

Parafiscalidad, sistema tributario y Libertad (*)

Serviliano Abache Carvajal^f
Ramón Burgos-Irazábal^s

SUMARIO

- I. Planteamiento del problema
- II. Sobre la noción de libertad
- III. El principio de reserva legal y la garantía que constituye en la limitación o restricción de los derechos constitucionales. Especial referencia a la libertad
- IV. Liberalismo y tributación. Particular atención a su vinculación a través del principio *nullum tributum sine lege*
- V. El sistema tributario y la tendencia actual de la parafiscalidad
 1. Sistema tributario vs. régimen tributario. Una importante precisión
 2. ¿En qué consiste la parafiscalidad?

-
- (*) Trabajo originalmente publicado en Herrera Orellana, Luis A. (Coord.), *Enfoques sobre Derechos y Libertad en Venezuela*, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Caracas, 2013.
- (f) Universidad Central de Venezuela: *Abogado mención Magna Cum Laude, Especialista en Derecho Tributario mención Honorífica, Profesor de pregrado y postgrado*. Universidad de Alicante, España: *Máster en Argumentación Jurídica mención Sobresaliente, Coordinador de la Sección Venezolana del Observatorio Doxa de Argumentación Jurídica*. Universidad Católica Andrés Bello: *Profesor de pregrado y postgrado*. Universidad Metropolitana: *Profesor de postgrado*. Universidad Católica del Táchira: *Profesor de postgrado*. Instituto de Estudios Constitucionales: *Profesor invitado*. Universidad Nacional Autónoma de México, México: *Profesor invitado*. Academia de Ciencias Políticas y Sociales: *Ganador del Premio, mención profesionales, edición 2012-2013*, obra galaronada: *La atipicidad de la «presunción» de legitimidad del acto administrativo y la carga de la prueba en el proceso tributario*. Asociación Venezolana de Derecho Tributario: *Miembro de Número, Miembro y Ex-Secretario de los Comités de Derecho Procesal Tributario y Derecho Penal Tributario, Miembro del Consejo Directivo, Ex-Miembro de la Comisión Académica, Coordinador del Comité Editorial de la Revista de Derecho Tributario*. Revista Diritto e Pratica Tributaria Internazionale: *Miembro Encargado de la Sección Venezolana de la Reseña de Fiscalidad Sudamericana*.
- (s) Universidad Católica Andrés Bello: *Abogado*. Universidad Central de Venezuela: *Especialización en Derecho Tributario*. Universidad Católica Andrés Bello, Centro Internacional de Actualización Profesional (CIAP): *Diplomado de Gerencia para Abogados, Coordinador Académico y Profesor de los Diplomados de Tributación Empresarial, Estatuto del Contribuyente, Gerencia Tributaria de Empresas y Formación en Normas Internacionales de Información Financiera*. Instituto de Estudios Constitucionales: *Profesor invitado*. Asociación Venezolana de Derecho Tributario: *Miembro de Número, Miembro del Comité de Derecho Procesal*.

3. La tendencia actual de la parafiscalidad: los fenómenos de la hipertrofia normativa, la «neolengua tributaria», y la deslegalización y descodificación del Derecho tributario
 - 3.1. Hipertrofia normativa parafiscal
 - 3.2. «Neolengua tributaria» y la Constitución semántica: un problema de técnica legislativa y de conceptualización en el Derecho
 - 3.3. Deslegalización y descodificación del Derecho tributario
 - 3.3.1. La deslegalización actual del Derecho tributario
 - 3.3.2. La descodificación actual del Derecho tributario
- VI. Las consecuencias para la libertad de la tendencia actual de la parafiscalidad en Venezuela
 1. La violación del principio de reserva legal en materia del derecho constitucional a la libertad
 2. La violación del principio de reserva legal de los tributos, como menoscabo de su concepción de garantía en sí mismo de la libertad
 3. La violación del principio de reserva legal de los tributos, como menoscabo del principio de separación de poderes y, con ello, de la libertad
 4. La violación del principio de reserva legal de los tributos, como menoscabo de la libertad de participar en los asuntos públicos
 5. La violación de los principios de capacidad contributiva, no confiscatoriedad y razonabilidad de los tributos, como menoscabo de los derechos de propiedad y de libertad económica
- VII. Conclusión

«La hacienda pública de un país es la más fiel y concreta expresión de las ideas políticas y de los sistemas que prevalecen en el momento histórico de referencia. En los regímenes demoliberales, de respeto a los derechos fundamentales, separación en ramas del poder público y actuación reglada de los gobernantes, tiene plena vigencia el principio *nullum tributum sine lege* y el gasto de la administración no solo es público sino que requiere el voto previo del Parlamento bajo la forma de aprobación, generalmente anual, del *presupuesto*. En los sistemas totalitarios, dependientes de la voluntad inapelable de un líder carismático en quien se personifican el anhelo de una masa expectante, a la manera de un "hombre doctrina" u "hombre partido", no rige en realidad el principio de reserva de ley y es característico el gasto secreto y discrecional. En los regímenes colectivistas, de propiedad estatal de las unidades de producción, los impuestos, en su concepción económica de traslado de recursos del sector privado al público, tienen criterios de regulación que distan en grado sumo de las economías de mercado y, en buena parte, constituyen un eficaz instrumento de la *planeación imperativa* para el cual el objetivo financiero es secundario e irrelevante». (Cursivas del autor). [Plazas Vega, Mauricio A., *El liberalismo y la teoría de los tributos*, Editorial Temis, Bogotá, 1995, p. IX].

I. Planteamiento del problema

El tributo, en sus dos momentos fundamentales (creación y aplicación) se ha venido convirtiendo, en los tiempos más recientes, en un verdadero *sinsentido*: por un lado, la *faz normativa* de los distintos subregímenes tributarios –en buena parte de los casos– se encuentra totalmente divorciada de la teoría, de la dogmática y, con ello, de una racional y razonable configuración técnica de sus elementos constitutivos (hecho imponible, base imponible, alícuota y sujeto pasivo)⁽¹⁾; y, por el otro, la *faz aplicativa*, que no deja de ser un fiel reflejo de los ejemplos de texto sobre arbitrariedad administrativa⁽²⁾, donde *la razón de la fuerza se impone a la fuerza de la razón*. Ambas situaciones que embargan la

(1) En este sentido, *vid.* Abache Carvajal, Serviliano y Osorio Uzcátegui, Marco, «Racionalidad y Derecho: el caso de la regulación de la actividad económica de importación de bienes en el subsistema impositivo "Valor Agregado" venezolano», *IX Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2009, pp. 255-291.

(2) Sobre prácticas administrativas arbitrarias en distintas materias tributarias, *vid.* Baumeister Toledo, Alberto y Abache Carvajal, Serviliano, «El síndrome de la iniquidad administrativa en los trámites sucesorales tributarios: un ensayo crítico» en Dupouy, Elvira y de Valera, Irene (Coord.), *Temas de Actualidad Tributaria. Homenaje a Jaime Parra Pérez*, Academia de Ciencias Políticas y Sociales-Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Serie Eventos, Nº 27, Caracas, 2009, pp. 129-150; Abache Carvajal, Serviliano, «La (des) formalización del ejercicio de la potestad de investigación fiscal: un problema actual del Derecho tributario venezolano» en Masbernat, Patricio (Coord.), *Problemas actuales de Derecho Tributario comparado*, Editorial Librotecnia, Santiago de Chile, 2012, pp. 367-406; Abache Carvajal, Serviliano, «La verificación a los 30 años de codificación tributaria en Venezuela. Crónica de un sinsentido legislativo, administrativo y jurisprudencial» en García Pacheco, Ingrid (Coord.), *30 años de la codificación del Derecho Tributario venezolano. Memorias de las XI Jornadas Venezolanas de De-*

materia tributaria en lo general, se han venido enquistando –con especial preocupación– en la materia *parafiscal* en lo particular.

En efecto, el número de contribuciones parafiscales que ha *inundado* al ordenamiento tributario, no es baladí. Muy lejos de ello: hoy contamos, nada más y nada menos que, con imás de treinta contribuciones parafiscales!, incluyendo dentro de esta larga lista –como en efecto, debe incluirse, en tanto *tributo*– al «aporte» regulado en el Decreto N° 9.048 sobre el Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat⁽³⁾, enfrentándonos a un verdadero *tsunami parafiscal*, tras el cual nada queda en pie. Este fenómeno –como realidad innegable– configura una verdadera hipertrofia normativa, un desmedido aumento de contribuciones que no se integran coherente y coordinadamente con el resto del elenco de tributos que forman parte del ordenamiento, dejándonos, en el mejor de los casos, con un cúmulo inconexo de exacciones, incrementando significativamente la presión fiscal acumulada de los contribuyentes, con lo que ello implica para el derecho de propiedad, en una ostensiva tendencia *antiliberal*.

A lo anterior, debe sumársele el hecho de que tales contribuciones parafiscales, en la forma de su regulación y, específicamente, en lo que a su denominación se refiere, esto es, su *nomen iuris*, se han positivizado bajo los engañosos rótulos de «cotizaciones», «derechos», «divisas» y, más recientemente, «aportes», creándose, así, una verdadera «neolengua tributaria», con todas las consecuencias que ello supone y que más adelante expondremos.

Y, por si fuera poco, a la hipertrofia normativa y «neolengua tributaria» indicadas, se suma un tercer fenómeno ya denunciado en la dogmática⁽⁴⁾: la inconstitucional deslegalización y descodificación del Derecho tributario, bajo la práctica parafiscal de regular los elementos constitutivos del tributo en normas distintas a las leyes, por un lado y, por el otro, normalizando tipos penales en las leyes de estos «aportes», sin tomar en cuenta las previsiones que al respecto prevé el Código Orgánico Tributario⁽⁵⁾.

Los fenómenos apuntados, no sólo afectan –*per se*– al *Estado de Derecho del Derecho tributario*. También revelan nocivos efectos en los campos del Derecho financiero y

recho Tributario, tomo II, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2012, pp. 99-144; y Abache Carvajal, Serviliano, *La atipicidad de la «presunción» de legitimidad del acto administrativo y la carga de la prueba en el proceso tributario*, Editorial Jurídica Venezolana-Fundación Estudios de Derecho Administrativo, Colección Estudios Jurídicos, N° 93, Caracas, 2012, *in totum*.

- (3) Al respecto, *vid.* Abache Carvajal, Serviliano y Burgos-Irazábal, Ramón, «El Decreto N° 9.048 sobre el Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat. "Aspectos tributarios"», *Revista de Derecho Público*, N° 130, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 2012, pp. 327-337.
- (4) Al respecto, *vid.* Weffe H., Carlos E. (Coord.), *VIII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario. Tributación municipal y exacciones parafiscales*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2006.
- (5) Publicado en Gaceta Oficial N° 37.305, 17 de octubre de 2001.

del Derecho de la hacienda pública en general. No obstante ello, nos limitaremos a analizar la problemática estrictamente desde la perspectiva del Derecho tributario, quedando la deuda –e insoslayable obligación–, de extender la investigación a esas otras disciplinas propias de las *finanzas públicas*, estrechamente vinculadas, como es sabido, al *saber tributario*.

En definitiva, el problema planteado implica, como pretendemos demostrar, serias limitaciones y restricciones a la libertad, por lo que forzosamente debemos presentar un marco general sobre este elemental *valor superior del ordenamiento jurídico*⁽⁶⁾, haciendo algunas precisiones que nos permitan adentrarnos en el tema, específicamente a partir de su noción y consagración constitucional, para con ello sentar el piso que habilitará las críticas que argumentaremos a propósito de las consecuencias que, en nuestra opinión, y de cara a la libertad, tiene esta «nueva tributación»: la actual parafiscalidad en Venezuela.

II. Sobre la noción de libertad

Mucho es lo que se ha escrito sobre la *libertad*. No es nuestro lugar desarrollar los variados conceptos y concepciones que de la misma se han propuesto. Filósofos, politólogos, sociólogos, juristas y pensadores en general se han ocupado de esta cuestión, sin duda –y dada la alta carga emotiva de esa palabra⁽⁷⁾, con algún grado de ambigüedad⁽⁸⁾. No obstante lo anterior, lo que sí es indiscutible, es que la libertad es la esencia del *liberalismo*⁽⁹⁾. En este sentido, considera Hayek que:

-
- (6) En general, sobre los *valores jurídicos*, *vid.* Atienza, Manuel, *Introducción al Derecho*, Editorial Barcano-va, Barcelona, 1985, pp. 91-119.
 - (7) Sobre la carga emotiva o significado emotivo del lenguaje, *vid.* Carrió, Genaro, *Notas sobre Derecho y Lenguaje*, Abeledo-Perrot, 5.ª edición, Buenos Aires, 2006, pp. 22 y ss.
 - (8) Sobre la ambigüedad de la voz «libertad», *vid.* Barberis, Mauro, *Ética para juristas*, Editorial Trotta, Madrid, 2008, p. 89; y Atienza, Manuel, *Introducción... cit.*, pp. 108 y 109.
 - (9) Sistema de principios sobre el cual, como lo ha apuntado Cubeddu, también hay variadas acepciones y concepciones (liberalismo económico, ético-político, anti-estatista, constructivista, evolucionista, etc.), así como distintos compuestos (liberal-democracia, liberal-socialismo, liberal-liberista, etc.), con lo cual se evidencia lo complejo que es formarse una idea de lo que realmente es el *liberalismo*. Cf. Cubeddu, Raimondo, *Atlas del Liberalismo*, Unión Editorial, Madrid, 1999, pp. 14 y 15. En particular, sobre el «liberal-socialismo» o «social-liberalismo», *vid.* von Mises, Ludwig, *Crítica del intervencionismo. [El mito de la tercera vía]*, Unión Editorial, Madrid, 2011, pp. 109 y ss. Para De la Nuez, la polisemia del término radica en que «[e]l liberalismo es una doctrina política que no es monolítica ni homogénea, sino que –conservando, lógicamente, unos rasgos comunes y diferenciadores– da cabida a diferentes autores, corrientes e interpretaciones (...)». De la Nuez, Paloma, «Prólogo» en Hayek, Friedrich, *Principios de un orden social liberal*, Unión Editorial, Madrid, 2001, p. 12. Por su parte, Barberis propone una definición de liberalismo –en sentido estricto– en los términos siguientes: «[e]l liberalismo es la doctrina política que, más allá de privilegiar la libertad sobre otros valores, la concibe como conjunto de derechos individuales oponibles no sólo a otros individuos, sino también a las leyes del Estado». Barberis, Mauro, *op. cit.*, p. 95. En cualquier caso, lo importante es tener claro que «[e]l liberalismo en general

«Sin duda alguna, la libertad individual constituye lo que más apropiadamente puede considerarse como principio moral de la acción política. Pero, al igual que todos los principios morales, la libertad exige que se la acepte como valor intrínseco, algo que debe respetarse sin preguntarnos si las consecuencias serán beneficiosas en un caso particular»⁽¹⁰⁾.

Como es sabido, la libertad se puede ver desde distintos ángulos o enfoques⁽¹¹⁾, siendo uno de ellos el que se centra en la libertad *personal*, y que habilita, en términos generales, la realización de alguna *acción* por estar *jurídicamente permitida*⁽¹²⁾ (o no realizarla), respondiendo a la concepción negativa de libertad⁽¹³⁾ ⁽¹⁴⁾, la cual ha sido entendida por Berlin en los términos siguientes:

puede ser entendido desde la perspectiva de la defensa de la noción de *libertad*, con muy diversos alcances en materia filosófica, política, económica y aun religiosa». (Cursivas del autor). Plazas Vega, Mauricio A., *El liberalismo y la teoría de los tributos*, Editorial Temis, Bogotá, 1995, p. 8.

- (10) Hayek, Friedrich, *Los fundamentos de la libertad*, Unión Editorial, 6.ª edición, Madrid, 1998, p. 101. En similar sentido, comentando la frecuencia con la que se considera que la libertad es el valor fundamental del liberalismo, *vid.* Barberis, Mauro, *op. cit.*, p. 89.
- (11) Para Atienza, la libertad puede apreciarse desde tres niveles: (i) la libertad *natural* (que aborda la cuestión de si los acontecimientos naturales son libres o, si por el contrario, están determinados por leyes); (ii) la libertad *social* (que percibe la libertad como una relación entre personas y a propósito de ciertas conductas); y (iii) la libertad *personal* (que tiene como foco principal a la persona humana, al individuo como tal). Cf. Atienza, Manuel, *Introducción... cit.*, pp. 108-112.
- (12) Sobre la noción de la «permisión jurídica» como basamento constitutivo del concepto de la *libertad jurídica*, *vid.* Alexy, Robert, *Teoría de los Derechos Fundamentales*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2002, pp. 211 y ss.
- (13) «Una libertad jurídica consiste en el hecho de que está permitido tanto hacer como no hacer algo. Este es justamente el caso cuando algo no está ni ordenado ni prohibido». *Ibid.*, p. 341. Ésta es —precisamente— la concepción *negativa* de la libertad, de acuerdo a la cual las personas pueden hacer o *dejar de hacer* lo que quieran, negándose intervenciones externas del Estado u otros sujetos. Sobre esta concepción de la libertad, así como de su modalidad *positiva*, consistente en realizar *conductas razonables o necesarias*, *vid.* Bernal Pulido, Carlos, *El Derecho de los derechos*, Universidad Externado de Colombia, Bogotá, 2005, pp. 248 y 249. Por su parte, en relación a la libertad negativa, Atienza ha considerado lo siguiente: «En muchas ocasiones, la libertad se entiende como la facultad de hacer o no hacer determinadas acciones sin ser obstaculizado por los demás. Se habla entonces de *libertad negativa*, pues la obligación de los no titulares de la libertad, incluido el Estado, es precisamente una obligación negativa: consiste en no intervenir en ciertas esferas de actuación de los individuos (o de los grupos). El Estado sólo deberá intervenir, excepcionalmente, para reprimir comportamientos de otros miembros de la sociedad que vayan contra el ejercicio de tales libertades; más concretamente, el Estado cumpliría una función *garantista* respecto a los titulares de las libertades, y *represiva* con respecto a quienes trataran de impedir tal ejercicio». Ahora bien, la libertad negativa responde a la concepción “liberal” de la libertad y se basa en la idea de que los individuos son libres en cuanto no están sometidos a normas: cuantas menos sean las normas jurídicas, más numerosas y amplias serán las esferas en que el individuo goce de libertad». (Cursivas del autor). Atienza, Manuel, *Introducción... cit.*, pp. 111 y 112. Para un análisis de la libertad negativa como «voluntad pura» (*hay querer pero no hay deber*) y de la libertad positiva como «ciencia de lo permitido» (*hay querer y hay deber*), *vid.* Recuero, José Ramón, *La dialéctica de la Libertad. Libertad moral y Libertad política*, Biblioteca Nueva, Madrid, 2003, pp. 45 y ss.
- (14) Tal como lo ha entendido el filósofo español Fernando Savater, para quien la acción vinculada a la libertad «[e]stá ligada a la posibilidad de hacer o no hacer». Savater, Fernando, *La libertad como destino*, Fundación José Manuel Lara, Sevilla, 2004, p. 40.

