JURISPRUDENCIA

Sentencia 02355 de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia de fecha 28/04/05.

NUEVO CRITERIO. Competencia de los Tribunales Superiores de lo Contencioso Tributario para conocer de la nulidad de actos administrativos de efectos generales y contenido tributario, dictados por la Administración Pública Nacional, Estadal y Municipal.

"En tal contexto, en cuanto a lo que se relaciona concretamente con el punto objeto de estudio, además de su carácter normativo y rango sublegal, en criterio de esta Sala ***queda evidenciado que las normas contenidas en la indicada Resolución son de contenido estrictamente tributario***
, ya que imponen no sólo obligaciones fiscales para las líneas aéreas y empresas navieras, sino que además establecen un procedimiento para la percepción del impuesto de salida a favor del Estado Vargas, aunado a las sanciones que por incumplimiento suponen, contempladas en la Ley de Timbre Fiscal del Estado Vargas..

Es decir, de ellas surgen verdaderas relaciones jurídicas subjetivas en el ámbito del derecho tributario, pues su aplicación descansa en los vínculos de esa naturaleza existentes entre el aludido Ente Estadal y la mencionada recurrente, llevando en tal sentido de suyo el Poder Tributario que aquélla detenta para designar como agentes de percepción del impuesto de salida al exterior a las líneas aéreas y empresas navieras, y exigir que dicho impuesto se

entere al Fisco del Estado Vargas, en prosecución de la satisfacción de las necesidades colectivas, conforme a la potestad tributaria que confiere a los Estados el artículo 164 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.

No obstante que se ha definido lo anterior, ello no conduce de manera directa a la solución del otro tema que se le vincula indisolublemente, a saber, lo relativo a cuáles son los órganos judiciales competentes para conocer y decidir las impugnaciones que contra dichas normas se ejerzan, habida cuenta de lo siguiente:

Como bien se señaló, *de las aludidas normas surgen verdaderas relaciones jurídicas subjetivas en el ámbito del derecho tributario, de lo cual entonces en principio resultaría que su control debería estar atribuido a la jurisdicción especial contencioso tributaria* , en virtud de consagrarse en el artículo 330 del Código Orgánico Tributario, un fuero exclusivo y excluyente de dicha jurisdicción para la materia fiscal. En efecto, el aludido artículo dispone, lo siguiente:

"Artículo 330.- La jurisdicción y competencia de los Tribunales Superiores de lo Contencioso Tributarios se ejercerán en forma excluyente de cualquier otro fuero, por lo que no podrá atribuirse la competencia a otra jurisdicción ni a otros tribunales de distinta naturaleza.

Los Tribunales Superiores de lo Contencioso Tributarios serán unipersonales, y cada uno de ellos tendrá competencia en los procedimientos relativos a todos los tributos regidos por este Código."

Sin embargo, resulta nuevamente de obligada consideración para este Supremo Tribunal observar, que el acto administrativo que contiene la norma impugnada es un acto sublegal de carácter general cuyos efectos se presentan de igual forma generales, emanado de una autoridad pública estadal; motivos por los cuales, de una parte, en lo que se relaciona con su carácter general, paradójicamente escaparía del ámbito de dicha jurisdicción, en su primer grado de conocimiento, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 259 del Código Orgánico Tributario, en tanto que éste limita el control de los Tribunales Superiores de lo Contencioso Tributarios *a los actos de efectos particulares*; y de la otra, por emanar de una autoridad estadal, escaparía a su vez de la competencia, en única instancia, de esta Sala Político-Administrativa, al no existir disposición expresa alguna de rango legal que le atribuya su conocimiento, siendo que, por el contrario, las disposiciones que regulan la competencia de esta Sala, le limitan -en principio- el conocimiento a los actos sublegales de las autoridades de

rango Nacional.

