuesto, dan cuenta de lo dicho hasta el momento:

- (i) *Es impuesto directo*: ya que grava una manifestación inmediata de capacidad contributiva, como es la renta.
- (ii) *Es un impuesto de carácter personal*: está referido a la situación de un sujeto concreto y determinado.
- (iii) *Es un impuesto subjetivo*: pues atiende las circunstancias personales del obligado. De tal carácter, se siguen, aunque a ellas no están limitadas, un conjunto de aminoraciones de la base imponible y de la cuota tributaria.
- (iv) *Es un impuesto de carácter progresivo*: grava escalonadamente los distintos niveles de renta, sin perjuicio de que a determinadas rentas les resulte aplicable una tarifa proporcional.
- (v) *Es un impuesto periódico*: se calcula sobre una base temporal concreta o ejercicio económico señalado por la ley que, generalmente, coincide con el año civil.

En nuestro ordenamiento, conviene estudiar la presencia de los señalados caracteres, particularmente, en el gravamen que se efectúa a las personas naturales, con ocasión de los enriquecimientos obtenidos por la prestación de servicios personales bajo relación de dependencia.

En este sentido, conforme el artículo 7, literal a) de la Ley de Impuesto sobre la Renta, son sujetos de aplicación de la misma –entre otras categorías de contribuyentes- las personas naturales y, según el artículo 8 eiusdem, éstas «pagarán impuesto por sus enriquecimientos netos, con base en la tarifa y demás tipos de gravámenes previstos en el artículo 50 de esta ley, salvo los que obtengan por las actividades a que se refiere el artículo 12».

Seguidamente, el artículo 16 de la ley comentada prevé:

«Artículo 16. El ingreso bruto global de los contribuyentes, a que se refiere el artículo 7 de esta Ley, estará constituido por el monto de las ventas de bienes y servicios en general, de los arrendamientos y de cualesquiera otros proventos, regulares o accidentales, tales como los producidos por el trabajo bajo relación de dependencia o por el libre ejercicio de profesiones no mercantiles y los provenientes de regalías o participaciones análogas, salvo lo que en contrario establezca la Ley» (Subrayados de este fallo).

En el caso de los ingresos percibidos con ocasión de la relación de trabajo, el artículo 31 de dicho

texto legal define como enriquecimiento neto «los sueldos, salarios, emolumentos, dietas, pensiones, obvenciones y demás remuneraciones similares, distintas de los viáticos, obtenida por la prestación de servicios personales bajo relación de dependencia». La consideración de tales ingresos como enriquecimiento neto, impide entonces que sobre ese monto se sustraiga costo o deducción alguna.

Para la determinación del ingreso gravable, el artículo 59 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, permite la sustracción de los siguientes desgravámenes:

- «1. Lo pagado a los institutos docentes del país, por la educación del contribuyente y de sus descendientes no mayores de veinticinco (25) años. Este límite de edad no se aplicará a los casos de educación especial.
2. Lo pagado por el contribuyente a empresas domiciliadas en el país por concepto de primas de seguro de hospitalización, cirugía y maternidad.
3. Lo pagado por servicios médicos, odontológicos y de hospitalización, prestados en el país al contribuyente y a las personas a su cargo, a que se contrae el artículo 61 de esta Ley.
4. Lo pagado por concepto de cuotas de intereses en los casos de préstamos obtenidos por el contribuyente para la adquisición de su vivienda principal o de lo pagado por concepto de alquiler de la vivienda que le sirve de asiento permanente del hogar. El desgravamen autorizado no podrá ser superior a mil unidades tributarias (1.000 U.T) por ejercicio en el caso de cuotas de intereses de préstamos obtenidos por el contribuyente para la adquisición de su vivienda principal o de ochocientas unidades tributarias (800 U.T.) por ejercicio en el caso de lo pagado por concepto de alquiler de la vivienda que le sirve de asiento permanente del hogar. [...]».

Asimismo, el artículo 60 de la estudiada ley señala:

«**Artículo 60.** Las personas naturales residentes en el país, podrán optar por aplicar un desgravamen único equivalente a setecientas setenta y cuatro unidades tributarias (774 U.T.). En este caso, no serán aplicables los desgravámenes previstos en el artículo anterior».

La operación matemática derivada de tales parámetros, ya sea sustrayendo de los enriquecimientos netos así estimados los desgravámenes particulares, o en su lugar, el denominado *desgravamen único*; da lugar a la determinación de la base imponible de este tributo.