«Normalmente se dice que yo soy libre en la medida en que ningún hombre ni ningún grupo de hombres interfieren en mi actividad. En este sentido, la libertad política es, simplemente, el ámbito en el que un hombre puede actuar sin ser obstaculizado por otros. (...) [L]a mera incapacidad de conseguir un fin no es falta de libertad política»⁽¹⁵⁾.

Esta noción constituye una articulación y manifestación concreta del *derecho fundamental a la libertad general*⁽¹⁶⁾, cuya consagración como valor superior del ordenamiento jurídico venezolano y derecho subjetivo constitucional, viene dada en distintos dispositivos normativos *axiológicos* y *deontológicos* del texto de la Carta Magna⁽¹⁷⁾ (así como de su Preámbulo⁽¹⁸⁾), entre los cuales destacan los artículos 1⁽¹⁹⁾ y 2⁽²⁰⁾ (como *valor supe-*

(15) Berlin, Isaiah, *Cuatro ensayos sobre la libertad*, Alianza Universidad, Madrid, 1988, pp. 191 y 192.

(16) Que al igual que el *derecho de propiedad*, y otros involucrados en esta investigación, son reconocidos y están expresamente amparados por los tratados de derechos humanos suscritos y ratificados por Venezuela, que, de conformidad con el artículo 23 de la Constitución, tienen jerarquía constitucional e, inclusive, prevalecen en el orden interno en la medida que tengan regulaciones más favorables que la Carta Magna, siendo de aplicación inmediata y directa por los tribunales y demás órganos del poder público, de manera que las violaciones que estos derechos experimentan por la tendencia actual de la parafiscalidad, como más adelante se desarrollará, no sólo menoscaba las disposiciones constitucionales, sino también las relativas al Derecho internacional de los derechos humanos. Sobre la relevancia y aplicación de los tratados de derechos humanos a la materia tributaria, *vid.* Abache Carvajal, Serviliano, «Determinación, exigibilidad y derechos humanos. Hacia una reforma tributaria desde el Derecho de los derechos» en Castillo Carvajal, Juan C. (Coord.), *Memorias de las X Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*, tomo I, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2011, pp. 108-115 y 132-140; y Abache Carvajal, Serviliano, «Tras la justicia fiscal. Análisis jurisprudencial del derecho a la defensa en el procedimiento tributario venezolano» en Louza Scognamiglio, Laura (Coord.), *Justicia Tributaria*, Academia de Ciencias Políticas y Sociales-Acceso a la Justicia-Fundación Estudios de Derecho Administrativo-Universidad Metropolitana, Colección Estado de Derecho, tomo IV, Caracas, 2012, pp. 45-52.

(17) Publicada inicialmente en Gaceta Oficial N° 36.860, 30 de diciembre de 1999 y reimpressa posteriormente con algunas correcciones en Gaceta Oficial N° 5.453 Extraordinario, 24 de marzo de 2000. Su primera enmienda, así como el texto íntegro de la Constitución, fueron publicados en Gaceta Oficial N° 5.908 Extraordinario, 19 de febrero de 2009.

(18) Preámbulo de la Constitución: «El pueblo de Venezuela, en ejercicio de sus poderes creadores e invocando la protección de Dios, el ejemplo histórico de nuestro Libertador Simón Bolívar y el heroísmo y sacrificio de nuestros antepasados aborígenes y de los precursores y forjadores de una patria libre y soberana:// Con el fin supremo de refundar la República para establecer una sociedad democrática, participativa y protagónica, multiétnica y pluricultural en un Estado de justicia, federal y descentralizado, que consolide los valores de la libertad, la independencia, la paz, la solidaridad, el bien común, la integridad territorial, la convivencia y el imperio de la ley para esta y las futuras generaciones; asegure el derecho a la vida, al trabajo, a la cultura, a la educación, a la justicia social y a la igualdad sin discriminación ni subordinación alguna; promueva la cooperación pacífica entre las naciones e impulse y consolide la integración latinoamericana de acuerdo con el principio de no intervención y autodeterminación de los pueblos, la garantía universal e indivisible de los derechos humanos, la democratización de la sociedad internacional, el desarme nuclear, el equilibrio ecológico y los bienes jurídicos ambientales como patrimonio común e irrenunciable de la humanidad».

(19) Artículo 1 de la Constitución: «La República Bolivariana de Venezuela es irrevocablemente libre e independiente y fundamenta su patrimonio moral y sus valores de libertad, igualdad, justicia y paz internacional, en la doctrina de Simón Bolívar, el Libertador.// Son derechos irrenunciables de la Nación la

rior), y 20⁽²¹⁾ (como *derecho subjetivo*⁽²²⁾ y *cláusula general residual de libertad*⁽²³⁾) constitucionales, que junto a otros⁽²⁴⁾ conforman el llamado *ideario liberal*⁽²⁵⁾, encontrando su materialización *efectiva*, en el legítimo ejercicio –e imperativo *iusprivatista*– de la *autonomía de la voluntad* y de la *libertad jurídica de acción* («libertad de elegir entre alternativas de acción»⁽²⁶⁾).

En efecto, es por virtud de esa autonomía privada (o *señorío de la voluntad*, como también se le decía⁽²⁷⁾), cuyo fundamento constitucional se encuentra en la apuntada *libertad*

independencia, la libertad, la soberanía, la inmunidad, la integridad territorial y la autodeterminación nacional».

- (20) Artículo 2 de la Constitución: «Venezuela se constituye en un Estado democrático y social de Derecho y de Justicia, que propugna como valores superiores de su ordenamiento jurídico y de su actuación, la vida, la libertad, la justicia, la igualdad, la solidaridad, la democracia, la responsabilidad social y en general, la preeminencia de los derechos humanos, la ética y el pluralismo político».
- (21) Artículo 20 de la Constitución: «Toda persona tiene derecho al libre desenvolvimiento de su personalidad, sin más limitaciones que las que derivan del derecho de las demás y del orden público y social».
- (22) En efecto, el *derecho al libre desenvolvimiento de la personalidad* (establecido en el artículo 2 párrafo 1 de la Ley Fundamental de Alemania), ha sido interpretado por el Tribunal Constitucional Federal alemán, desde sus primeras y más relevantes sentencias según explica Alexy, como un «[d]erecho general a la libertad de acción» [Alexy, Robert, *op. cit.*, p. 332], consistiendo el mismo en «[l]a libertad de hacer y omitir lo que uno quiera. (...) Por una parte, a cada cual le está *permitido prima facie* –es decir, en caso de que no intervengan *restricciones*– hacer y omitir lo que quiera (norma permisiva). Por otra, cada cual tiene *prima facie*, es decir, en la medida que no intervengan *restricciones*, un derecho frente al Estado a que éste no impida sus acciones y omisiones, es decir, no intervenga en ellas (norma de derechos)». *Ibid.*, p. 333.
- (23) Esta norma está planteada en términos muy similares al artículo 16 de la Constitución Política colombiana de 1991, sobre el cual ha explicado Bernal Pulido que el mismo se configura como una *cláusula general residual de libertad* –condición predicable de nuestra norma constitucional–, distinta a las libertades constitucionales específicas, abarcando, de esta manera, el *espectro de toda libertad negativa*, en la medida que «[p]or efecto de esta cláusula, todo lo que no está prohibido por la Constitución o por las normas jurídicas de inferior jerarquía está permitido, o sea, representa una posición jurídica de libertad». Bernal Pulido, Carlos, *op. cit.*, p. 251.
- (24) Por ejemplo, los artículos constitucionales 27 (acción de amparo a la libertad), 44 (libertad personal), 50 (libertad de tránsito), 57 (libertad de expresión y opinión), 58 (libertad de comunicación), 59 (libertad de religión y culto), 61 (libertad de conciencia), 62 (libertad de participar en los asuntos públicos), 63 (libertad del sufragio), 76 (libertad de las parejas de decidir el número de hijos que deseen concebir), 98 (libertad de creación cultural) y 112 (libertad económica).
- (25) Sobre el *ideario liberal*, *vid.* Herrera Orellana, Luis Alfonso, «Defensa de las bases liberales de la Constitución de 1999 ante su negación por la sentencia 1.049/2009 de la Sala Constitucional» en Herrera Orellana, Luis Alfonso, Arias Castillo, Tomás Aníbal y Rondón García, Andrea Isabel, *Del Estado Social de Derecho al Estado Total (Crítica filosófica-jurídica a la sentencia de la Sala Constitucional N° 1.049, de 23 de julio de 2009)*, Ediciones Funeda, Colección de Dictámenes y Alegatos Forenses, Caracas, 2010, pp. 27-86.
- (26) Alexy, Robert, *op. cit.*, pp. 340 y 341.
- (27) Cf. Zagrebelsky, Gustavo, *El derecho dúctil. Ley, derechos, justicia*, Editorial Trotta, Madrid, 2008, p. 28.

general⁽²⁸⁾ de las personas, integrante de los valores superiores del ordenamiento jurídico (y de toda Constitución auténticamente liberal, así como de todo Estado liberal de Derecho, en los términos que enseña Zagrebelsky⁽²⁹⁾), que éstos pueden ejercer todos los atributos inmersos en la libertad y, así, materializar el *derecho de decidir y conducir* estrictamente conforme a sus intereses personales sus asuntos, estando, así, frente a *personas autónomas que se determinan a sí mismas*⁽³⁰⁾. Teniendo en cuenta, entonces, que la autonomía de la voluntad –a la cual se opone la concepción del *perfeccionismo*, según explica Nino⁽³¹⁾– halla su fundamento constitucional en la señalada *noción general de libertad* y, más ampliamente, en el apuntado *ideario liberal*, bajo la concepción que explica Barberis⁽³²⁾ del segundo significado que ha recibido históricamente dicha libertad (*freedom, liberté o Freiheit*), no cabe mayor discusión sobre que, como corolario de la misma, la autonomía privada es también uno de los valores superiores del ordenamiento jurídico, razón por la cual, el ordenamiento –en su conjunto– debe interpretarse conforme a dicha autonomía que habilita a los operadores jurídicos a ejecutar sus actividades con arreglo a sus propias decisiones dentro del marco de la Ley.

Por otro lado, no debe olvidarse que si bien los derechos orientados a la libertad encuentran ciertos límites *extrínsecos*, los mismos, para poder garantizar el apuntado señorío de la voluntad de los particulares, son *intrínsecamente ilimitados*⁽³³⁾, por lo que se

-
- (28) Que ha sido considerado uno de los «derechos naturales» más antiguos y «[s]e obtiene de un principio general, implícito en otras normas o explícito, por el que todo lo que no está prohibido está permitido». Cf. Barberis, Mauro, *op. cit.*, p. 21. Sobre el *derecho general de libertad*, vid. Alexy, Robert, *op. cit.*, pp. 331 y ss. Un análisis de su concepción como «derecho natural» dentro de la fundamentación antropológica de la teoría política de Jean-Jacques Rousseau –así como algunos comentarios sobre su noción de *único derecho innato* en el pensamiento de Immanuel Kant–, puede verse en: Fazio Fernández, Mariano, *Del Buen Salvaje al Ciudadano. Introducción a la Filosofía Política de Jean-Jacques Rousseau*, Ciudad Argentina, Buenos Aires, 2003, pp. 29 y ss.
- (29) «Estas afirmaciones no son más que un modo de expresar los principios fundamentales de toda Constitución auténticamente liberal, de todo Estado liberal de derecho: la libertad de los ciudadanos (en ausencia de leyes) como regla, la autoridad del Estado (en presencia de leyes) como excepción. Tales principios constituyen la inversión de los principios del “Estado de policía”, fundado no sobre la libertad, sino sobre el “paternalismo” del Estado, donde, en general, la acción de los particulares se admitía sólo mediante autorización de la Administración, previa valoración de su adecuación al interés público. **En el Estado de policía, una sociedad de menores; en el Estado liberal, una sociedad de adultos**». (Cursivas del autor y resaltado nuestro). Zagrebelsky, Gustavo, *op. cit.*, pp. 28 y 29.
- (30) Cf. Alexy, Robert, *op. cit.*, pp. 213 y 214, nota al pie N° 121.
- (31) «Esta concepción sostiene que lo que es bueno para un individuo o lo que satisface sus intereses es independiente de sus propios deseos o de su elección de forma de vida y que el Estado puede, a través de distintos medios, dar preferencia a aquellos intereses y planes de vida que son objetivamente mejores», en tanto que «[l]a idea central del liberalismo es que el valor objetivo de la autonomía hace que las preferencias subjetivas del individuo, que no contradigan ese valor, deben ser respetadas aun cuando sean incorrectas». Nino, Carlos Santiago, *Ética y derechos humanos. Un ensayo de fundamentación*, Editorial Astrea, 2.ª edición, Buenos Aires, 2005, pp. 205 y 217, respectivamente.
- (32) Cf. Barberis, Mauro, *op. cit.*, pp. 92 y 93.
- (33) Cf. Zagrebelsky, Gustavo, *op. cit.*, p. 87.

ha considerado, como expone Alexy⁽³⁴⁾, que la ausencia de *impedimentos, limitaciones y resistencias* son el núcleo mismo del concepto de la libertad.

Con lo anterior, resulta claro que la libertad es un valor superior del ordenamiento jurídico y un derecho subjetivo constitucional que integra el *ideario liberal* y, como tal, oponible frente al Estado, respondiendo de esta manera al tercer significado asumido históricamente por libertad, en el sentido estrictamente *liberal*⁽³⁵⁾.

III. El principio de reserva legal y la garantía que constituye en la limitación o restricción de los derechos constitucionales. Especial referencia a la libertad

La reserva legal es una *norma sobre la normación y sobre la producción normativa*⁽³⁶⁾, cuya función principal, como es sabido, consiste en la atribución por disposición constitucional de la regulación de una determinada materia a la *ley formal*⁽³⁷⁾ —o a fuentes asimiladas—, sustrayendo, paralelamente, dicha materia de la disciplina de otras fuentes jurídicas subordinadas a la ley formal, como lo son la normativa reglamentaria y los proveimientos administrativos discrecionales del Poder Ejecutivo⁽³⁸⁾, de lo que se infiere su directa vinculación con las *fuentes del Derecho*⁽³⁹⁾. Dicho de otra manera, la reserva de ley se refiere a la *esfera normativa* del principio general de legalidad⁽⁴⁰⁾.

Este principio, a partir de la definición de la libertad, ya encontraba consagración expresa en la *Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano* de 1789, como lo recuerda García de Enterría⁽⁴¹⁾, cuyo artículo 4 establecía lo siguiente:

(34) Cf. Alexy, Robert, *op. cit.*, pp. 211 y 212.

(35) Cf. Barberis, Mauro, *op. cit.*, pp. 93 y ss.

(36) Cf. Giannini, Massimo Severo, «I proventi degli enti pubblici minori e la riserva della legge» en *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, Giuffrè, Milano, 1957, p. 9, parafraseado en Torruco Salcedo, Sitali, «El principio de reserva de ley tributaria en la jurisprudencia mexicana» en Cruz de Quiñones, Lucy (Directora académica), *Lecciones de derecho tributario inspiradas por un maestro. Liber Amicorum en homenaje a Eusebio González García*, tomo I, Editorial Universidad del Rosario-Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Bogotá, 2010, p. 93.

(37) Cuya noción empezó a emerger, según lo recordara Antonio Moles Caubet, en el seno del Estado absoluto de los siglos XVI y XVII, como una garantía contra la arbitrariedad del soberano. Cf. Moles Caubet, Antonio, *El principio de legalidad y sus implicaciones*, Publicaciones del Instituto de Derecho Público, Universidad Central de Venezuela, Caracas, 1974, p. 14.

(38) Cf. Pérez Luciani, Gonzalo, *El principio de legalidad*, Serie Estudios N° 81, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Caracas, 2009, p. 121.

(39) Cf. Torruco Salcedo, Sitali, *op. cit.*, p. 93.

(40) Cf. *Idem*.