Es decir, no obstante que lo dispuesto en el artículo 330 del Código Orgánico Tributario (la especialidad de la materia) conduciría a establecer que es la jurisdicción especial contencioso tributaria (compartida por los Tribunales Superiores de lo Contencioso Tributario y esta Sala) la competente para conocer la situación de autos; existe otra norma dentro del mismo Código, artículo 259, que limita el conocimiento de los Tribunales Superiores de lo Contencioso Tributario a los actos de efectos particulares; y en cuanto a esta Sala, el ordenamiento jurídico positivo circunscribe sus competencias a los actos de efectos generales dictados por la Administración Pública Nacional, con lo cual quedarían excluidos tanto los Tribunales Superiores de lo Contencioso Tributarios (en primera instancia), como esta Sala (al menos en única instancia), del conocimiento y decisión de casos como el presente. *La descrita situación en criterio de esta Sala es la que fundamentalmente ha conducido a que hasta el presente, se haya seguido de manera regular el criterio conforme al cual el trámite de los recursos contenciosos de nulidad ejercidos contra actos que gozan de la naturaleza y características del evaluado, se desarrolle ante los Tribunales Superiores de lo Contencioso Administrativo*, atendiendo a lo dispuesto en el artículo 181 de la -actualmente derogada- Ley Orgánica de la Corte Suprema de Justicia, conforme al cual:

"Artículo 181.- Mientras se dicta la Ley que organice la jurisdicción contencioso-administrativa, los Tribunales Superiores que tengan atribuida competencia en lo Civil, conocerán, en primera instancia en sus respectivas circunscripciones, de las acciones o recursos de nulidad contra los ***actos administrativos de efectos generales*** *o particulares,* ***emanados de autoridades estadales*** *o municipales de su jurisdicción, si son impugnados por razones de ilegalidad.*

Cuando la acción o el recurso se funde en razones de inconstitucionalidad, el Tribunal declinará su competencia en la Corte Suprema de Justicia." (Destacado de esta decisión).

No obstante, y haciendo previamente un alto para recordar que por vía jurisprudencial se amplió el conocimiento de dichos Tribunales a los casos donde se impugnara también por razones de inconstitucionalidad (Vid., sentencia de la Sala Constitucional del 04/04/00; caso: Acacio Herrera Patiño), *en criterio de esta Sala no resulta acertado ni adecuado atribuir a los Tribunales Superiores de lo Contencioso Administrativo la competencia respecto de los actos de rango sublegal, carácter general y contenido tributario dictados por la Administración Pública estadal y municipal*, en tanto que *tal situación evidentemente riñe, por una parte con el ya destacado precepto del fuero exclusivo de la jurisdicción contencioso*

tributaria en materia impositiva o fiscal
(
precepto donde naturalmente se materializa, en materia tributaria, el principio de la especialidad
),
y por la otra, con el principio del juez natural
, los cuales evidentemente están estrictamente asociados.

Por lo demás, vinculado también con lo anterior, resulta de especial relevancia hacer notar la palmaria contradicción e inconveniente que supone la circunstancia de que dependiendo de su carácter general o particular, los actos tributarios sean conocidos por tribunales con diferentes competencias, pues ello es reflejo de un impropio desdoblamiento del ejercicio de la función jurisdiccional. Aún más, dentro de ese mismo contexto, con el agravante que si se impugna el acto particular conjuntamente con el acto general que le sirve de fundamento, si se atendiera al principio del fuero atrayente, resultaría que son los tribunales no especializados en materia tributaria, es decir, los contencioso administrativos, los llamados a conocer de ambos.

Frente a tales problemáticas se impone arbitrar una solución acorde con los principios que regulan la materia establecidos dentro de nuestro ordenamiento jurídico, respecto de lo cual esta Sala observa:

El criterio *rationae materia* o de la especialidad, *supra* aludido, constituye en el presente caso el elemento primordial para la obtención de una justicia idónea, de acuerdo a los imperativos que entraña una tutela judicial efectiva, en los términos del artículo 26 constitucional, ya que el concreto conocimiento que tiene el juez en virtud de su especialización, se traduce en una garantía para el justiciable, en tanto que asegura de manera más idónea que la decisión correspondiente sea conforme al derecho aplicable.