En este punto, es preciso recalcar que la noción de base imponible reviste una naturaleza trascendental para constatar la adecuación del tributo a los principios constitucionales que gobiernan la institución. Si el hecho imponible es el presupuesto fáctico de relevancia económica (en cuanto revela un índice de capacidad contributiva) cuya realización -en principio- da lugar al nacimiento de la obligación tributaria; la base imponible es la concreción cuantificada en un determinado sujeto pasivo de aquella manifestación riqueza.

En el caso de las personas naturales cuya fuente de ingresos proviene de una relación laboral, la legislación impositiva tomó una amplísima base: «los sueldos, salarios, emolumentos, dietas, pensiones, obvenciones y demás remuneraciones similares, distintas de los viáticos, obtenida por la prestación de servicios personales bajo relación de dependencia». Esta noción, guarda correspondencia con lo que la

doctrina del derecho laboral define como *salario integral*, a partir de lo dispuesto en el artículo 133 de la Ley Orgánica del Trabajo, según el cual se «*entiende por salario la remuneración, provecho o ventaja, cualquiera fuere su denominación o método de cálculo, siempre que pueda evaluarse en efectivo, que corresponda al trabajador por la prestación de su servicio y, entre otros, comprende las comisiones, primas, gratificaciones, participación en los beneficios o utilidades, sobresueldos, bono vacacional, así como recargos por días feriados, horas extras o trabajo nocturno, alimentación y vivienda*».

Frente a la extensa estimación de los enriquecimientos netos de los trabajadores, contrasta la mínima posibilidad a ellos dada para disminuir razonablemente la base sobre la cual habrán de tributar. Ya se vio al transcribir los desgravámenes los escasos conceptos que les resultan aplicables para lograr tal reducción; lo que prácticamente conduce a la utilización de la figura del desgravamen único, no como una opción, sino como la única alternativa legítima.

Criterios de eficiencia han imperado en el diseño de tal tributo. No puede negarse que la estructura del impuesto así considerada facilita la gestión de recaudación y control que posee la Administración Tributaria, puesto que le exime -en la mayoría de los casos- de tener que enfrentar los costos de fiscalización derivados de la implementación de tributo de mayor complejidad.

No obstante, ya se vio, el principio de eficiencia se ordena a un fin superior, por lo que no puede deslastrarse del respeto a la justa distribución de las cargas públicas y, con ello, obviar la capacidad contributiva. Divorciada de estos caracteres, como arriba se expuso, la Administración Tributaria será *eficaz*, mas no *eficiente*.

Bajo la panorámica abordada, la Sala encuentra que la instrumentación del impuesto sobre la renta que pecha a los asalariados, desdibuja los principales rasgos de este instrumento impositivo, gravando tan extensa base imponible que, en vez de consultar la razonable manifestación de riqueza derivada de la renta, pesa en mayor medida sobre sus ingresos.

El impuesto sobre la renta a los asalariados, entonces, se aleja en demasía de la progresividad propia de esta clase de tributos, sobre todo si se toma en cuenta que aquella fuente de enriquecimiento se encuentra también incidida por una serie de contribuciones parafiscales (Seguro Social, Política Habitacional, INCE). Además, quizás con un impacto mayor, en cuanto consumidor final, el trabajador se ve obligado a soportar el traslado del gravamen al consumo (IVA), que acaso consulta su capacidad contributiva en forma mediata. Estas afirmaciones, ponen en evidencia una elevada presión fiscal claramente regresiva sobre las fuentes de enriquecimiento de los trabajadores asalariados.

Ello no sólo se aparta de la potestad tributaria que acuerda al Poder Nacional el artículo 156.13 de la Constitución, sino que lesiona la protección especial que a este estrato social confiere el artículo 83 del Texto Fundamental, en la medida produce una merma en el valor del salario como instrumento de dignificación de

la calidad de vida de la clase trabajadora.