(41) *Vid.* García de Enterría, Eduardo, *Justicia y seguridad jurídica en un mundo de leyes desbocadas*, Cuadernos Civitas, Thomson-Civitas, Madrid, 2006, p. 27.

Artículo 4 de la Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789: «La libertad consiste en poder hacer todo lo que no perjudica a otro: así el ejercicio de los derechos naturales de cada hombre no tiene más límites que los que aseguran a los otros miembros de la sociedad el goce de esos mismos derechos. *Estos límites no pueden establecerse más que por la Ley*». (Cursivas del autor).

Al respecto, explica Brewer-Carías que la reserva legal –y con ella, los *límites de la potestad reglamentaria*– se ubica en tres típicas materias, a saber: (i) la regulación, limitación o restricción⁽⁴²⁾ de los derechos constitucionales; (ii) el régimen de sanciones y; finalmente (iii) el establecimiento de los tributos⁽⁴³⁾. En estas materias que la Constitución asigna *exclusivamente* al legislador, aun en ausencia de ejercicio del poder regulador del órgano legislativo, las mismas no pueden ser objeto de reglamentación vía administrativa⁽⁴⁴⁾.

En similar sentido, comenta Fraga la indiscutible relación entre las libertades de los individuos y el principio de legalidad o reserva legal, en los términos siguientes:

«La íntima conexión entre las libertades individuales y el principio de la legalidad se revela claramente cuando se tiene en cuenta las materias en las cuales este principio tiene mayor importancia: la definición de los delitos y las penas y la creación de los tributos, ambas relacionadas con dos de los derechos fundamentales de mayor relevancia, la libertad y la propiedad»⁽⁴⁵⁾.

Específicamente abordando la reserva legal en materia de *derechos fundamentales*, la misma consiste, en palabras de Alexy⁽⁴⁶⁾, en una *norma de competencia* que fundamenta la *restringibilidad* de dichos derechos, debido a que no constituye una restricción en sí misma, sino la *posibilidad jurídica* de lograr la restricción. Al respecto, Brewer-Carías enseña que la reserva legal es precisamente la *primera y más importante* de las «garantías

(42) Una diferencia entre los *límites* (o restricciones inmanentes, de la teoría interna) y las *restricciones* (de la teoría externa) de derechos fundamentales, puede consultarse en Alexy, Robert, *op. cit.*, pp. 267 y ss.

(43) Cf. Brewer-Carías, Alian R., *El Derecho Administrativo y la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos. Principios del Procedimiento Administrativo*, Colección Estudios Jurídicos N° 16, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 2002, p. 454; y Brewer-Carías, Alian R., «Los principios de legalidad y eficacia en las leyes de procedimientos administrativos en América Latina», *IV Jornadas Internacionales de Derecho Administrativo "Allan Randolph Brewer-Carías. La relación jurídico-administrativa y el procedimiento administrativo*, Fundación Estudios de Derecho Administrativo, Caracas, 1998, pp. 38 y 39.

(44) Cf. Brewer-Carías, Alian R., *El Derecho Administrativo... cit.*, p. 453.

(45) Fraga Pittaluga, Luis, *Principios constitucionales de la tributación*, Editorial Jurídica Venezolana, Colección Estudios Jurídicos, N° 95, Caracas, 2012, p. 53.

(46) Cf. Alexy, Robert, *op. cit.*, p. 273.

constitucionales» de estos derechos, razón por la cual sólo el legislador a través de la *ley formal* ⁽⁴⁷⁾ (como tipo normativo *genérico* ⁽⁴⁸⁾), puede establecer limitaciones o restricciones a la regulación y ejercicio de dichos derechos, dentro del sistema constitucional ⁽⁴⁹⁾, frente a la tutela, claro está, de *otros derechos de igual rango o jerarquía* ⁽⁵⁰⁾. Es por lo anterior –y esto resulta de meridiana importancia para nuestro estudio– que la Administración y, específicamente, el reglamento, no puede limitar de manera alguna los derechos y garantías constitucionales, y dentro de ellos, el derecho constitucional a la libertad, incluso en aspectos que no hayan sido regulados expresamente por Ley ⁽⁵¹⁾. Violar la reserva legal a través de un acto administrativo, como ocurre con el establecimiento de tributos en normas sublegales, acarrea la nulidad absoluta del mismo, al tratarse de una transgresión de normas constitucionales ⁽⁵²⁾. Así lo ha entendido la jurisprudencia:

«Es así como la garantía de la reserva legal, se concreta en la confianza que tiene todas las personas que el ejercicio de la potestad legislativa, es la única capaz de reglamentar los derechos y garantías constitucionales. Por ello, cualquier acto de rango sublegal que establezca limitaciones, restricciones, obligaciones o sanciones sobre los derechos o las garantías constituciona-

-
- (47) Cuyo *tipo normativo* es el referido en el artículo 30 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, según ha sido expresamente declarado por la Corte Interamericana de Derechos Humanos con ocasión a una consulta formulada por la República Oriental de Uruguay, en la cual señaló que la expresión «leyes» empleada en el indicado enunciado (referido a las restricciones permitidas en el marco de la protección de los *derechos humanos*, criterio aplicable, en esencia, a las limitaciones de los *derechos constitucionales*), debe entenderse en el sentido de «ley formal», esto es, una «norma jurídica adoptada por el órgano legislativo y promulgada por el Poder Ejecutivo, según el procedimiento requerido por el derecho interno de cada Estado». Opinión Consultiva OC-6/86 de 09-05-1986, párrafo N° 27, Corte Interamericana de Derechos Humanos, consultada en Travieso, Juan Antonio, *La Corte Interamericana de Derechos Humanos. Opiniones consultivas y fallos*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1996, pp. 179 y ss. Una acotación sobre la citada Opinión Consultiva, puede verse en Sabsay, Daniel Alberto, «Comentario a la Opinión Consultiva 6» en Bidart Campos, Germán y Pizzolo (h), Calogero (Coord.), *Derechos Humanos. Corte Interamericana*, tomo I, Ediciones Jurídicas Cuyo, Mendoza, 2000, pp. 421 y ss.
- (48) Vid. Chacón Hanson, Alma Adriana, «Las condiciones de validez de las limitaciones o restricciones legislativas y la racionalidad de la ley» en Casal H., Jesús María *et al* (Coord.), *Tendencias actuales del Derecho Constitucional. Homenaje a Jesús María Casal Montbrun*, tomo II, Universidad Central de Venezuela y Universidad Católica Andrés Bello, Caracas, 2007, p. 70.
- (49) Así se pronuncia, entre otros, Víctor Garrido Ramos: «En otras palabras, las limitaciones a los derechos constitucionales sólo pueden establecerse mediante ley, entendiendo como tal el acto emanado del órgano legislativo (Asamblea Nacional)». Garrido Ramos, Víctor G., «Los derechos económicos, sociales y culturales (DESC) en la Constitución de 1999 y en el Derecho Internacional» en Carrillo Artilles, Carlos Luis (Coord.), *Libro homenaje al Profesor Alfredo Arismendi A.*, Ediciones Paredes-Instituto de Derecho Público de la Universidad Central de Venezuela, Caracas, 2008, p. 434.
- (50) Cf. Herrera Orellana, Luis Alfonso, *op. cit.*, p. 38.
- (51) Cf. Brewer-Carías, Alian R., *El Derecho Administrativo... cit.*, p. 453.
- (52) Cf. *Ibid.*, p. 454.

les y más específicamente, cualquier acto de rango sublegal que establezca infracciones y sanciones o que las modifique, incurre en violación del principio de reserva legal»⁽⁵³⁾.

Al unísono con las doctrina y jurisprudencia, en el ordenamiento constitucional venezolano actual –al igual que ocurría bajo la vigencia de la Constitución de 1961⁽⁵⁴⁾, en su artículo 116, numeral 24⁽⁵⁵⁾– se reserva a la «legislación», la *delimitación* –así como su connatural *limitación*– de la *materia de los derechos y garantías fundamentales*, por mandato del artículo 156, numeral 32 de la Constitución, en los términos siguientes:

Artículo 156 de la Constitución: «Es de competencia del Poder Público Nacional: (...)// 32. La legislación en materia de derechos, deberes y garantías constitucionales. (...)»⁽⁵⁶⁾.

Es a esto a lo que se refiere Blanquer, en relación a la Constitución española, al explicar lo siguiente:

«En materias en las que la competencia normativa está reservada a la Ley (como sucede con los derechos fundamentales y libertades públicas conforme a lo establecido en el artículo 53.1 de la Constitución), son las normas con fuerza de Ley las que pueden atribuir la supremacía que caracteriza al estatuto de la Administración Pública. En esas materias (sic) no basta un simple Reglamento para atribuir potestades exorbitantes que sirven para ordenar, limitar y comprimir los derechos y libertades de los ciudadanos. En ese sentido, es claro que está reservada a la Ley la atribución de la potestad sancionadora o la expropiatoria. La autoatribución de potestades por vía reglamentaria sólo es admisible en materias organizativas y otras cuestiones adjetivas que no afectan al estatuto fundamental del ciudadano»⁽⁵⁷⁾.

Junto al principio de reserva legal, como condición *formal* para la limitación o restricción de los derechos fundamentales y, específicamente, en relación a la *expresa habilita-*

(53) Sentencia N° 1237 del 30-05-2000, del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Político-Administrativa, caso *Banco Venezolano de Crédito*, consultada en *Revista de Derecho Público*, N° 82, abril-junio, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 2000, p. 246.

(54) Publicada en Gaceta Oficial N° 3.251 Extraordinario, 12 de septiembre de 1983 (con las enmiendas N° 1 y N° 2).

(55) Artículo 136 de la Constitución de 1961: «Es de la competencia del Poder Nacional: (...) 24. La legislación reglamentaria de las garantías que otorga esta Constitución (...)».

(56) En concordancia con el artículo 187, numeral 1 de la Constitución: «Corresponde a la Asamblea Nacional: 1. Legislar en las materias de competencia nacional y sobre el funcionamiento de las distintas ramas del Poder Público».

(57) Blanquer, David, *Curso de Derecho Administrativo*, tomo II, Tirant Lo Blanch. Valencia, 2006, p. 209.

ción que el mismo significa para la Administración a través de una *ley formal* cuando ésta pretende limitar la *libertad general* de las personas⁽⁵⁸⁾ –o *interferir* en el ejercicio de su *libertad jurídica*⁽⁵⁹⁾–, se encuentran otros requisitos *materiales* –que escapan del objeto de este estudio, razón por la cual sólo los mencionaremos–, dentro de los cuales destacan la *licitud del fin perseguido*, la *proporcionalidad*⁽⁶⁰⁾ (también denominada *prohibición de exceso*) y la *intangibilidad del contenido esencial del derecho*, los cuales, claro está, sólo deberán ser objeto de análisis cuando la limitación o restricción se establezca por Ley, esto es, en tanto se satisfaga la primera condición –formal– representada por la reserva legal.

Ahora bien, enfocándonos en el evocado principio de reserva legal en materia del señalado *derecho fundamental a la libertad*, indistintamente de la peligrosísima tendencia de la jurisprudencia constitucional que ha pretendido atenuar la vigencia de la reserva legal en relación a *derechos derivados* de éste, como es el caso, por ejemplo, de la libertad de empresa cuando hay «intereses sociales o generales» en conflicto (e inclusive, pretendiendo reducir ese derecho constitucional⁽⁶¹⁾ a un mero *mandato de optimización*⁽⁶²⁾), lo cierto es que tal postura, como podrá apreciarse con meridiana claridad, carece de fundamento precisamente debido a que es la concepción según la cual junto a los derechos fundamentales –como la libertad– pueden válidamente existir bienes colectivos en juego, lo que en primer lugar llevó a la consagración de dicha reserva, para que fuese el órgano legislativo –como instancia *plural, deliberante y representativa*– el que ponderará si tales

(58) Cf. Garrido Falla, Fernando, «La inspección como actividad administrativa», *El. V. A. y la Inspección de Hacienda. XXX Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1984, p. 532.

(59) Cf. Cassagne, Juan Carlos, *El principio de legalidad y el control judicial de la discrecionalidad administrativa*, Marcial Pons, Madrid, 2009, p. 120.

(60) Sobre el principio de proporcionalidad, *vid.* Sarmiento Ramírez-Escudero, Daniel, *El principio de proporcionalidad en el Derecho Administrativo. Un análisis jurídico desde el Derecho español*, Universidad Externado de Colombia, Serie Derecho Administrativo N° 3, Bogotá, 2007.

(61) Artículo 112 de la Constitución: «Todas las personas pueden dedicarse libremente a la actividad económica de su preferencia, sin más limitaciones que las previstas en esta Constitución y las que establezcan las leyes, por razones de desarrollo humano, seguridad, sanidad, protección del ambiente u otras de interés social. El Estado promoverá la iniciativa privada, garantizando la creación y justa distribución de la riqueza, así como la producción de bienes y servicios que satisfagan las necesidades de la población, la libertad de trabajo, empresa, comercio, industria, sin perjuicio de su facultad para dictar medidas para planificar, racionalizar y regular la economía e impulsar el desarrollo integral del país».

(62) *Vid.*, sentencia N° 1049, de 23 de julio de 2009, Tribunal Supremo de Justicia, Sala Constitucional, así como las críticas sobre esta *reducción de categoría jurídica* en: Arias Castillo, Tomás Aníbal, «Una *diversión antiliberal*: notas críticas a la sentencia N° 1049 de 23.07.09» en Herrera Orellana, Luis Alfonso, Arias Castillo, Tomás Aníbal y Rondón García, Andrea Isabel, *op. cit.*, pp. 98-107.

intereses generales debían –o no– predominar en algunas circunstancias sobre el derecho fundamental comprometido⁽⁶³⁾.

En virtud de lo anterior, y al igual que ocurre con cualquier derecho fundamental –y libertad pública–, toda limitación o restricción que se pretenda efectuar de los derechos integrantes del *ideario liberal*, deberá –forzosamente– atenerse a los requisitos *formales* y *materiales* anunciados, con especial atención a la reserva legal, resultando, en tal sentido, evidente que al no satisfacerse esta primera condición, ni siquiera cabría el análisis de los demás elementos indicados, pues éstos dependen formalmente de aquél.

De lo expuesto se deduce, entonces, que carecerá de constitucionalidad y legalidad toda regulación normativa de carácter sublegal que pretenda limitar o restringir el ejercicio de cualquier derecho constitucional, como lo es el derecho que tiene todo contribuyente –y ciudadano– a la libertad, que a la postre afectaría el llamado *estatuto del contribuyente*⁽⁶⁴⁾.

IV. Liberalismo y tributación. Particular atención a su vinculación a través del principio *nullum tributum sine lege*⁽⁶⁵⁾

La doctrina liberal, en el orden *político* –y, naturalmente dentro de éste, el *tributario*–, nace como respuesta al autoritarismo de las monarquías absolutas⁽⁶⁶⁾, abocándose a la legitimidad misma del poder, así como a las garantías mínimas de los derechos funda-

(63) Cf. Casal H., Jesús María, *Los Derechos Humanos y su protección (Estudios sobre derechos humanos y derechos fundamentales)*, 2.ª edición, Universidad Católica Andrés Bello, Caracas, 2009, pp. 159 y 160.

(64) Denominación que ha sido abiertamente criticada por José Juan Ferreiro Lapatza, quien la considera, entre otras cosas, *contraria* al reconocimiento mismo del contribuyente como ciudadano sometido a –y protegido por– *todo* el ordenamiento jurídico y, en definitiva, *inútil* así como *innecesaria*. Cf. Ferreiro Lapatza, José Juan, «El estatuto del contribuyente», *Revista Tributaria*, tomo XXIII, N° 131, marzo-abril, Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios, Montevideo, 1996.

(65) En este punto, como podrá apreciarse, nos apoyamos en la excelente y detallada investigación que el profesor colombiano –y auténtico *liberal*– Mauricio Plazas Vega, presenta en su citada obra *El liberalismo y la teoría de los tributos*, específicamente, en las pp. 3-31.

(66) «Así, las monarquías absolutas dependientes de la férrea voluntad de un solo hombre fueron acordes con la personificación arbitraria del poder tributario en el rey, sin participación alguna del Parlamento o de los Estados Generales. En los regímenes totalitarios de propiedad privada, y en particular los del fascismo italiano y el nacionalsocialismo alemán, la voluntad incuestionable del líder carismático, elevado sobre las masas a la manera de un mesías providencial, tuvo su expresión hacendística en un poder tributario concentrado que concurría con un sistema de discrecionalidad absoluta, e inclusive secreta, del gasto público. Y en los regímenes de fuerza, propios de las dictaduras militares que dominaron por varios lustros a buena parte de América Latina, la decisión arbitraria del general o caudillo tuvo también una dimensión fiscal en la cual los tributos dependieron, en mayor o menor grado, de lo que en última instancia determinara el "hombre fuerte"». *Ibid.*, p. 272. Un recuento sobre los antecedentes del principio de reserva de ley tributaria, en la Edad Media y en las monarquías absolutas, puede verse en: Acosta, Eugenio Simón, «El principio de legalidad y la seguridad jurídica en el ámbito tributario» en Mares Ruiz,

mentales, con especial énfasis y atención en el *derecho fundamental de propiedad*⁽⁶⁷⁾, por medio de su reconocimiento constitucional y el establecimiento de los sistemas propios de pesos y contrapesos en la configuración del Estado; de ahí que, al incidir naturalmente los tributos en la propiedad, esté siempre vigente la preocupación del liberalismo por la estructura y funcionamiento del *sistema tributario*⁽⁶⁸⁾.