Así, y ***visto precedentemente que es jurídico tributario el ámbito que regula la Resolución donde está contenida la norma impugnada en el presente caso*** , mal puede en consecuencia esta Sala, en esta oportunidad, seguir afirmando el
supra
señalado criterio conforme al cual, en aplicación del artículo 181 de la -actualmente derogada- Ley Orgánica de la Corte Suprema de Justicia, su conocimiento corresponde a los juzgados con competencia en materia contencioso administrativa, pues se impone una apreciación distinta ya que, como se ha analizado, dentro de la multiplicidad de relaciones que se generan entre la Administración y los administrados, existe una que ha sido dotada de la exaltada especificidad: la jurídico-tributaria, que debe ser conocida definitivamente por los órganos

jurisdiccionales dotados de la competencia contencioso fiscal.

A la vista del artículo 259 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, que dispone: *"La jurisdicción contencioso administrativa corresponde al Tribunal Supremo de Justicia y* ***a los demás tribunales que determine la ley****. Los órganos de la jurisdicción contencioso administrativa son competentes para anular los* ***actos administrativos generales*** *o individuales contrarios a derecho, incluso por desviación de poder; condenar al pago de sumas de dinero y a la reparación de daños y perjuicios originados en responsabilidad de la Administración; conocer de reclamos por la prestación de servicios públicos; y disponer lo necesario para el restablecimiento de las situaciones jurídicas subjetivas lesionadas por la actividad administrativa"* (destacado de esta decisión); y **en consideración a que el ordenamiento jurídico ha insertado a los Tribunales Superiores de lo Contencioso Tributario dentro de la jurisdicción contencioso-administrativa (claro está, dotados concretamente de la especialidad en materia fiscal), con la misma jerarquía o rango de los Tribunales Superiores en lo Contencioso Administrativo**; no resulta en consecuencia de modo alguno razonable que, así como el propio ordenamiento jurídico le atribuye expresamente competencia a los últimos mencionados, para conocer de los recursos de nulidad no sólo contra los actos administrativos de efectos particulares, sino también de aquellos de **efectos generales** dictados por las autoridades estadales y municipales; por su parte, únicamente queden limitados los Tribunales Superiores de lo Contencioso Tributario al conocimiento de actos de naturaleza tributaria de **efectos particulares**.

Así, atendiendo esta Sala a la circunstancia de que la transcrita norma constitucional dotó a todos los órganos de la jurisdicción contencioso administrativa de la competencia para anular tanto los actos administrativos generales como los particulares, debe forzosamente concluirse que los Tribunales Superiores de lo Contencioso Tributario están plenamente habilitados para asumir dicha competencia. Así se declara.

Ahondando sobre lo anterior, es preciso aludir a la decisión N° 1.159 de la Sala Constitucional del 29 de junio de 2001 (caso: TROPICANA, C.A.), en la cual refiriéndose a los mencionados juzgados, indicó:

"(...) los Tribunales Superiores en lo Contencioso Tributario (órganos jurisdiccionales de primer grado en dicha materia contencioso-administrativa especial), fueron creados mediante Decreto N° 1.750 (G.O. N° 32.630 del 23 de diciembre de 1982) con jurisdicción en todo el territorio de la República. A tales Juzgados, les fue otorgada en un comienzo, y conforme a las previsiones del Código Orgánico Tributario de 1982, competencia para conocer de las impugnaciones incoadas contra actos administrativos fiscales emanados de la Administración Tributaria Nacional, excluyendo de su ámbito material de conocimiento, aquellas ejercidas contra actos que provinieren de las administraciones fiscales estadales y municipales, quedando estas últimas sujetas a la aplicación de la Ley Orgánica de la Corte Suprema de Justicia, tanto en lo atinente al procedimiento de impugnación de actos de efectos particulares, como en lo relativo a la determinación del órgano jurisdiccional a cuyo conocimiento estaban sometidas, conforme la previsión del artículo 181 de la referida ley, según el cual «mientras se dicta la Ley que organice la jurisdicción contencioso-administrativa, los Tribunales Superiores que tengan atribuida competencia en lo Civil, conocerán, en primera instancia en sus respectivas circunscripciones, de las acciones o recursos de nulidad contra los actos administrativos de efectos generales o particulares, emanados de autoridades estadales o municipales de su jurisdicción [...]».