La contrariedad absoluta al texto fundamental, sin embargo, no resulta apreciable de manera franca en las normas objeto del presente estudio. Por ello, la Sala estima necesario referir su doctrina en relación con el rol atribuido al Juez Constitucional ([vid. SC nº 952/2003, caso: Margarita Farías](#)):

«En tal sentido, resulta necesario destacar que en los sistemas Kelsenianos de Justicia Constitucional, del cual esta Sala forma parte, siempre han partido de la premisa de que su ejercicio se asemeja a lo que la doctrina ha denominado ‘legislador negativo’ (KELSEN), debido a que ejerce la función de eliminar del ordenamiento jurídico, normas que sean claramente contrarias al dispositivo constitucional. Sin embargo, y así ha sido su desarrollo en el derecho comparado, esta actividad no se agota con su exclusión, sino que se han suscitado situaciones en que el texto del articulado genere confusiones que si bien pueden tener un halo de inconstitucionalidad, no llega a ser de una evidencia tal, que pueda afirmar la necesidad de su anulación. Esto ha conllevado a que la jurisdicción constitucional vaya más allá de ejercer sus funciones como ‘legislador negativo’, teniendo que dar una interpretación normativa a los fines de esclarecer, delimitar o delinear el sentido de un determinado artículo con respecto a la Constitución [...].

Estas posiciones han conllevado a que Tribunales Constitucionales tales como el alemán, primeramente, y luego el italiano y el español, tuvieran que desarrollar una modalidad de análisis de leyes para aquellos casos en que se evidencien normas cuya inconstitucionalidad no sea evidente, pero que requieren adaptaciones con el objeto de adecuarlas al orden constitucional vigente. Esto dio por origen la elaboración de sentencias que han recibido el calificativo de interpretativas, por cuanto mediante las mismas lo que se busca lograr es una correcta adecuación del ordenamiento jurídico dictado con anterioridad a la promulgación de una nueva constitución, teoría que se derivó de la circunstancia fáctica de preservar ciertas disposiciones que fueron dictadas con anterioridad a la transición política de regímenes de facto a gobiernos democráticos acaecidos en esos países. Ello conllevó a que en esos casos dichos Tribunales detenten la potestad para revisar si la norma discutida en una solicitud de impugnación se adecua correctamente con los principios de supremacía jerárquica, formal, material, teleológica y axiológica de la Constitución. Si de dicho estudio se observa que la norma cuestionada origina una duda razonable respecto a su constitucionalidad, entonces en esos casos resultaba permisible que la Instancia Constitucional proceda a revisar los términos bajo los cuales fue consagrada dicha normativa, permitiéndose realizar modificatorias en torno a la proposición, bajo la cual esta se formuló, a los fines de aclarar que los elementos que la conforman se presten a plantear posibles inconstitucionales, para así acomodarla al marco de la Constitución.

Esta modalidad de sentencias constituye un instrumento importante en la preservación del ordenamiento jurídico, toda vez que conlleva a que los jueces constitucionales no sólo eliminen normas contrarias a la Constitución que podrían originar lagunas que necesitan de otra regulación que si sea acorde a la norma primaria, sino que les permite en tanto y en cuanto la norma sea subsanable, interpretarla correctamente o reestructurarla (siendo en este caso una decisión cuyos efectos serán ex nunc), siendo en caso de imposible reparación de la norma su consecuente eliminación, toda vez que la interpretación no constituye una suerte de legislación para el juez constitucional [...].

Respecto al ejercicio de la labor interpretativa ejercida por los Tribunales Constitucionales, la doctrina las ha clasificado como ‘sentencias interpretativas de rechazo’ y ‘sentencias interpretativas de acogida’ (BISCARETTI DI RUFFIA), ó ‘sentencias interpretativas desestimatorias’ y ‘sentencias

interpretativas estimatorias’ (PEÑA SOLÍS). En primer orden, se ha entendido como decisiones ‘de rechazo’ o ‘desestimatorias’, cuando el tribunal extrae del análisis de la norma o de la interpretación de la proposición normativa que la misma no es contradictoria a la Constitución, siempre y cuando el precepto normativo sea interpretado conforme al análisis que haya asentado el Juez Constitucional en su motivación. Por su parte, en lo relativo a los fallos interpretativos ‘estimatorios’ o ‘de acogida’, se ha expuesto que dichos fallos versan sobre aquellas situaciones en las cuales una disposición normativa se presta a múltiples acepciones o análisis que pudiesen ser considerados válidos. Tales supuestos originan que la labor del sentenciador se preste a verificar si cada una de las interpretaciones que conlleva la norma resulta viable respecto al postulado constitucional ante el cual se le cuestiona. Bajo esos supuestos, de verificarse que una o varias de las acepciones derivadas de esa norma resultan inconstituciones, el juez debe entonces suprimir la interpretación que sea errónea y señalar cuál es el verdadero sentido de la misma. Ello conduce a que esta modalidad de decisiones tengan distintas clasificaciones, toda vez que la sentencia puede conllevar a una supresión de la norma (entendida en sentido intrínseco), o en una adición e inclusive, en una sustitución. En el primer supuesto, la decisión debe acordar que la norma es inconstitucional en aquello ‘que no dice’, por lo que debe establecer en su motivación el análisis sobre el cual existe el vacío legal. Contrariamente, en aquellas decisiones en que el fallo tenga un carácter supresivo o reductivo, la decisión acuerda la inconstitucionalidad en ‘aquello que dice la norma’, por lo que restringe el sentido de la misma. Finalmente, en lo concerniente a las sentencias sustitutivas, o las llamadas por un sector de la doctrina como ‘manipulativas’, el tribunal sustituye una parte del texto, tal como lo indica DI RUFFIA, implica en términos literales la ilegitimidad constitucional y la cambia por otra que esté formulada al mismo nivel de interpretación».