Entre otras razones, y a propósito de la regulación y protección del derecho de propiedad, se encuentra la característica propuesta liberal en torno a la necesidad de una (verdadera, material) Constitución que, en sintonía con la dicción de la *Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano*, del 26 de agosto de 1789⁽⁶⁹⁾, cumpla simultáneamente con sus dos objetivos definitorios: por un lado, garantice los derechos fundamentales de los individuos (dentro de los cuales se encuentra el derecho de propiedad) y, por el otro, regule el principio de la separación o división de los poderes⁽⁷⁰⁾.

A la par del derecho de propiedad –como derecho fundamental–, y de las *libertades límite* (en tanto límites a la acción del gobernante en la sociedad política), por un lado, así como de las *libertades-oposición* (en tanto derechos a oponerse a las acciones y propuestas del gobernante), por el otro, lo cierto es que la doctrina liberal también encuentra en otros principios que definen la acción del gobernante, de las autoridades estatales, un necesario sustento, como es el caso de los elementales principios de *legalidad* y *reserva legal*; el primero para *limitar* la acción de los funcionarios a las facultades que expresamente les reconoce la ley y, el segundo, para *reservar* la regulación de ciertas materias a la ley, dentro de las cuales tiene especial lugar la votación de los tributos⁽⁷¹⁾.

Carla (Coord.), *Cuestiones actuales de Derecho Tributario. I Jornada de Derecho Tributario*, Palestra Editores, Lima, 2011, pp. 25 y ss. Otra reseña sobre el origen y desarrollo histórico de este principio, puede consultarse en: Fraga Pittaluga, Luis, *Principios constitucionales... cit.*, pp. 44-51.

(67) Para una caracterización del derecho de propiedad como un *derecho fundamental* y lo que ello implica, *vid.* Canova González, Antonio, Herrera Orellana, Luis Alfonso y Anzola Spadaro, Karina, *¿Expropiaciones o vías de hecho? (La degradación continuada del derecho fundamental de propiedad en la Venezuela actual)*, Fundación Estudios de Derecho Administrativo-Universidad Católica Andrés Bello, Caracas, 2009, pp. 17-36.

(68) Cf. Plazas Vega, Mauricio A., *El liberalismo... cit.*, p. 16.

(69) Artículo XVI de la Declaración: «Una sociedad en la que la garantía de los derechos no está asegurada, ni la separación de poderes definida, no tiene Constitución». Junto al citado artículo XVI, el resto del articulado de la Declaración evidencia su eminente corte *liberal*: artículo I (la libertad como condición innata del hombre); artículo II (la libertad, la propiedad, la seguridad y la resistencia a la opresión como derechos naturales e imprescriptibles del hombre); artículo IV (la libertad definida como la posibilidad de hacer todo aquello que no cause perjuicio a los demás y la expresa reserva legal en cuanto al establecimiento de sus límites); artículos X y XI (libertad de opinión y culto); artículo XVII (inviolabilidad del derecho de propiedad); por sólo mencionar los más evidentes.

(70) Cf. Plazas Vega, Mauricio A., *El liberalismo... cit.*, p. 18.

(71) Cf. *Ibid.*, pp. 17 y 18.

En efecto, y en lo que a la relación de la reserva de ley y a los tributos se refiere, es clara la importancia e influencia de la doctrina liberal para instrumentar la configuración de este elemental principio de la imposición, si se tiene en cuenta la franca oposición del liberalismo a cualquier manifestación de arbitrariedad o discrecionalidad estatal, dado que «[n]o pueden establecerse tributos sin mediar la voluntad de los asociados expresada directamente o a través de sus representantes»⁽⁷²⁾, esto es, a través de la ley en *sentido formal*⁽⁷³⁾, razón por la cual «[e]s difícil imaginar mayor despotismo que el que se genera cuando el gobierno de turno tiene acceso al poder tributario»⁽⁷⁴⁾. La tríada *libertad-propiedad-tributación* es evidente: es a través de la representación popular por medio del cuerpo colegiado que constituye el parlamento, que se erige la forma más inmediata de protección de los intereses y derechos fundamentales de los particulares, del individuo, por lo que no es posible *establecer* los tributos –en un Estado *liberal*– por la mera voluntad del Ejecutivo, quien sólo está facultado para *administrarlos*, sino que es necesario el voto favorable de los representantes del pueblo a través de la ley⁽⁷⁵⁾, a otro decir: *no taxation without representation*⁽⁷⁶⁾. De ahí que «[e]n las economías de mercado, cuyo fundamento esencial es la existencia de la propiedad privada, el establecimiento de tributos debe estar reservado a la ley»⁽⁷⁷⁾.

Y es precisamente por lo recién apuntado, que la creación de tributos por parte del Ejecutivo, como excepción al principio *nullum tributum sine lege*, ha sido siempre cuestionada por los regímenes no totalitarios –y apoyada, como es evidente, por los totalitarios– habida cuenta de que la representación popular es considerada como una garantía en sí de las libertades públicas, en lo general, y de la propiedad, en lo particular⁽⁷⁸⁾. No sin razón, se

(72) *Ibid.*, p. 272.

(73) «De todo lo dicho resulta que la satisfacción real del principio de la reserva legal en materia tributaria, reclama una **ley en sentido formal**, para que sean los representantes del Pueblo (el soberano), quienes tengan la facultad de dictar, reformar o derogar las leyes tributarias». (Resaltado nuestro). Fraga Pittaluga, Luis, *Principios constitucionales... cit.*, p. 66.

(74) *Ibid.*, p. 65

(75) Cf. Plazas Vega, Mauricio A., *El liberalismo... cit.*, p. 22.

(76) Conocida expresión acuñada, como explica Fraga, en la proclama independentista de las 13 Colonias Británicas en América, en la cual se estableció que *no se pagarían tributos sin representación*, importante conquista *liberal* que quedó plasmada en el artículo 1, sección 8, primer párrafo, de la Constitución Norteamericana de 1787 y se mantiene inalterada a la fecha: «Section 8. **The Congress shall have the power to lay and collect taxes, duties, imposts and excises**, to pay debts and provide for the common defense and general welfare of the United States; but all duties, imposts and excises shall be uniform throughout the United States». (Resaltado y subrayado nuestro). Cf. Fraga Pittaluga, Luis, *Principios constitucionales... cit.*, p. 47.

(77) Plazas Vega, Mauricio A., *El liberalismo... cit.*, p. 23.

(78) Cf. *Ibid.*, p. 281.

ha afirmado que «[l]a reserva de ley sólo tiene significado en el Estado liberal, donde la ley es la expresión de la voluntad popular»⁽⁷⁹⁾. En una palabra: *la autoimposición es libertad*.

En lo que respecta al fundamento *constitucional* en Venezuela del principio de legalidad (o reserva legal) de los tributos, el mismo se halla en los artículos 115, 133 y 317 de la Norma Fundamental, de acuerdo a los cuales:

Artículo 115 de la Constitución: «Se garantiza el derecho de propiedad. Toda persona tiene derecho al uso, goce, disfrute y disposición de sus bienes. **La propiedad estará sometida a las contribuciones, restricciones y obligaciones que establezca la ley** con fines de utilidad pública o de interés social. (...)». (Resaltado y subrayado nuestro).

Artículo 133 de la Constitución: «Toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante **el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley**». (Resaltado y subrayado nuestro).

Artículo 317 de la Constitución: «**No podrá cobrarse impuesto, tasa, ni contribución alguna que no estén establecidos en la ley**, ni concederse exenciones y rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por las leyes. (...)». (Resaltado y subrayado nuestro)⁽⁸⁰⁾.

(79) Acosta, Eugenio Simón, *op. cit.*, p. 34.

(80) Los antecedentes de estas normas en la historia constitucional venezolana, puede apreciarse en las siguientes disposiciones: (i) art. 21, Declaración de los Derechos del Pueblo de 1811; (ii) arts. 5, 71 y 166, Constitución Federal para los Estados de Venezuela de 1811; (iii) art. 15 (Título 1º) y art. 7 (Título 6º), Constitución Política de Venezuela de 1819; (iv) arts. 42; y 55, tercera parte, Constitución de 1821; (v) art. 87, numeral 2, Constitución del Estado de Venezuela de 1830; (vi) art. 38, numeral 3; y 96, numeral 3, Constitución de 1857; (vii) art. 64, numeral 2, Constitución de 1858; (viii) art. 14, numeral 2, Constitución de los Estados Unidos de Venezuela de 1864; (ix) art. 14, numeral 2, Constitución de los Estados Unidos de Venezuela de 1874; (x) art. 14, numeral 2, Constitución de los Estados Unidos de Venezuela de 1881; (xi) art. 14, numeral 2, Constitución de los Estados Unidos de Venezuela de 1891; (xii) arts. 14, numeral 2; y 44, numeral 2, Constitución de los Estados Unidos de Venezuela de 1893; (xiii) arts. 6, numeral 29; 17, numeral 2; y 54, numeral 2, Constitución de 1901; (xiv) arts. 7, numeral 28; 17, numeral 2; y 52, numeral 5, Constitución de 1904; (xv) arts. 12, numeral 28; 23, numeral 2; y 57, numeral 6, Constitución de 1909; (xvi) art. 16, numeral 2, Estatuto Constitucional Provisorio de los Estados Unidos de Venezuela de 1914; (xvii) arts. 19, numeral 28; 22, numeral 2; y 58, numeral 2, Constitución de los Estados Unidos de Venezuela de 1914; (xviii) arts. 19, numeral 28; 22, numeral 2; y 58, numeral 2, Constitución de los Estados Unidos de Venezuela de 1922; (xix) arts. 15, numeral 17; 32, numeral 2; y 78, numeral 1, Constitución de los Estados Unidos de Venezuela de 1925; (xx) arts. 15, numeral 17; 32, numeral 2; y 78, numeral 1, Constitución de los Estados Unidos de Venezuela de 1928; (xxi) arts. 15, numeral 17; 32, numeral 2; y 78, numeral 1, Constitución de los Estados Unidos de Venezuela de 1929; (xxii) arts. 15, numeral 17; 32, numeral 2; y 78, numeral 1, Constitución de los Estados Unidos de Venezuela de 1931; (xxiii) arts. 15, numeral 17; 32, numeral 2; y 77, numeral 1, Constitución de los Estados Unidos de Venezuela de 1936; (xiv) arts. 15, numeral 17; 32, numeral 2; y 78, numeral 1, Constitución de los Estados Unidos de Venezuela de 1945; (xxv) arts. 65; y 162, numeral 4, de la Constitución de los Estados Unidos de Venezuela de 1947; (xxvi) arts. 35, numeral 9; 60, numeral 15; 81, numeral 1; y 121, Constitución de 1953; y (xxvii) arts. 99; y 224, Constitución de 1961. Recopilación que efectuamos de la obra: Brewer-Carías, Allan R., *Las Constituciones de Venezuela*, tomos I y II, Academia de Ciencias Polí-

Por su parte, el Código Orgánico Tributario vigente, en su artículo 3 desarrolla a nivel *legal*⁽⁸¹⁾ este principio, en los términos siguientes:

Artículo 3 del Código Orgánico Tributario: «Sólo a las leyes corresponde regular con sujeción a las normas generales de este Código, las siguientes materias:// 1. Crear, modificar o suprimir tributos, definir el hecho imponible, fijar la alícuota del tributo, la base de su cálculo e indicar los sujetos pasivos del mismo.// 2. Otorgar exenciones y rebajas de impuesto.// 3. Autorizar al Poder Ejecutivo para conceder exoneraciones y otros beneficios o incentivos fiscales.// 4. Las demás materias que les sean remitidas por este Código. (...)// Parágrafo Segundo: En ningún caso se podrá delegar la definición y fijación de los elementos integradores del tributo así como las

ticas y Sociales, Serie Estudios, N° 71, 3.ª edición, Caracas, 2008. De la anterior recopilación, se evidencia que en *todas* las Constituciones de Venezuela –sin excepción– se ha regulado de manera expresa el principio *liberal* de reserva legal de los tributos. Por otra parte, disposiciones de similar tenor y, sin duda, inspiradoras de éstas, son apreciables en distintos cuerpos normativos a lo largo de la historia, entre los cuales vale destacar los siguientes: (i) «*Toda exacción de impuestos por o en beneficio de la Corona, so pretexto de la prerrogativa real, sin consentimiento del Parlamento, por un tiempo mayor o en forma distinta de aquella en que fue autorizada, es ilegal*». (Declaración de derechos –Bill of Rights–, Inglaterra, 13 de febrero de 1689); (ii) «*Los hombres (asociados) no podrán ser gravados con impuestos o privados de su propiedad para uso público sin su propio consentimiento o el de sus representantes*». (Declaración de derechos de Virginia, 12 de junio de 1776); (iii) «*No se podrá establecer, fijar, imponer o recaudar subsidio, carga, contribución, impuesto o derecho alguno, bajo ningún pretexto, sin el consentimiento del pueblo o de sus representantes reunidos en el cuerpo legislativo*». (Declaración de derechos de Massachusetts, 1780); (iv) «*Todos los ciudadanos tienen el derecho de comprobar, por sí mismos o por sus representantes, la necesidad de la contribución pública, de consentirla libremente, de vigilar su empleo y de determinar la cuota, la base, la recaudación y la duración*». (Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, Francia, 26 de agosto de 1789); (v) «*Ninguna contribución puede ser establecida sino por razón de utilidad general. Todos los ciudadanos tienen derecho a intervenir en el establecimiento de las contribuciones, a vigilar su empleo y a hacer que se rindan cuentas de las mismas*». (Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, Francia, 24 de junio de 1793); (vi) «*Todos los ciudadanos, sin distinción, contribuirán a las cargas públicas en proporción a sus haberes y conforme a la ley*». (Constitución de Weimar, Alemania, 14 de agosto de 1919); (vii) «*Solo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley*». (Constitución española, 29 de diciembre de 1978); (viii) «*Ninguna contribución puede establecerse sino por la utilidad general, y por lo mismo, todo ciudadano tiene derecho de concurrir a su establecimiento y a que se le dé noticias de su inversión.// Todos los ciudadanos tienen igual derecho a concurrir directa o indirectamente a la formación de la ley y al nombramiento de sus representantes*». (Constitución del Estado de Cundinamarca, Santa Fé, 4 de abril de 1811); y (ix) «*En tiempo de paz solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos municipales podrán imponer contribuciones*». (Acto legislativo número tres reformativo de la Constitución Política de Colombia, Asamblea Nacional de Colombia, 31 de Octubre de 1910). Al respecto, *vid.* Plazas Vega, Mauricio A., *El liberalismo...* *cit.*, pp. 270-272.

- (81) Al igual que lo hacen el artículo 163 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal (publicada en Gaceta Oficial N° 6.015 Extraordinario, 28 de diciembre de 2010): «**No podrá cobrarse impuesto, tasa, ni contribución municipal alguna que no esté establecido en ordenanza.** Las ordenanzas que regulen los tributos municipales deberán contener:// 1. La determinación del hecho imponible y de los sujetos pasivos.// 2. La base imponible, los tipos o alícuotas de gravamen o las cuotas exigibles, así como los demás elementos que determinan la cuantía de la deuda tributaria.// 3. Los plazos y forma de la declaración de ingresos o del hecho imponible.// 4. El régimen de infracciones y sanciones. Las multas por infracciones tributarias no podrán exceder en cuantía a aquéllas que contemple el Código Orgánico

demás materias señaladas como de reserva legal por este artículo, sin perjuicio de las disposiciones contenidas en el Parágrafo Tercero de este artículo. No obstante, cuando se trate de impuestos generales o específicos al consumo, a la producción, a las ventas o al valor agregado, así como cuando se trate de tasas o de contribuciones especiales, la ley creadora del tributo correspondiente podrá autorizar para que anualmente en la Ley de Presupuesto, se proceda a fijar la alícuota del impuesto entre el límite inferior y el máximo que en ella se establezca»⁽⁸²⁾. (Resaltado y subrayado nuestro).

Los citados artículos 115, 133 y 317 de la Constitución, 3 del Código Orgánico Tributario, 163 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal, 88 de la Ley Orgánica de la Administración Pública y 10 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos representan, como se observa, las *bases liberales* del ordenamiento tributario venezolano, estableciéndose en el artículo 3 del Código Orgánico Tributario una expresa prohibición *general* de delegación –con la excepción que regula–, comprensiva, por tal razón, de cualquier delegación al Ejecutivo para establecer los elementos constitutivos del tributo, residiendo como regla general el *poder tributario* en el órgano legislativo de manera *cerrada* –el principio de legalidad tributaria en nuestro ordenamiento es, en efecto, *cerrado*, no puede ser relajado– y, con ello, convirtiéndose la reserva legal tributaria en un control político de la acción gubernamental⁽⁸³⁾. La importancia de este principio, se evidencia en opiniones como la de Fraga, para quien el mismo representa «[l]a conquista más grande

Tributario.// 5. Las fechas de su aprobación y el comienzo de su vigencia.// 6. Las demás particularidades que señalen las leyes nacionales y estatales que transfieran tributos.// Los impuestos, tasas y contribuciones especiales no podrán tener como base imponible el monto a pagar por concepto de otro tributo». (Resaltado y subrayado nuestro); el artículo 88 de la Ley Orgánica de la Administración Pública (publicada en Gaceta Oficial Nº 5.890 Extraordinario, 31 de julio de 2008): «El ejercicio de la potestad reglamentaria corresponde a la Presidenta o Presidente de la República, en Consejo de Ministros, de conformidad con la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela y la ley.// **Los reglamentos no podrán regular materias objeto de reserva de ley**, ni infringir normas con dicho rango. Además, sin perjuicio de su función de desarrollo o colaboración con respecto a la ley, **no podrán tipificar delitos, faltas o infracciones administrativas, establecer penas o sanciones, así como tributos, cánones u otras cargas o prestaciones personales o patrimoniales de carácter público**». (Resaltado y subrayado nuestro); y el artículo 10 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos (publicada en Gaceta Oficial Nº 2.818 Extraordinario, 1º de julio de 1981): «**Ningún acto administrativo podrá crear sanciones, ni modificar las que hubieran sido establecidas en las leyes, crear impuestos u otras contribuciones de derecho público**, salvo dentro de los límites determinados por la ley». (Resaltado y subrayado nuestro).