No es sino a partir de la reforma efectuada en el mencionado Código en el año 1992, criterio plasmado igualmente en la posterior reforma de 1994 que da lugar al Código vigente, que fue unificado el régimen contencioso fiscal, igualándose el procedimiento impugnativo y otorgando de manera privativa competencia a estos tribunales (contencioso-tributarios) para el conocimiento de las acciones y recursos en contra de los órganos de la Administración Tributaria, aún si fueren incoados en contra de las administraciones fiscales de los entes político-territoriales menores, excluyéndose así al contencioso tributario estadal y municipal de la aplicación del mencionado artículo 181 de la Ley que rige las funciones de este Alto Tribunal (vid. a este respecto, sentencia de la Sala Político Administrativa de la entonces Corte Suprema de Justicia, del 12 de agosto de 1993, caso: Colgate-Palmolive)(...)".

Tal como se aprecia de lo transcrito, la competencia que actualmente tienen los Tribunales Superiores de lo Contencioso Tributarios, ha sido producto de un paulatino avance, en función del cual tales Tribunales pasaron de conocer únicamente de las impugnaciones contra los actos administrativos de carácter tributario emanados de la Administración Tributaria Nacional, a conocer, adicionalmente, de los dictados por las administraciones fiscales estadales y municipales (dado esto, en criterio de esta Sala, a los fines de atender al principio de la especialidad y del juez natural ya comentados en este fallo).

Asimismo, queda de suyo evidenciado que con ello se excluyó a los Tribunales Superiores de

lo Contencioso Administrativo de la competencia para conocer de los actos de sustancia tributaria y de efectos particulares, emanados de las administraciones fiscales de los entes político-territoriales menores, quedando de tal modo apartado el contencioso tributario estadal y municipal de lo dispuesto en el artículo 181 de la Ley Orgánica de la Corte Suprema de Justicia, cuya aplicación únicamente, eso sí, respecto de los Tribunales Superiores de lo Contencioso Administrativos, es preciso aclarar que debe mantenerse.

En efecto, no obstante que la aludida Ley está actualmente derogada por la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia, lo cierto es que aún se impone atender a algunos de sus criterios competenciales, entre ellos precisamente al establecido en su artículo 181, así como a las interpretaciones que sobre ellos fue produciendo esta Sala, habida cuenta, **por una parte, del silencio de la vigente Ley que regula las funciones de este Máximo Tribunal**
, y por la otra, la inexistencia de la Ley que regule a la jurisdicción contencioso-administrativa, tal como lo ha advertido en otras oportunidades esta Sala, verbigracia, en decisión de fecha 27 de octubre de 2004 (Caso: Marlon Rodríguez contra Cámara Municipal del Municipio El Hatillo del Estado Miranda).

Apréciese entonces, que más bien habiéndose inclinado el constituyente y el legislador, a que la jurisdicción contencioso tributaria conozca de manera exclusiva y excluyente de los actos de carácter fiscal de rango sub legal dictados por cualesquiera de los órganos de la Administración Pública, sean éstos Nacionales, Estadales o Municipales, se debe en consecuencia reconocer y afirmar la necesidad de que estén bajo su fuero o control no sólo los actos administrativos de contenido tributario de efectos particulares, sino también aquellos, de la misma sustancia, de carácter general; resultando de tal modo competentes para ello los Tribunales Superiores en lo Contencioso Tributarios, en primera instancia, y esta Sala, en segunda instancia. Así se declara.