En consideración al criterio esbozado, la Sala es de la opinión que la norma que estipula los conceptos que conforman el enriquecimiento neto de los trabajadores, puede ser interpretada conforme a los postulados constitucionales, estimando que éste sólo abarca las remuneraciones otorgadas en forma regular (*salario normal*) a que se refiere el párrafo segundo del artículo 133 de la Ley Orgánica del Trabajo, con ocasión de la prestación de servicios personales bajo relación de dependencia, excluyendo entonces de tal base los beneficios remunerativos marginales otorgados en forma accidental, pues de lo contrario el trabajador contribuyente perdería estas percepciones –si no en su totalidad, en buena parte- sólo en el pago de impuestos.

Por tal razón, con el objeto de adecuar el régimen impositivo a la renta aplicable a las personas naturales con ocasión de los ingresos devengados a título salarial, con los presupuestos constitucionales sobre los que se funda el sistema tributario; ponderando, por una parte, el apego al principio de justicia tributaria y, por la otra, la preservación del principio de eficiencia presente en tales normas, en los términos bajo los cuales han sido definidos a lo largo de este fallo, esta Sala Constitucional modifica la preposición del artículo 31 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, en el siguiente sentido:

«Artículo 31. Se consideran como enriquecimientos netos los salarios devengados en forma regular y permanente por la prestación de servicios personales bajo relación de dependencia. También se consideran como enriquecimientos netos los intereses provenientes de préstamos y otros créditos concedidos por las instituciones financieras constituidas en el exterior y no domiciliadas en el país, así como las participaciones gravables con impuestos proporcionales conforme a los términos de esta

Ley.

A los efectos previstos en este artículo, quedan excluidos del salario las percepciones de carácter accidental, las derivadas de la prestación de antigüedad y las que la Ley considere que no tienen carácter salarial» (Subrayados de la nueva redacción).

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

DECISIÓN

Por las razones expuestas, esta Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, administrando Justicia en nombre de la República Bolivariana de Venezuela y por autoridad de la Ley:

1.- Declara **INADMISIBLE**, por pérdida sobrevenida del interés procesal, la acción de nulidad interpuesta por los ciudadanos **ADRIANA VIGILANZA GARCÍA** y **CARLOS A. VECCHIO**, arriba identificados, en contra de los artículos en contra de los artículos 67, 68, 69, 72, 74 y 79 del Decreto n° 307 con Rango y Fuerza de Ley de Reforma de la Ley de Impuesto sobre la Renta, publicado en la Gaceta Oficial n° 5.390 Extraordinario, de 22 de octubre de 1999.

2.- **INTERPRETA** constitucionalmente el sentido y alcance de la proposición contenida en el artículo 31 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, en los términos efectuados **ut supra**. En atención a la naturaleza de este pronunciamiento, esta Sala ordena la publicación íntegra del presente fallo en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, en cuyo sumario deberá indicarse lo siguiente:

«Sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, que interpreta constitucionalmente el sentido y alcance del artículo 31 de la Ley de Impuesto sobre la Renta».

Publíquese y regístrese. Cúmplase lo ordenado.

Dada, firmada y sellada en el Salón de Audiencias de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, en Caracas, a los 27 días del mes de febrero de dos mil siete (2007). Años: 196 ° de la Independencia y 148° de la Federación.

La Presidenta de la Sala,

Luisa Estella Morales Lamuño

El Vicepresidente-Ponente,

Jesús Eduardo Cabrera Romero

Los Magistrados,

Pedro Rafael Rondón Haaz

Francisco Carrasquero López

Marcos Tulio Dugarte Padrón

Carmen Zuleta de Merchán

Arcadio Delgado Rosales

El Secretario,

José Leonardo Requena Cabello

Nº 01-2862
JECR/