(82) Así como lo reguló el Código Orgánico Tributario de 1982 (publicado en Gaceta Oficial Nº 2.992 Extraordinario, 3 de agosto de 1982) en su artículo 4; y sus reformas de 1992 (publicada en Gaceta Oficial Nº 4.466 Extraordinario, 11 de septiembre de 1992), y 1994 (publicada en Gaceta Oficial Nº 4.727 Extraordinario, 27 de mayo de 1994), en el mismo artículo.

(83) Cf. Acosta, Eugenio Simón, *op. cit.*, p. 36.

del Derecho tributario frente a cualquier intento del Estado de usar el poder exactor como instrumento de gobierno»⁽⁸⁴⁾.

Lo expuesto permite afirmar, que el principio de reserva de ley es una garantía en sí mismo de los derechos fundamentales del individuo y, particularmente en lo que a los tributos se refiere, constituye una garantía esencial del derecho de propiedad⁽⁸⁵⁾, por un lado, y un freno al Estado intervencionista (y a la rama ejecutiva del poder), por el otro; de ahí que sea necesario defender de manera irrestricta, contra viento y marea, los elementales *no taxation without representation* y *nullum tributum sine lege*, si se cree en –y respeta verdaderamente, claro está– la *Libertad*.

V. El sistema tributario y la tendencia actual de la parafiscalidad

En esta sección nos ocuparemos de: (i) hacer una importante precisión sobre la idea de *sistema* tributario y sus diferencias con un *régimen* tributario; (ii) presentar una explicación sobre la ambigua noción de parafiscalidad; y (iii) denunciar los fenómenos presentes en la tendencia actual de la parafiscalidad, que se ha venido afianzando cada vez más a través de las patologías consistentes en la hipertrofia normativa, la «neolengua tributaria», y la deslegalización y descodificación del Derecho tributario. Entremos en materia.

1. Sistema tributario vs. régimen tributario. Una importante precisión

Para Plazas Vega un sistema consiste en «[u]n conjunto coordinado e interdependiente de partes que conforman un todo cuyos lineamientos generales dan sentido a cada uno de sus componentes»⁽⁸⁶⁾, de tal forma que la idea de sistema nos aproxima a un panel de control donde todo está *interconectado*, cada elemento tiene una *función propia* que no interfiere con las demás y, todos los elementos cobran sentido e importancia en la medida que coadyuvan a un fin determinado.

Llevándolo al campo de la tributación, el *sistema fiscal*⁽⁸⁷⁾ se define como el conjunto de relaciones básicas y de instituciones de carácter jurídico y económico, que supedita-

(84) Fraga Pittaluga, Luis, *Principios constitucionales... cit.*, p. 41.

(85) Cf. Plazas Vega, Mauricio A., *El liberalismo... cit.*, pp. 124 y 125.

(86) Plazas Vega, Mauricio A., *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario*, tomo II, Editorial Temis, 2.ª edición, Bogotá, 2005, p. 397.

(87) Sistema fiscal y sistema tributario, constituyen el género-especie del mejor gobierno de la hacienda pública. Ello se refleja en el Texto Constitucional en su Título VI «Del Sistema Socioeconómico», continente del Capítulo II «Del Régimen Fiscal y Monetario», así como de la Sección Segunda «Del Sistema Tributario». El conjunto anterior integra un sistema que establece el régimen económico de los ingresos fiscales del Estado, debiendo tratarse, en consecuencia, de un conjunto ordenado de acuerdo a una serie de principios y reglas que la dogmática financiera ha ido consolidando a lo largo del tiempo.

das a la consecución de objetivos, caracterizan con un cierto grado de permanencia la organización y el funcionamiento de la actividad financiera del sector público de un país o un conjunto de ellos, afectando ingresos y gastos públicos, y el patrimonio de los particulares.

Por lo tanto, el sistema fiscal se rige por los *principios generales de la imposición*, que son, en definitiva, los preceptos, directrices u orientaciones fundamentales del ordenamiento jurídico tributario o *sistema tributario*, como creación jurídica. Entre sus principios⁽⁸⁸⁾, destaca el correspondiente al *crecimiento económico estable*, que comporta el respeto a las más elementales garantías liberales del ciudadano, postulado que encierra los principios de evitación del dirigismo fiscal (o neutralidad), para preservar la competencia económica y la libertad, la suficiencia de la imposición y su capacidad de adaptación económica, flexibilidad activa y pasiva del sistema de los tributos y el incentivo al desarrollo⁽⁸⁹⁾.

Ahora bien, precisada la noción del sistema fiscal, el *sistema tributario* es, desde la perspectiva orgánica y formal, según enseña Casado Hidalgo:

«[L]a organización legal, administrativa y técnica que el Estado crea y armoniza con la finalidad de ejercer de una manera eficaz el poder tributario que soberanamente le corresponde. (...) [H]ay que sostener que esa organización, como reflejo o consecuencia de un ejercicio de poder público, **no es en modo alguno discrecional sino reglada tanto en sus aspectos básicos como adjetivos**, por normas de derecho cuya jerarquía a su vez depende del mandato constitucional»⁽⁹⁰⁾. (Resaltado nuestro).

Los principios tributarios se sitúan tanto en la Constitución cuanto en el Código Orgánico Tributario, siendo éstos los cuerpos normativos que condicionan al legislador «[a]l señalarle el contenido necesario de la Ley creadora del tributo, a la par que faculta o autoriza al Ejecutivo para organizar aspectos que en su condición de administrador de la Hacienda Pública le corresponden»⁽⁹¹⁾.

Entonces, el sistema tributario desde una óptica racional consiste en el conjunto de gravámenes legalmente creados, que deben considerar los fines previstos y trazados por el constituyente y cuyo tratamiento técnico debe responder a tales imperativos constitu-

(88) En general, sobre los principios tributarios, *vid.* Neumark, Fritz, *Principios de la Imposición*, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Economía y Hacienda, 2.ª edición, Madrid, 1994, pp. 81-232.

(89) *Vid. Ibid.*, pp. 331-354.

(90) Casado Hidalgo, Luis R., *Temas de Hacienda Pública*, Ediciones de la Contraloría, Caracas, 1978, p. 395.

(91) *Idem.*

cionales. En definitiva, el sistema tributario como creación jurídica, instrumento o resultante de Derecho positivo con referencia a un país determinado, debe considerar la gama de tributos en su conjunto tomando en consideración el nexo entre ellos y las incidencias de diverso orden que puedan causar en la organización política, macro y microeconómica, a la cual corresponden⁽⁹²⁾. Lo anterior implica «[m]ás bien cierta armonía de los diferentes impuestos entre sí con el sistema económico dominante y con los objetivos de la imposición fiscal o no fiscal»⁽⁹³⁾.

Ahora bien, el sistema tributario como sistema de incidencia sobre el contribuyente está llamado a considerar tanto *los fines fiscales* como *extrafiscales* que los tributos como instrumento están destinados a financiar, de ahí la idea de integralidad del sistema, pues este tendrá vigencia y aplicación siempre que exista el fenómeno de la tributación.

Como es sabido, los principios del sistema tributario están establecidos, entre otros, en los artículos 316⁽⁹⁴⁾ y el ya citado 317 de la Carta Magna, postulados que contemplan no sólo las garantías *explicitas* sino además las *implícitas* del mencionado sistema. Por su parte, la *integralidad del sistema* no sólo se manifiesta en un conjunto sistematizado de *gravámenes*, sino también integra una serie de elementos y *relaciones institucionales* que son los que le permiten materializar y dar cumplimiento efectivo a sus cometidos, de allí que la creación de nuevos tributos como los *parafiscales* están igualmente sometidos al *sistema tributario*.

De lo anterior se evidencia que «[l]a simple yuxtaposición de los impuestos vigentes no compone por sí sola un conjunto ordenado y lógico, es decir, un sistema tributario...»⁽⁹⁵⁾, por el contrario, describe un fenómeno fáctico consecuencia de una pseudo-política fiscal que en nada considera los principios que ordenan las reglas de la hacienda pública, tanto menos, los propios del Derecho tributario, como pieza fundamental del orden fiscal de un país. Dicho paradójico fenómeno de «antisistemática del sistema tributario», logra que los distintos tributos se entorpezcan negativamente en sus efectos o que se anulen el uno al otro en vez de complementarse o compensar sus efectos en el sentido que los

(92) «Para que exista un verdadero sistema tributario es necesario, sin duda alguna, un vínculo lógico entre los diversos impuestos, una conciencia clara de los objetivos fiscales y extrafiscales que los impuestos están llamados a alcanzar». Schmölders citado en *ibid.*, p. 396.

(93) Schmölders citado en Wefte H., Carlos E. «Armonización, sistema tributario e ilícitos tributarios» en Castillo Carvajal, Juan Carlos (Coord.), *X Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*, tomo II-Armonización Tributaria, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2011, p. 335.

(94) Artículo 316 de la Constitución: «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, y se sustentará para ello en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos».

(95) Schmölders citado en Ruan Santos, Gabriel, *El impacto institucional de las exacciones parafiscales*, Ediciones Liber, trabajo monográfico 1, Caracas, 2008, pp. 12 y 13.

principios constitucionales sobre tributación exigen⁽⁹⁶⁾. Debe tenerse presente que «[l]os impuestos ciertamente son necesarios»⁽⁹⁷⁾, pero «[l]a política fiscal discriminatoria (...) [entiéndase, *seleccionando excluyendo*, como ocurre en la parafiscalidad] dista mucho de ser un verdadero sistema impositivo»⁽⁹⁸⁾. (Corchetes nuestros).

Es así como el *tsunami* de normas y leyes con incidencia tributaria es lo que se conoce como «régimen tributario». Hemos indicado que el régimen tributario se entiende como un fenómeno fáctico, pues a pesar de tener una raigambre normativa y legal, la inobservancia de los principios constitucionales que rigen la configuración del fenómeno de incidencia lo ubica, al menos, al margen de la constitucionalidad y, por ende, hace de los tributos que lo integran un conjunto de normas susceptibles de abolición sistémica.

De allí que el conjunto de tributos que componen un régimen tributario aun cuando puedan responder a una realidad política⁽⁹⁹⁾, a un tiempo y espacio determinado, sino están alineados como creación jurídica con el modelo económico, con el elemento teleológico y con los principios de imposición plasmados en la Constitución, no podrá ostentar como adjetivo —que califique su idoneidad para la obtención racional de los ingresos provenientes de los tributos— la voz *sistema*.

Decir que el sistema tributario venezolano es de corte *liberal*, no resulta superficial, pues tiene sus cimientos en los postulados que nos enseña Smith, padre del liberalismo económico, donde «[u]n “buen sistema tributario” debe reunir las siguientes características. En primer lugar, los ciudadanos deben aportar al Estado en función de sus posibilidades [capacidad contributiva]. Segundo, los impuestos deben ser fijos y no arbitrarios [la fijeza de los tributos se refiere no sólo al mantenimiento de las alícuotas, sino además a la no creación de nuevas categorías tributarias; por otra parte, la no arbitrariedad se refiere al principio de legalidad]. Tercero, se deben cobrar tributos en las épocas más favorables para el contribuyente. Finalmente, se debe evitar que los agentes económicos se beneficien del impuesto y, por tanto, debe existir eficiencia en el recaudo»⁽¹⁰⁰⁾. Smith es-

(96) Al respecto, es importante traer a colación las palabras de Schmölders, cuando al referirse al conjunto de impuestos vigentes, indica que: «[l]a totalidad de los impuestos vigentes de un país, uno al lado del otro, no es siempre a la vez [o no puede ser] un ‘conjunto’ o ‘sistema’ razonable y eficaz; según Adolph Wagner, la expresión sistema impositivo resulta un eufemismo muy inadecuado para el ‘caos de tributos’ que vemos en la realidad». (Corchetes del autor), citado en Weffe H, Carlos, *op. cit.*, p. 335.

(97) Von Mises, Ludwig, *La acción humana. Tratado de economía*, Unión Editorial, Madrid, 2011, p. 950.

(98) *Idem*.

(99) Por ejemplo, bajo la pretensión de la instauración de un «sistema tributario socialista», no alineado con los postulados constitucionales *liberales* que rigen al sistema tributario venezolano.

(100) Smith, Adam *La Riqueza de las Naciones*, 1776, pp. 746 y 747, parafraseado en Lozano Rodríguez, Eleonora y Hofstetter Gascón, Marcel, «Tributación y pensamiento económico» en Plazas Vega, Mauricio A. (Coord.), *Del Derecho de la Hacienda Pública al Derecho Tributario. Estudios en honor a Andrea Amatucci*, Vol. II, Editorial Temis, Bogotá, 2011, p. 203.

tablece una conexión entre justicia y eficiencia, como mayor recaudo, cuando manifiesta que «una distribución más equitativa de la carga fiscal genera más ingresos»⁽¹⁰¹⁾, lo cual tiene total sentido desde la óptica liberal, pues la presión fiscal equitativa, implica la libertad económica del contribuyente para emprender nuevas inversiones en pro del crecimiento de su fuente de ingresos o bien la expansión de más y nuevas fuentes.

Es así como los postulados de Smith, se encuentran establecidos en los principios que informan el sistema tributario venezolano, de acuerdo con los principios tanto explícitos establecidos en la sistemática constitucional como los implícitos. Es así como el principio de capacidad contributiva resulta, sin duda, pivote fundamental del Estado *liberal*⁽¹⁰²⁾.

Abonando a la idea de fijeza de los tributos, Ricardo⁽¹⁰³⁾ afirma que la «inestabilidad» de los tributos puede generar comportamientos especulativos, por ende la estabilidad de los tributos comprende el principio constitucional de *equilibrio fiscal*, establecido en el artículo 311 de la Norma Fundamental, de acuerdo al cual:

«La gestión fiscal estará regida y será ejecutada con base en principios de eficiencia, solvencia, transparencia, responsabilidad y **equilibrio fiscal**. Esta se equilibrará en el marco plurianual del presupuesto, de manera que los ingresos ordinarios deben ser suficientes para cubrir los gastos ordinarios». (Resaltado nuestro).

En la misma corriente de pensamiento, y abonando sobre las ideas del pensamiento *liberal* con clara raigambre constitucional, los esposos Musgrave establecen como objetivos de todo sistema tributario, los siguientes:

«1. El recaudo debe ser adecuado.// 2. La distribución de la carga tributaria debe ser equitativa. Cada uno debería estar obligado a pagar justamente su parte.// 3. Lo importante es no solo el punto de impacto al que el impuesto aplica, sino a su punto de aplicación final.// 4. Se deberían elegir impuestos de forma que resultara mínima la interferencia con las decisiones económicas en unos mercados en otro caso eficiente.// 5. La estructura tributaria debería facilitar el uso de la política fiscal para los objetivos de estabilización y crecimiento.// 6. El sistema fiscal debería permitir una administración justa y no arbitraria y debería ser comprensible para el contribuyente.//

(101) Smith, Adam, *op. cit.*, p. 795, citado en *idem*.

(102) Smith estableció esta primera regla en su célebre obra *La riqueza de las naciones*, en la que combina los enfoques del beneficio y de la capacidad de pago, al establecer que: «[l]os súbditos de cualquier Estado deberán contribuir al sostén del gobierno en una proporción tan cercana como sea posible a sus respectivas capacidades; es decir, en proporción a los ingresos que respectivamente disfrutan bajo la protección del Estado». Smith, Adam, *op. cit.*, p. 310, citado en *idem*.

(103) Cf. Ricardo, David, *Principios de economía política y tributación*, 1817, pp. 208 y 238, citado en *idem*.

7. Los costes de administración y cumplimiento deberían ser lo más bajo posible de manera que resulte compatible con el resto de los objetivos de manera que resulte compatible con el resto de los objetivos»⁽¹⁰⁴⁾.

No nos cabe duda que el sistema constitucional tributario está cimentado sobre los postulados del liberalismo que apunta, como bien lo sugiere su fonética, al *libre* desenvolviendo del individuo en su esfera personal de decisiones, según sus necesidades y proyecciones –claro está–, en la medida en que los postulados liberales sean respetados por los llamados a construir el andamiaje normativo y legal del sistema, conforme a la Constitución⁽¹⁰⁵⁾.

2. ¿En qué consiste la parafiscalidad?

En primer lugar, debemos precisar las características generales de lo que debe entenderse como *parafiscalidad* o, «al margen» de la fiscalidad, lo que no puede implicar, bajo cualquier supuesto, *al margen del sistema tributario*, precisamente por tratarse de *tributos*⁽¹⁰⁶⁾. Para ello, debemos diferenciar entre los tributos *fiscales* de los tributos *no fiscales*.