Dicho criterio resulta, a juicio de esta Sala, ajustado a las previsiones constitucionales y legales sobre la materia, porque además de los fundamentos previamente esbozados, la tendencia de la legislación y la jurisprudencia (esta última conforme a una interpretación progresiva del ordenamiento jurídico vigente), ha sido avanzar, adicionalmente, hacía la descentralización y especialización de los órganos que conforman la administración de justicia, lo cual en el contexto analizado se ve especialmente concretado con la ya materializada creación de los tribunales contencioso tributarios regionales.

Por otra parte conviene señalar, que el apuntado criterio garantiza igualmente el principio de la doble instancia, en armonía con lo dispuesto en el artículo 49 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, el cual prevé la posibilidad de recurrir las decisiones

judiciales ante un órgano superior, resultando así cónsono con los fines constitucionales, al garantizar no sólo el ya indicado principio de la doble instancia, sino también el mejor derecho a la defensa. (Ver en cuanto al tema de la doble instancia, sentencia de esta Sala N° 449, de fecha 27 de marzo de 2001, Caso: C.A. DAYCO DE CONSTRUCCIONES). Así igualmente se declara.

Debe entonces abandonarse el criterio de esta Sala plasmado, entre otras, en la sentencia N° 1786 de fecha 18 de noviembre de 2003 (Caso: JOEL ALFREDO ZIEGLER GONZÁLEZ y otros vs. Decreto Nº 11-98 del 02/10/98, dictado por el Alcalde del Municipio Guaicaipuro del Estado Miranda), y que fuera seguido por el Juzgado Superior Tercero en lo Civil y Contencioso Administrativo de la Región Capital, para conocer y decidir el caso de autos en primera instancia. Así se declara.

En virtud de lo anterior, resulta asimismo forzoso para esta Sala **desaplicar por control difuso** de la constitucionalidad el artículo 259 del Código Orgánico Tributario, mediante el cual se limitaba la competencia de los Tribunales Superiores de lo Contencioso Tributarios a los recursos de nulidad interpuestos contra actos, de contenido tributario, de **efectos particulares** ; en este sentido el numeral 22 y aparte cuarto, del artículo 5 de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia de la República Bolivariana de Venezuela, disponen que:

"Artículo 5. Es de la competencia del Tribunal Supremo de Justicia como más alto Tribunal de la República:

(...)

22. Efectuar, en Sala Constitucional, examen abstracto y general sobre la constitucionalidad de una norma previamente desaplicada mediante control difuso de la constitucionalidad por una Sala del Tribunal Supremo de Justicia, absteniéndose de conocer sobre le mérito y fundamento de la sentencia pasada con fuerza de cosa juzgada;

(...)

De conformidad con el numeral 22 de este artículo, ***cuando cualquiera de las Salas del Tribunal Supremo de Justicia haga uso del control difuso de la constitucionalidad, únicamente para el caso concreto, deberá informar a la Sala Constitucional sobre los fundamentos y alcances de la desaplicación adoptada para que ésta proceda a efectuar un examen abstracto sobre la constitucionalidad de la norma en cuestión***
, absteniéndose de revisar el mérito y alcance de la sentencia dictada por la otra Sala, el cual seguirá conservando fuerza de cosa juzgada. En caso que el examen abstracto de la norma comporte la declaratoria total o parcial de su nulidad por inconstitucionalidad, la sentencia de la Sala Constitucional deberá publicarse en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela y en la Gaceta Oficial del Estado o Municipio, de ser el caso...".
(Destacado de la Sala).

Por lo tanto, esta Sala cumpliendo con el mandamiento previsto en el antes citado artículo 5 de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia, ordena informar a la Sala Constitucional de este Máximo Tribunal de la presente decisión, para lo cual, se ordenará en la dispositiva del presente fallo librar el oficio respectivo y remitir los recaudos pertinentes. Así se decide."

< Regresar **Indice Alfabetico**