Los primeros, esto es, los *tributos fiscales*, son los creados por el Estado por medio de una ley cuya gestión o, al menos su dirección y control, está encomendada a los órganos

(104) Musgrave, Richard A. y Musgrave, Peggy B., *Hacienda Pública. Teoría y Práctica. Apéndice. Hacienda Pública Aplicada: El caso de España*, McGraw-Hill, Madrid, 1992, p. 262, citados en *ibid.*, pp. 203 y 204.

(105) A propósito del ideal político que propugna el Estado venezolano, conviene señalar que en los sistemas socialistas los tributos tienen un impacto directo en los comportamientos económicos, y ello es un objetivo deliberado del legislador. Así lo señala Plazas Vega, quien además explica que: «En los regímenes de economía planificada, la "neutralidad" no es condición del sistema fiscal y, por el contrario, se presenta en la teoría y en la práctica como inconveniente, pues los fines de la tributación no son primordialmente financieros, como ocurre con las economías de mercado, sino de planeación económica y cumplimiento de metas políticas. Esta es la razón por la cual los países de metas colectivas consagran muy numerosos y casuistas impuestos sobre el consumo. No se descarta una función financiera inevitable, si se tiene en cuenta que no hay en la práctica régimen alguno en el que pueda decirse que no hay *sector privado*; pero tal objetivo es secundario, en relación con los objetivos previstos en el plan.// Son sistemas fiscales al servicio de la planificación socialista. (...) Son medios muy eficaces para incentivar o desestimular actividades económicas y consumos, naturalmente en los términos de los planes del Estado y, como tales, contribuyen a diseñar los voluminosos planes económicos y sus consecuencias». (Cursivas del autor). Plazas Vega, Mauricio A., *Derecho de la Hacienda... cit.*, p. 410. Así, la referencia a los sistemas fiscales socialistas supone la consagración constitucional de sus postulados, principios y lineamientos, que no es el caso venezolano. De otro modo, la aplicación *fáctica* de un sistema fiscal socialista al margen un sistema fiscal liberal *constitucionalmente consagrado* , no es más que un régimen tributario que viola los designios de la voluntad popular, establecidos en la Constitución a través del constituyente.

(106) En la medida que «[c]onsiste en una obligación de realizar una prestación pecuniaria a favor de un ente público para subvenir a las necesidades de este, que la ley hace nacer directamente de la realización de ciertos hechos que ella misma establece», definición clásica de tributo expuesta por Gianinni, según Sainz de Bujanda, Fernando, *Lecciones de derecho financiero*, Servicio de Publicaciones de la Universidad Complutense de Madrid, 10.ª edición, Madrid, 1993, p. 172; o como lo ha precisado la jurisprudencia

de la Administración financiera, que, normalmente, tiene atribuida esta tarea y cuyo producto se integra en los presupuestos generales del Estado para financiar el gasto público en general. Un tributo fiscal es un tributo que sigue su creación, vida y destino en el régimen jurídico normal y típico de los tributos, siguiendo los principios generales de la tributación aceptados por el ordenamiento⁽¹⁰⁷⁾.

Los segundos, los *tributos no fiscales*, son los que no responden al anterior esquema: pueden gestionarse fuera de la órbita de la Administración financiera, no se integran en los presupuestos generales del Estado y se destinan a cubrir un gasto determinado, lo que supone la existencia de un circuito ingreso-gasto público distinto, paralelo, al circuito típico y normal de los ingresos y gastos del Estado. Y así, frente a la fiscalidad estatal, representada básicamente por los tributos típicos y normales, podemos hablar de una parafiscalidad compuesta por tributos que no siguen el régimen jurídico típico y normal de los tributos estatales⁽¹⁰⁸⁾. Sin duda, una *anormalidad*.

De tal forma que, para aproximarse a la noción de parafiscalidad, se precisa tener en cuenta su relación con los demás tributos. De este modo, se observa que: (i) participan, al igual que los impuestos, tasas y contribuciones especiales, de naturaleza tributaria y, de allí, su incidencia sobre las economías particulares; (ii) sus ingresos no están sometidos al principio de no afectación –unidad del Tesoro Nacional– que rige para los impuestos, sino que por el contrario, dichos ingresos parafiscales están afectados a determinados gastos; y (iii) los ingresos parafiscales no tienen figuración específica en el presupuesto del Estado, yendo dichos ingresos a cajas separadas, en virtud de su afectación⁽¹⁰⁹⁾.

Para Gómez, es posible afirmar que los ingresos parafiscales son tributos que participan de la naturaleza de los impuestos y de las tasas, por: (i) su incidencia económica sobre el contribuyente; y (ii) por su obligatoriedad; pero que no tienen figura específica en el presupuesto del Estado estando afectados a *gastos determinados*, que se especifican

cia –sobre el concepto de tributo–, consiste en una «[p]restación en dinero que la Administración exige en virtud de una Ley, para cubrir los gastos que demanda el cumplimiento de sus fines». Sentencia del 26 de julio de 2006, Tribunal Supremo de Justicia en Sala Político-Administrativa, caso *Inversiones Mukaren, C.A., vs. Consejo Nacional de la Vivienda*, en www.tsj.gov.ve/decisiones/spa/julio01928-270706-0823.htm, 29 de enero de 2013.

(107) Cf. Ferreiro Lapatza, José Juan, *Curso de Derecho financiero español*, Marcial Pons, 18.^a edición, Madrid, 1996, p. 312.

(108) Cf. *Idem*.

(109) Cf. Gómez Mantellini, Jorge, *Derecho y legislación fiscal. Especial referencia a la legislación venezolana (estudio crítico)*, Ediciones de la Gobernación del Distrito Federal, 3.^a edición, Caracas, 1975, p. 102.

por la disposición legal que los ha creado, vale decir, que en este aspecto la parafiscalidad vendría a derogar la *no afectación tributaria*, principio que rige a los impuestos⁽¹¹⁰⁾.

Ahora bien, la parafiscalidad —como veremos más adelante— vislumbra dos propósitos no siempre concurrentes: (i) por una parte, la financiación del ente público para sufragar un gasto dirigido a un «fin» de orden social y, por la otra, (ii) el fin meramente dirigista o extrafiscal que pretende alcanzar. En este sentido, insertado en las características anteriores la renta parafiscal es «[u]na prestación de *iure imperii*, de creación legal, que han de sufragar quienes integran un determinado grupo o sector, como instrumento estatal de intervención encaminado a que se ejecute una actividad, o un conjunto de actividades, que si bien beneficia(n) de manera inmediata a ese determinado grupo o sector interesa(n) a toda la colectividad»⁽¹¹¹⁾.

La parafiscalidad como fenómeno —y decimos fenómeno, pues aun cuando estos tributos son ubicados en la dogmática como tasas para algunos o contribuciones especiales para otros, a los fines de poder clasificarlos en un orden reglado de tributación— se trata de un orden de exacción que hace vida de manera *paralela* o *al margen*, no sólo del Fisco, sino también de muchos de los principios de incidencia, por ello la parafiscalidad resulta en una noción en esencia *negativa*⁽¹¹²⁾.

Por otro lado, los ingresos parafiscales no son proporcionales a la capacidad contributiva del obligado, dado que su causa se mide por la importancia de la actividad a cuyo mantenimiento y fin se destinan, y desde el punto de vista de las contraprestaciones no hay paridad alguna entre el servicio que se presta y el monto de lo que percibe⁽¹¹³⁾. De allí que la parafiscalidad haya sido entendida históricamente como una anomalía que debe ser reducida por sus efectos perjudiciales⁽¹¹⁴⁾, al considerarse que:

«[L]os tributos parafiscales representan una grave quiebra del Estado de Derecho donde quiera que los mismos existan. De una parte, porque suponen una clara vulneración de los *principios tributarios* tradicionales, quebrando, además, todos los *principios presupuestarios clásicos*: universalidad, no afectación, unidad de la caja. De otra, porque quiebra también el principio de *seguridad jurídica*, toda vez que el ciudadano se ve obligado a pagar unos tri-

(110) Cf. *Idem*.

(111) Plaza Vega, Mauricio A., *Derecho de la Hacienda... cit.*, p. 159.

(112) Cf. Hoyos Jiménez, Catalina, «Tributos vinculados y parafiscalidad» en García Novoa, César y Hoyos Jiménez, Catalina (Coord.), *El Tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI*, tomo I, Marcial Pons, Buenos Aires, 2008, p. 815. En similar sentido, *vid.* Ferreiro Lapatza, José Juan, *Curso de Derecho... cit.*, p. 313.

(113) Cf. Gómez Mantellini, Jorge, *op. cit.*, p. 104.

(114) Cf. Hoyos Jiménez, Catalina, *op. cit.*, p. 815.

butos, sin que disponga de los medios de reacción que son admisibles contra cualquier acto administrativo de liquidación tributaria»⁽¹¹⁵⁾. (Cursivas de los autores).

No obstante, pese a la claridad con que la dogmática precisa las características generales de la parafiscalidad, ésta entraña bastante ambigüedad en su estructuración, pues como lo indica Giuliani Founrouge «[e]l propio concepto de lo parafiscal es impreciso y se refiere a contribuciones de *heterogéneo contenido*; en algunos países sólo incluye aportes a entes públicos no estatales, en otros también pueden serlo para órganos del Estado, con o sin autarquía; en ciertos casos se identifica con las contribuciones de seguridad social y a favor de entes profesionales en tanto que otras veces las excluye ... *Todo ello refirma (sic) la idea de que lo parafiscal no responde a un concepto preciso, apto para generar un tipo independiente de finanzas públicas*»⁽¹¹⁶⁾ (cursivas del texto citado), de tal forma que no pudiendo constituirse en un tipo independiente de finanzas públicas, resulta necesario que las exacciones parafiscales se comprendan como tributos en el sistema tributario, más allá del instrumento utilizado para su manifestación.

Así, y siguiendo el estudio sobre el tema hace Hoyos⁽¹¹⁷⁾, la dogmática utiliza la categoría parafiscal en muchos sentidos. Algunos le niegan su naturaleza tributaria⁽¹¹⁸⁾; otros,

(115) Queralt, Juan M., Casado Ollero, Gabriel, Tejerizo López, José M., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, 14.ª edición, Madrid, 2003, p. 99.

(116) Giuliani Founrouge, Carlos M., *Derecho Financiero*, Vol. II, Depalma, 7.ª edición, Buenos Aires, 2001, p. 1112, citado en Hoyos Jiménez, Catalina, *op. cit.*, p. 816

(117) Cf. *Idem*.

(118) «[E]ntre ellos figura Albiñana. De otro lado, S. F. de la Garza, al referirse a la parafiscalidad en el Programa Conjunto de Tributación de la OEA cuando expone: "La nueva clasificación del Programa Conjunto de Tributación de la Organización de Estados Americanos (CLASIT) observa la clasificación tripartita de los tributos (impuestos, tasas y contribuciones especiales), recogiendo las definiciones del modelo CTAL, pero, según indica Valdés Costa, "excluye de la misma, tal vez por influencia del Derecho brasileño, a las contribuciones de seguridad social. Estas aparecen incluidas dentro de un segundo grupo de ingresos que denominan "paratributarios" conjuntamente con los recargos y retenciones cambiarios, los monopolios fiscales y los empréstitos forzosos. Niega así carácter tributario a todas las contribuciones de seguridad social, incluso las estatales, pues por ingresos paratributarios entiende "los derivados de las prestaciones en dinero exigidas por el Estado, que por sus características jurídicas, no se consideran tributos, pero que tienen los mismos efectos económicos que éstos". (S. F. de la Garza, *Derecho financiero mexicano*, México, Porrúa, 1986, p. 358). Finalmente, Morselli niega su naturaleza tributaria, bajo el argumento según el cual el tributo tiene carácter por esencia político, mientras que la parafiscalidad obedece a exigencias económico-sociales (H. B. Villegas, *Curso de finanzas, Derecho financiero y tributario*, 4.ª ed., t. I, Depalma, p. 112)». Hoyos Jiménez, Catalina, *op. cit.*, p. 816. Por otra parte, Plazas Vega también niega la naturaleza tributaria de la parafiscalidad, al indicar que «[l]a parafiscalidad, entendida como prestación destinada a nutrir un fondo, denominado parafiscal, que pertenece a un sector económico, social, profesional, o general parafiscal con cargo al cual se desarrollan actividades en beneficio de ese mismo sector, no entraña realmente una prestación tributaria. Supone una obligación legalmente establecida e impuesta por el Estado a los integrantes del sector que se trate, en ejercicio de su poder de imperio, pero no es una prestación tributaria porque ni actual ni eventualmente y ni directa ni indirectamente reporta al Estado recursos para financiar el cumplimiento de las funciones públicas». Pla-

aceptando tal caracterización, sostienen que su concepto obedece a las tasas⁽¹¹⁹⁾, a las contribuciones especiales⁽¹²⁰⁾ e, incluso, a los impuestos⁽¹²¹⁾. Finalmente, hay quienes sostienen que la parafiscalidad debe ser entendida como una categoría autónoma⁽¹²²⁾.

Para nosotros, las manifestaciones de parafiscalidad son sin duda tributarias, y su afectación en la esfera patrimonial del contribuyente dependerá del instrumento fiscal que utilice el Estado para encubrir su poder de exacción –ello, en un intento por estar al margen del sistema tributario y poder aislarse de los límites a la imposición que exige dicho sistema, como más adelante se desarrollará–, es decir, resulta concebible que la parafiscalidad se pueda manifestar en las tres modalidades clásicas de tributos, habilitándose la posibilidad de que existan, en este sentido: (i) *impuestos parafiscales*; (ii) *tasas parafiscales*; y (iii) *contribuciones especiales parafiscales*. La diferenciación hecha, siguiendo a Atencio, resulta de importancia vital para poder comprender los distintos casos de doble y pluritributación interna, ante el cúmulo existente en el ordena-

zas Vega, Mauricio A., *Derecho de la Hacienda... cit.*, pp. 161 y 162. En Venezuela, en un primer momento Castillo rechazó el carácter tributario de estas exacciones, al analizar el aporte establecido en la Ley Orgánica de Ciencia Tecnología e Innovación, originalmente caracterizándolo como una «obligación legal de contenido pecuniario afectadas a un fin específico» u «obligación legal de contenido no tributario», no obstante haber cambiado su criterio posteriormente. Al respecto, *vid.* Castillo Carvajal, Juan C., «Los aportes de la Ley orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación. ¿Obligaciones legales no tributarias o tributos atípicos?» en Wefte H. Carlos E., (Coord.), *VIII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario. Tributación Municipal y Exacciones Parafiscales*, Fondo Editorial AVDT, Obras Colectivas, Caracas, 2006, pp. 531-552; y Aguerrevere Yanes, Ricardo y Castillo Carvajal, Juan C., «Particularidades respecto del cumplimiento de la obligación de efectuar aportes e inversiones en ciencia y tecnología» en de Valera, Irene, (Coord.), *Comentarios sobre la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación (LOCTI)*, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Serie Eventos, N° 26, Caracas, 2008, pp. 183-207.

- (119) *Id.* Pedrosa Cuiñas, Francisco J., «Conceptos y diferencias sustantivas entre tasas y precios públicos», *XI Jornadas Latinoamericanas de Derecho tributario. Tasas y precios públicos en el ordenamiento jurídico español*, ILADT-Instituto de Estudios Fiscales-Ministerio de Economía y Hacienda, Caracas, 1991, referido en Hoyos Jiménez, Catalina, *op. cit.*, p. 816; y Mehl, Lucien, *Elementos de ciencia fiscal*, Bosch, Barcelona, 1964, p. 196.
- (120) *Id.* Giuliani Fonrouge, Carlos M., *op. cit.*, citado en Hoyos Jiménez, Catalina, *op. cit.*, p. 816.
- (121) Nos refiere Hoyos que para Duverger *vid.* Duverger, Maurice, *Hacienda Pública*, Bosch, 2.ª edición, Barcelona, 1980, pp. 89-96), la parafiscalidad está constituida por una serie de *impuestos corporativos*, percibidos en provecho de instituciones públicas o privadas que tienen carácter de colectividades. Cf. Hoyos Jiménez, Catalina, *op. cit.*, p. 816.
- (122) «En esta posición se ubica la doctrina brasileña más reciente. Asimismo, según S. F. de la Garza: “Sin embargo, el hecho de que el acreedor de dichas prestaciones no era el Estado, hizo entre otras razones, que no pueden quedar configuradas dentro de las categorías tradicionales y clásicas de los tres tributos que hemos analizado en los párrafos anteriores”». Hoyos Jiménez, Catalina, *op. cit.*, p. 816, citando a de la Garza, Sergio F., *Derecho financiero mexicano*, Porrúa, México, 1986, p. 355. También, Gómez Mantellini indica que «[p]or cuanto la parafiscalidad, en virtud de su naturaleza, peculiaridades y características, no puede sumarse o integrarse con los otros ingresos fiscales derivados (impuestos, tasas y contribuciones especiales), debe por lo tanto considerarse como otra categoría tributaria». Gómez Mantellini, Jorge, *op. cit.*, p. 104.

miento jurídico venezolano de exacciones parafiscales que se contraponen y gravan, incluso, los mismos hechos imponibles⁽¹²³⁾.

Siendo que la parafiscalidad como fenómeno no responde a un concepto preciso, con principios y reglas de imposición que lo haga apto para generar un tipo independiente de finanzas públicas, resulta necesario ubicarlo como tributo por su gravitación económica sobre el sujeto pasivo, siéndole aplicable las generalidades acerca de la obligación tributaria, al mismo tiempo que, por el grado de interés social que informa su creación, de allí que tenga que ser encauzada en el sistema tributario y controlada de manera *pública*⁽¹²⁴⁾. De lo contrario, como bien lo ha indicado Ferreiro Lapatza, respecto a la creación de un sistema parafiscal independiente del sistema fiscal ordinario, ello resultaría en:

«[U]n sistema que no responde en la medida deseable a los principios de legalidad, capacidad y seguridad. Un conjunto de tributos, más que un sistema, desordenado, que impide su utilización como instrumento del Estado, que entorpece la utilización del sistema fiscal, que impide cálculos económicos correctos, que aumenta, aunque sea disimuladamente, la presión fiscal sin responder a una idea coherente y que perturba, en definitiva, no sólo la actividad financiera del Estado, sino su total actividad administrativa, creando diferencias e intereses “privados” en los distintos organismos y cuerpos de funcionarios públicos»⁽¹²⁵⁾.

Por ello es pensable que la parafiscalidad exija que su estudio sea hecho más desde la perspectiva del Derecho tributario que desde el punto de vista hacendístico (generación de ingreso e inversión del gasto público, cuya primera consecuencia manifiesta es el desconocimiento del presupuesto público y la verdadera dimensión del gasto), pues su control estricto respecto a su confluencia con otros tributos (presión fiscal) exige el respeto de los principios elementales de reserva legal, capacidad contributiva y no confiscatoriedad de los tributos.

(123) Cf. Atencio Valladares, Gilberto, «La armonización de la parafiscalidad en el sistema tributario venezolano» en Castillo Carvajal, Juan C. (Coord.), *Memorias de las X Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*, tomo II, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2011, p. 274.

(124) «[E]ste tipo de recursos, al no ser contabilizados entre las partidas que conforman el presupuesto general, escapan del control de la opinión pública. Tal circunstancia es la única explicación real, por ejemplo, del continuo descalabro financiero que han exhibido nuestras cajas de previsión social en las últimas décadas». Martín, José María, *Introducción a las finanzas públicas*, Depalma, 2.ª edición, Buenos Aires, 1987, p. 220, citado en Hoyos Jiménez, Catalina, *op. cit.*, p. 818.

(125) Ferreiro Lapatza, José Juan, *Curso de Derecho... cit.*, referido en *ibid.*, pp. 818 y 819.

3. La tendencia actual de la parafiscalidad: los fenómenos de la hipertrofia normativa, la «neolengua tributaria», y la deslegalización y descodificación del Derecho tributario

Corresponde ahora explicar los tres fenómenos que desde hace algún tiempo aqueja la parafiscalidad, por la *forma* en la que se ha venido desarrollando, en una manifiesta tendencia *involutiva*, encontrada –como podrá apreciarse–, con los cimientos mismos del Derecho tributario y, más ampliamente, con las bases del propio Estado de Derecho.

3.1. Hipertrofia normativa parafiscal(126)

No obstante la existencia constitucional de un *sistema tributario*, en Venezuela los hechos prevalecieron sobre el Derecho, lo que pone de manifiesto que sólo tenemos un *régimen tributario*, que se revela en una alzada de la parafiscalidad que alcanza hasta hoy imás de treinta exacciones! y, que suponen la erosión patrimonial de los sujetos llamados a cumplir con ellas, toda vez que, en más de los casos un mismo contribuyente es sujeto pasible tanto de los tributos fiscales como los *no fiscales* y, en muchos casos, es también sujeto a la percusión simultánea de varios de éstos últimos.

Ahora bien, en nuestro país, el fenómeno de la hipertrofia normativa responde precisamente a la anomalía sistémica del «ordenamiento» jurídico tributario, en tanto que la creación de cada nueva exacción supone la manifestación de una necesidad puntual del Estado en cabeza de cualquiera de sus entes, como admisión tácita de la incongruente política presupuestaria y hacendística. Así, la existencia de contribuciones parafiscales desconectadas, aleatorias, que gravan directa o indirectamente una misma base de cálculo, denota, por una parte, la insuficiencia presupuestaria incapaz de suplir de recursos a los entes públicos a través de la hacienda pública y, por la otra, la proscripción de los principios de capacidad contributiva, no confiscatoriedad y razonabilidad de los tributos y, por ende, el menoscabo del derecho de propiedad y de libertad económica establecidos en la Constitución⁽¹²⁷⁾.

De tal forma que, la condición *para-fiscal* de las exacciones bajo estudio, como ya se dijo, en la medida en que se manifiestan a través de la Ley, inciden económicamente so-

(126) Sobre la *hipertrofia normativa*, como un fenómeno propio de la naturaleza *intervencionista* del Estado social de Derecho, *vid.* Galiana Saura, Ángeles, «La actividad legislativa en el Estado Social de Derecho», *Cuadernos Electrónicos de Filosofía del Derecho*, N° 2-1999, I.S.S.N.: 1138-9877, en <http://www.uv.es/CEFD/2/galiana.html>, 28 de enero de 2013.

(127) Con esta premisa, elemental por demás, es necesario dejar claro que «[I]as normas fundamentales tributarias han de ser entendidas siempre como parte de la Constitución, limitadas, enmarcadas por el resto de las normas que forman parte de ella. El legislador, a la hora de implantar un tributo, ha de tener en cuenta toda la Constitución, aunque, es obvio, se inspire normalmente en las normas constitucionales que específicamente se refieren a esta materia». Ferreiro Lapatzta, José Juan, *Curso de Derecho financiero español*, Marcial Pons, 18.ª edición, Madrid, 1996, p. 326.

bre los sujetos obligados, se imponen de modo coactivo y castigan su incumplimiento con sanciones, son *tributos* que deben ceñirse al sistema tributario, en tanto y cuanto, se deben a los principios de la imposición y, por ende, a la libertad, tal y como lo preconizan los citados artículos que integran las *bases liberales* de la tributación en la Constitución, como postulados immanentes al sistema en referencia.

Para comprender el efecto tributario de la hipertrófica normativa, urge analizar a la capacidad contributiva en dos planos:

«1) El jurídico positivo: expresa que un sujeto es titular de derechos y obligaciones con arreglo a la normativa tributaria vigente, y es ésta la que define aquella capacidad y su ámbito. // 2) El ético económico: denominado *de justicia económica material*, donde capacidad contributiva designa la aptitud económica del sujeto para soportar, o ser destinatario de impuestos. Esta aptitud depende de dos elementos: uno, el volumen de recursos que el sujeto posee para satisfacer con ellos el gravamen; otro, la necesidad que de tales recursos tiene»⁽¹²⁸⁾.

De esta forma, resulta claro que si el cúmulo de normas con contenido tributario no atiende al plano jurídico positivo de la capacidad contributiva, desconsiderando el ámbito de incidencia económica respecto de otros tributos, inexorable y paradójicamente se verá vulnerado el segundo plano de la capacidad económica.

Evidentemente, al extremarse la presión fiscal se produce el efecto confiscatorio de la aglomeración de tributos, que no es más que la lesión ilegítima del derecho de propiedad y/o el impedimento de cualquiera de sus atributos, en donde se incorpora —lógicamente— el impedimento de la actividad económica o de cualquiera de las libertades públicas. Ahora bien, un tributo o cualquiera de sus elementos constitutivos sin base legal, resulta igualmente confiscatorio por irrazonable, pues agrega al sujeto pasible de dicha obligación una carga económica que si bien puede no resultar máxima, *siempre será ilegítima*.

Es así como la hipertrofia normativa en materia tributaria a través de la parafiscalidad, bien sea que exista múltiple incidencia económica directa o indirecta sobre una misma base imponible, o que ilegítimamente se regule, en violación del principio de reserva legal, un tributo o cualquiera de sus elementos, acarreará la violación de los principios tributarios indicados, toda vez que el sistema de distribución de las cargas públicas pierde su balance, afectando la capacidad contributiva, pudiendo tener efectos confiscatorios y, en cualquier caso, resultando en una violación del derecho de propiedad por comportar

(128) Pérez de Ayala, José Luis y González García, Eusebio, *Curso de Derecho Tributario*, 4.^a edición, Madrid, p. 172, citados en Tarsitano, Alberto, «El principio constitucional de capacidad contributiva» en García Belsunce, Horacio (Coord.), *Estudios de Derecho Constitucional Tributario (En homenaje al Prof. Dr. Juan Carlos Luqui)*, Depalma, Buenos Aires, 1994, p. 310.

una merma en el patrimonio que impide la libre voluntad de tomar cualquier decisión económica.

Entendido el fenómeno, a continuación presentamos el catálogo vigente de las contribuciones parafiscales más relevantes y las leyes con contenido tributario que las contienen: (i) Ley del Instituto Nacional de Cooperación Educativa Socialista⁽¹²⁹⁾: *aporte al Instituto Nacional de Cooperación Educativa Socialista*; (ii) Ley de Reforma del Seguro Social⁽¹³⁰⁾: *seguro social obligatorio*; (iii) Ley del Régimen Prestacional de Empleo⁽¹³¹⁾: *cotización al régimen prestacional de empleo*; (iv) Ley Orgánica de Prevención, Condiciones y Medio Ambiente en el Trabajo⁽¹³²⁾: *aporte a la Tesorería de la Seguridad Social*; (v) Ley del Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat⁽¹³³⁾: *aporte mensual al Régimen de Vivienda y Hábitat*; (vi) Ley de Drogas⁽¹³⁴⁾: *contribución especial, contribución especial por parte de empresas fabricantes o importadoras de bebidas alcohólicas, tabaco y sus mezclas*; (vii) Ley de Responsabilidad Social en Radio y Televisión⁽¹³⁵⁾: *contribución por difusión de imágenes o sonidos realizados dentro del territorio nacional*; (viii) Ley de Cinematografía Nacional⁽¹³⁶⁾: *contribución especial por la exhibición de obras cinematográficas, contribución especial para las empresas que prestan servicio de televisión de señal abierta, contribución especial por distribución de obras cinematográficas, contribución especial por el alquiler o venta de videogramas, discos de video digital u otros sistemas de duplicación, contribución especial por la prestación de servicio técnico, contribución especial por la presentación de servicio de difusión de señal de televisión por suscripción con fines comerciales*; (ix) Ley Orgánica de Deporte, Actividad Física y Educación Física⁽¹³⁷⁾: *aporte al Fondo Nacional para el Desarrollo del Deporte, la actividad Física y la Educación Física*; (x) Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación⁽¹³⁸⁾: *contribución especial por casinos y bingos, y comercialización de bebidas alcohólicas y cigarrillos, contribución especial sobre actividad de hidrocarburos de capital privado, contribución especial sobre actividades de hidrocarburos de capital público, contribución especial por el ejercicio de otras actividades económicas*;

(129) Publicada en Gaceta Oficial Nº 38.968, 8 de julio de 2008.

(130) Publicada en Gaceta Oficial Nº 5.976, 24 de mayo 2010.

(131) Publicada en Gaceta Oficial Nº 38.281, 27 de septiembre de 2005.

(132) Publicada en Gaceta Oficial Nº 38.236, 26 de julio de 2005.

(133) Publicada en Gaceta Oficial Nº 5.889 Extraordinario, 31 de julio de 2008.

(134) Publicada en Gaceta Oficial Nº 39.510, 15 de septiembre de 2010.

(135) Publicada en Gaceta Oficial Nº 39.579, 22 de diciembre de 2010.

(136) Publicada en Gaceta Oficial Nº 38.281, 27 de septiembre de 2005.

(137) Publicada en Gaceta Oficial Nº 39.741, 23 de agosto de 2011.

(138) Publicada en Gaceta Oficial Nº 39.575, 16 de diciembre de 2010.

(xi) Ley de Instituciones del Sector Bancario⁽¹³⁹⁾: *contribución por el ejercicio de la actividad bancaria*; (xii) Ley de la Actividad Aseguradora⁽¹⁴⁰⁾: *contribución especial a la Superintendencia de la Actividad Aseguradora, contribución especial del Sistema Público Nacional de Salud*; (xiii) Ley de los Cuerpos de Bomberos y Bomberas y de Administración de Emergencias de Carácter Civil⁽¹⁴¹⁾: *contribución por la actividad aseguradora en el ramo de incendios*; (xiv) Ley de Gestión Integral de Riesgos Naturales y Tecnológicos⁽¹⁴²⁾: *contribución a la actividad aseguradora en el ramo de siniestros causados por eventos socio naturales o tecnológicos*; (xv) Ley de Aeronáutica Civil⁽¹⁴³⁾: *contribución por la realización de eventos aéreos*; (xvi) Ley Orgánica de Telecomunicaciones⁽¹⁴⁴⁾: *contribución especial para la Comisión Nacional de Telecomunicaciones, contribución especial para el Fondo de Servicio Universal, contribución especial para el Fondo de Investigación y Desarrollo de las Telecomunicaciones*; (xvii) Ley Orgánica de Turismo⁽¹⁴⁵⁾: *contribución especial por actividad turística*; (xviii) Ley de Contrataciones Públicas⁽¹⁴⁶⁾: *aporte al Fondo Social y Oferta Social de PDVSA*; (xix) Ley de Pesca y Acuicultura⁽¹⁴⁷⁾: *contribución especial por el ejercicio de la pesca y la acuicultura*; (xx) Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley que crea la Contribución Especial por Precios Extraordinarios y Precios Exorbitantes en el Mercado Internacional de Hidrocarburos⁽¹⁴⁸⁾: *contribución especial por precios extraordinarios, contribución especial por precios exorbitantes*; (xxi) Ley Orgánica de Contribuciones Especiales para el Sector Agrícola⁽¹⁴⁹⁾: *ley marco de las contribuciones especiales por crearse*; (xxii) Ley Orgánica Espacios Acuáticos e Insulares y Ley General de Puertos⁽¹⁵⁰⁾: *aportes al Fondo de Desarrollo de los Espacios Acuáticos: a) contribuciones provenientes de la alícuota calculada en razón del arqueo bruto de los buques nacionales y extranjeros que efectúen tránsito internacional y los buques de bandera extranjera que por vía de excepción realicen tráfico de cabotaje, b) contribuciones correspondientes a una porción de las tarifas, tasas y derechos por servicio de uso de canales, señalización acuática, pilotaje, remolcadores y*

(139) Publicada en Gaceta Oficial Nº 39.657, 2 de marzo de 2011.

(140) Publicada en Gaceta Oficial Nº 39.481, 5 de agosto de 2010.

(141) Publicada en Gaceta Oficial Nº 5.561, 28 de noviembre de 2001.

(142) Publicada en Gaceta Oficial Nº 39.095, 9 de enero de 2009.

(143) Publicada en Gaceta Oficial Nº 39.140, 17 de marzo de 2009.

(144) Publicada en Gaceta Oficial Nº 39.610, 7 de febrero de 2011.

(145) Publicada en Gaceta Oficial Nº 5.889 Extraordinario, 31 de julio de 2008.

(146) Publicada en Gaceta Oficial Nº 39.503, 6 de septiembre de 2010.

(147) Publicada en Gaceta Oficial Nº 5.877 Extraordinario, 14 de marzo de 2008.

(148) Publicada en Gaceta Oficial Nº 6.022 Extraordinario, 18 de abril de 2011.

(149) Publicada en Gaceta Oficial Nº 37.337, 3 de diciembre de 2001.

(150) Publicada en Gaceta Oficial Nº 5.890 Extraordinario, 31 de julio de 2008.

lanchaje, concesiones, autorizaciones y habilitaciones de puertos públicos de uso público y privado; (xxiii) Ley de Aguas⁽¹⁵¹⁾: aporte al Fondo Nacional para la Gestión y el Aprovechamiento de las Aguas, por parte de los asignados, concesionarios o licenciarios; y (xxiv) Ley del Banco Central de Venezuela⁽¹⁵²⁾: transferencia de divisas «excedentarias» obtenidas por exportación de hidrocarburos.

De este modo, suman más de treinta contribuciones parafiscales que gravan conjunta o separadamente, según sea el caso, a distintos sujetos pasivos, de tal forma que se hace patente el riesgo de erosión patrimonial. Estas categorías tributarias, amén de tener un fin *dirigista*, el cúmulo de ellas comporta la promoción de conductas de desestímulo de la producción nacional dada la erosión patrimonial que implican.

Ante la hipertrófica gama de contribuciones parafiscales solapadas en distintas leyes, resulta claro que tales tributos no sólo tienen meros fines *recaudatorios*, sin duda, como producto del intervencionismo económico en Venezuela buscan, en lo particular, un fin *extrafiscal*, dirigiendo la organización política, social y económica del Estado, contrariando la noción misma de libertad. Así, el Estado venezolano, hoy más que nunca, intensifica su intervención, siendo ésta palpable debido a la gran distancia que existe entre los *objetivos públicos* y los verdaderos efectos de las *políticas tributarias*.

3.2. «Neolengua tributaria» y la Constitución semántica: un problema de técnica legislativa y de conceptualización en el Derecho⁽¹⁵³⁾

A nadie escapa la estrecha vinculación que existe entre el lenguaje y el Derecho⁽¹⁵⁴⁾. Esta relación ha sido (acomodaticamente) trastocada en los últimos tiempos, tanto por la legislación cuanto por la jurisprudencia tributaria, de las cuales sobran los ejemplos. Lo anterior, ha desembocado en una verdadera «neolengua tributaria» al mejor estilo *Orwelliano*. Recordando un poco la creación y desarrollo de la neolengua en la obra *1984*⁽¹⁵⁵⁾, ésta tenía como finalidad —a la par del fenómeno tributario— *manipular el pensamiento de la sociedad*, a través de la eliminación de voces o criterios de aplicación de

(151) Publicada en Gaceta Oficial N° 38.595, 2 de enero de 2007.

(152) Publicada en Gaceta Oficial N° 38.232, 20 de julio de 2005.

(153) Este desarrollo es una ampliación de lo expuesto en: Abache Carvajal, Serviliano, «"Neolengua tributaria" y la Constitución semántica», *Ámbito Jurídico*, Año XIV - N° 174, marzo, Legislación Económica, C. A., Caracas, 2013. Por su parte, lo referente a la *técnica legislativa* y a la *conceptualización en el Derecho*, se corresponde —con algunos cambios y ajustes— a lo tratado sobre esos temas en: Abache Carvajal, Serviliano, «De la teoría a la práctica: análisis del "procedimiento de determinación oficiosa" regulado en la Ordenanza General de Procedimientos Tributarios del Municipio Simón Bolívar del Estado Anzoátegui (e indirecto del Código Orgánico Tributario)», *Revista de Derecho Tributario*, N° 122, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2009, pp. 97-100.

(154) Cf. Abache Carvajal, Serviliano, «El Derecho como lenguaje (o el lenguaje del Derecho)», *Ámbito Jurídico*, Año XI - N° 144, junio, Legislación Económica, C. A., Caracas, 2010, p. 11.

(155) *Vid.* Orwell, George, *1984*, Mestas Ediciones, 4.ª edición, Madrid, 2008.

éstas (definiciones, acepciones), para con ello suprimir instituciones, propio de un Estado total.

En el caso tributario, la situación ha consistido en *manipular el pensamiento de los operadores jurídicos*, contribuyentes y responsables, alterando los nombres de las contribuciones parafiscales a través de *definiciones persuasivas*, por cuanto se recomienda un ideal modificando el significado descriptivo manteniendo el emotivo⁽¹⁵⁶⁾, empleándose palabras como «cotizaciones», «derechos», «divisas», etc., y, más recientemente, con particular y reiterado uso de la voz «aporte», cuyo significado descriptivo es el de «ayuda», teniendo un halo emotivo positivo por la denotación de *voluntario* que se da a lo que verdadera e indiscutiblemente es *obligatorio*, vaciándolo, así, de su real contenido pragmático, por un lado y, por el otro, desnaturalizando tal categoría parafiscal para sustraerla del sistema tributario y de los principios y reglas que lo integran. En fin, se han empleado –y se siguen empleando– voces abstrusas que no tienen cabida en el Derecho tributario: claras trampas semánticas con graves consecuencias, generando una manifiesta «incongruencia entre los tributos»⁽¹⁵⁷⁾ y, con ello, una «distopía parafiscal»⁽¹⁵⁸⁾.

En efecto, una distopía o, como también se le suele llamar, antiutopía, es:

«[U]na indeseada donde la realidad transcurre en términos opuestos a los de una sociedad ideal. El término fue acuñado como antónimo de “utopía” y se usa principalmente para hacer referencia a una sociedad ficticia, frecuentemente emplazada en el futuro cercano, donde las consecuencias de la manipulación y adotrnamiento masivo –generalmente a cargo de un estado autoritario o totalitario– llevan al control absoluto; al condicionamiento o, incluso, al exterminio de sus miembros, bajo una fachada de benevolencia»⁽¹⁵⁹⁾.

Pues bien, esa manipulación con ropaje de benevolencia, típica de un Estado autoritario, es precisamente lo que se pone en evidencia en el fenómeno de la «neolengua tributaria», en la tendencia actual de la parafiscalidad venezolana, con la cual se pretende –entre otras cosas– soslayar las reglas y principios del *sistema tributario*, afectando la mismísima noción ya precisada de *sistema* como un *todo*, como un conjunto normativo *coherente*, y no un mero *régimen* jurídico, compuesto por reglas inconexas y descoordinadas.

(156) Cf. Carrió, Genaro, *op. cit.*, p. 104.

(157) Ruan Santos, Gabriel, *El impacto institucional... cit.*, p. 90.

(158) Vid. Romero-Muci, Humberto, «Distopía parafiscal. Decontruccionismo y la huida del Derecho Tributario», *Foro de parafiscalidad en el contexto actual en Venezuela*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 9 de marzo de 2012.

(159) Voz «distopía» en <http://es.wikipedia.org/wiki/Distop%C3%ADa>, 20 de enero de 2012.

Como se puede apreciar, el denunciado fenómeno de la «neolengua tributaria» se ve encontrado con la *técnica legislativa*. En efecto, ésta consiste en ese conjunto de principios y reglas destinadas a *sistematizar* la metodología que informa al proceso de creación de leyes. Tiene como objetivo principal la *claridad*, cualidad ésta necesaria para garantizar la *seguridad jurídica* de la sociedad y que se establezca la *comunicación*, se logre la transmisión *cognoscible*⁽¹⁶⁰⁾ del mensaje del ente *emisor* al ente *receptor*. Solamente teniendo *claro* lo que se debe o no hacer, se podrá saber *a priori* qué se debe o no esperar como consecuencia de la realización en el *plano real* de una acción o conducta determinada, y con ello, lograr el *alcance axiológico* de la seguridad jurídica⁽¹⁶¹⁾.

Dentro de las herramientas que normalmente se emplean en la técnica legislativa, tienen especial importancia una buena *sintaxis* y un enfoque *didáctico*⁽¹⁶²⁾, con los que se pretende alcanzar el objetivo esencial seguido, esto es, *lograr la comunicación clara-*

(160) Aun cuando la *cognoscibilidad* de la norma es en principio *subjetiva*, tal como lo explica César García Novoa, este mismo catedrático plantea la posibilidad de *definir positivamente la claridad normativa*, a partir de un *cambio del rol del jurista* de un mero intérprete a un técnico legislativo, de la siguiente manera: «[l]a cognoscibilidad de la norma es una condición eminentemente subjetiva, y por tanto, directamente ligada a aptitudes puramente individuales del intérprete. A pesar de ello, sí es posible definir una acepción positiva de la claridad normativa. Acepción que estará directamente vinculada a las manifestaciones patológicas de la claridad y a las exigencias que impone la técnica legislativa como vía más adecuada para neutralizarlas. A partir de la existencia de normas que transgreden palmariamente la exigencia de claridad, podemos llegar a entender cómo *no debe ser* una norma para ser clara. O lo que es lo mismo, conocemos la cognoscibilidad a través de las manifestaciones de incognoscibilidad. El estudio de las exigencias de claridad de la norma fue consolidándose a medida que se afianzaba, sobre todo en la dogmática alemana, la técnica legislativa, dentro de las llamadas "Ciencias o doctrinas de la legislación" (*Gesetzgebungslehre*). Y ello a través de un cambio en la idea de lo que debe ser la función del jurista; cuando el jurista era un mero intérprete de la norma el tema de la claridad era una cuestión puramente subjetiva, y su valor era el de una opinión sobre la bondad formal de la norma. Por el contrario, cuando el jurista empieza a ser un técnico legislativo y, por tanto, se ve legitimado no sólo a criticar la falta de claridad sino a proponer mecanismos para la corrección formal de la norma, la claridad es el fin natural de todas sus propuestas, que se englobarían bajo la llamada *técnica legislativa*». (Cursivas del autor). García Novoa, César, *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2000, pp. 148 y 149.

(161) Sobre la necesaria *claridad* del lenguaje del Derecho y el *alcance axiológico de la seguridad jurídica*, Javier Barraca Mairal explica que: «[l]a claridad es una meta fundamental, que debe perseguir el lenguaje jurídico, aunque con frecuencia se halla muy lejos de ella. Piénsese, por ejemplo, en lo oscuro y críptico de numerosas sentencias judiciales, leyes, contratos u otros documentos jurídicos, apenas descifrables. Esto, porque la claridad del lenguaje del Derecho proporciona seguridad jurídica, ya que nos ayuda a comprender qué debemos hacer y qué podemos esperar en este terreno. Así, una norma confusa produce inseguridad jurídica de inmediato. De ahí, la importancia de desarrollar un lenguaje jurídico claro, precioso, incluso estéticamente cuidado. Un lenguaje, en síntesis, que facilite la comprensión adecuada del Derecho, a fin de que la sociedad progrese en la participación en los valores de la seguridad y la equidad jurídica». Barraca Mairal, Javier, *Pensar el Derecho. Curso de filosofía jurídica*, Ediciones Palabra, Madrid, 2005, p. 168.

(162) Que junto con la *reiteración de normas generales* y la *preferencia por las opciones técnicas que favorezcan la claridad*, son lo que Leopoldo Calvo-Sotelo denomina «los aliados de la claridad». Cf. Calvo-Sotelo, Leopoldo, «Borrador de la intervención de Leopoldo Calvo-Sotelo» en el seminario *La técnica normativa: una necesidad democrática*, pp. 5 y 6, inédito.

mente, su fluidez, y que se reciba y entienda el *mensaje normativo*, lo que a su vez implica –y esto es especialmente importante en el caso que nos ocupa– el uso apropiado del lenguaje *común* y de las voces *técnicas*⁽¹⁶³⁾ (tributo [impuesto, tasa, contribución parafiscal] vs. «aporte»), como instrumentos indispensables de la *expresión racional*. Teniendo leyes claras –cuestión que está muy lejos de lograrse en materia de parafiscalidad– se logra uno de los niveles de racionalidad legislativa: la *racionalidad lingüística*⁽¹⁶⁴⁾.

Lo anterior, debe abordarse a partir de la *conceptuación en el Derecho*, que consiste, como lo ha precisado la dogmática⁽¹⁶⁵⁾, en la *caracterización dogmática* de las institucio-

(163) A lo que se refiere Javier Barraca Mairal, como «*tecnificación del lenguaje jurídico*», poniendo de relieve la importancia del adecuado manejo y correcto entendimiento de los *tecnicismos*, en los términos siguientes: «[e]l lenguaje jurídico se compone, como es lógico, de términos, palabras o voces muy variadas. Habitualmente, combina términos técnicos y términos del lenguaje común. Con gran frecuencia, recurre al empleo de términos “técnicos” –tecnicismos– cuyo significado es preciso conocer». Barraca Mairal, Javier, *op. cit.*, p. 164.

(164) En la *racionalidad lingüística*, denominación acuñada por Manuel Atienza: «[e]l editor y el destinatario de las leyes se ven, respectivamente, como emisores y receptores de cierto tipo de informaciones que se organizan en un sistema (el sistema jurídico es visto esencialmente como un sistema de información). Por eso, el editor no es tanto aquí (o no es sólo) el editor formal (por ejemplo, el parlamento) sino, sobre todo, el redactor del mensaje (el *draftman*). El sistema jurídico consistirá en una serie de enunciados lingüísticos organizados a partir de un código común al emisor y al receptor (un lenguaje) y de los canales que aseguran la transmisión de los mensajes (las leyes). El destinatario de la información puede no ser (o no ser básicamente) el destinatario formal de la norma. Dicho de otra forma, una ley puede no ser clara para quien tiene que cumplir los mandatos que la misma contiene (por ejemplo, los de una ley tributaria), sin que ello signifique que la misma sea defectuosa lingüísticamente (bastaría, por ejemplo, con que resultara clara para los asesores fiscales, inspectores de Hacienda, etc.). El fin de la actividad legislativa en R1 [racionalidad lingüística] es sencillamente la comunicación fluida de mensajes normativos». (Corchetes nuestros). Atienza, Manuel, *Contribución a una teoría de la legislación*, Editorial Civitas, S. A., 1.ª edición, Madrid, 1997, pp. 28 y 29.

(165) Sobre la *conceptuación* en el Derecho, Humberto Romero-Muci explica lo siguiente: «Los juristas elaboran sus conceptos fundamentalmente a partir de las normas. Esto no significa que trabajen únicamente con material normativo, esto es, no se emplean siempre conceptos específicamente normativos. Sin embargo, los conceptos que el saber jurídico tiene como propios, como específicos, comparten la característica común de tratarse de una alusión a entes cualificados por normas. Se trata de conceptos relativos a hechos del mundo visto desde una perspectiva particular, la de aparecer como cualificables por las normas del derecho, esto es, ser satisfactorios de descripciones que figuran como contenido o condición de aplicación de las normas jurídicas. En ese propósito de regular conductas, el derecho actúa por *abstracción*. Los conceptos jurídicos son el resultado de un proceso en el que el entendimiento es capaz de captar los rasgos comunes de determinados hechos o acciones, para luego reducirlos a una representación y formular sobre ellos un juicio aplicable a todo el conjunto. Se obtiene así una descripción abstracta de un comportamiento o de un hecho. El paso siguiente es cualificar ese ente abstracto mediante normas reales o supuestas. “La categoría jurídica estará servida”. Por eso se predica el carácter abstracto y general de lo normativo. En esa virtud, el concepto jurídico está integrado por el conjunto de particularidades que el entendimiento recoge en una sola unidad, luego de separar aquello de lo que se puede prescindir sin alterar la propia esencia de lo notional. El concepto utiliza términos específicos para la designación de objetos. Al surgir el concepto el enunciado jurídico debe reflejar un aspecto de certeza, precisamente aquello cuyo conocimiento es necesario para implantar el orden a partir de la naturaleza misma de las cosas. Sólo las características esenciales o definitorias del concepto constituyen la *definición* o el *significado* del mismo. De modo contrario, las características que no son esen-

nes, esto es, el *desentrañamiento* de su naturaleza jurídica a través del análisis de los *aspectos fundacionales* y *rasgos comunes*, indistintamente de cómo han sido *calificadas* en un cuerpo normativo (nuevamente: contribución parafiscal vs. «aporte»). De esta manera dejaremos de lado, pondremos al margen –en caso de inconsistencia–, la *denominación* dada positivamente («aporte»), y buscaremos la *esencia* que caracteriza a la figura bajo análisis (contribución parafiscal), antes que la mera *forma* impresa en el *nomen iuris*⁽¹⁶⁶⁾.

A esta conceptualización, o *análisis de la materialidad de la norma*, también se le ha referido –con razón– como un *antídoto* dirigido a mitigar el vicio que representa el *uso desatinado* de las expresiones legales (*nomen iuris*) o *tecnicismos*, cuya trascendencia se hace ostensible en la afectación de la invocada seguridad o certeza jurídica⁽¹⁶⁷⁾, en lo general, y de la pretendida sustracción e inaplicación de las reglas y principios tributarios, en este caso en particular.

Es por lo anterior, que podemos indicar que, indistintamente del *nomen iuris* que del fenómeno parafiscal se haga, emplee o tome, donde quiera que se manifieste un *fenómeno de incidencia anormal* de recursos por parte del Estado, habrá que hacer, como apunta Barrera de Irímo citado por Hoyos, un juicio sobre dicho fenómeno desde una posición crítica de carácter teleológico, orgánico o instrumental del Estado⁽¹⁶⁸⁾, pues ello resultaría altamente revelador de la *intención dirigista* que perseguiría dicho Estado, en

ciales, esto es, que son concomitantes al objeto, no son definitorias, no son significantes y por lo tanto no entran en la denotación del objeto o del concepto y no lo determinan». (Resaltados, comillas y cursivas del autor). Romero-Muci, Humberto, «Deconstruccionismo y la Huida del Derecho Tributario: “El caso de las contribuciones previstas en las leyes orgánicas de Ciencia, Tecnología e Innovación y Contra el Tráfico Ilícito y el Consumo de Sustancias Estupefacientes y Psicotrópicas”» en Wexfe H., Carlos E. (Coord.), *VIII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario. Tributación municipal y exacciones parafiscales*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2006, pp. 221-223.

(166) Es a esta *esencia* de las cosas a lo que se refería Aristóteles como *ousía*, según lo comenta Fernando Savater, al explicar el pensamiento del gran filósofo: «Aristóteles en algunas oportunidades lo llama “forma”, en otras “géneros” o “esencia”, o en griego *ousía*. (...) No cree Aristóteles en otro mundo ideal, sino que afirma que los conceptos, las llamadas ideas, están realmente en nuestro mundo. Es decir, que existen individuos, cosas, objetos, y a partir de éstos, tratando de encontrar sus semejanzas, nuestra mente es la que busca el concepto y la que lo crea. El concepto no está en otro lugar ideal sino en nuestra capacidad de pensar sobre la diversidad del mundo. Vemos cosas diferentes, distintas, y las agrupamos de acuerdo con clases en un concepto que es generado por nosotros, una proyección de nuestra capacidad intelectual. Aristóteles define al hombre como un animal racional y político, que son sus dos rasgos fundamentales. Nos distinguimos por la razón, porque somos capaces de pensar y de reflexionar acerca de lo que hacemos y sobre todo de asombrarnos, preguntarnos “por qué” son el principio de la filosofía. Y luego, somos animales políticos, es decir, tenemos que habitar en una polis, con los demás. No hay individuos que puedan vivir solos porque todos tenemos lenguaje, somos seres simbólicos y por tanto, un ser que tiene un lenguaje que él no ha inventado, necesita de los otros seres para compartir ese mundo de símbolos con ellos». Savater, Fernando, *La aventura del pensamiento*, Editorial Sudamericana, Buenos Aires, 2008, pp. 36-38.

(167) Cf. García Novoa, César, *op. cit.*, p. 155.

(168) Cf. Hoyos Jiménez, Catalina, *op. cit.*, p. 817.

orden a la configuración fáctica de un modelo económico no contemplado en la Constitución, con todas las conculcaciones de derechos y garantías que ello implique.

Lo expuesto permite, en definitiva, apreciar lo que hace tiempo se viene gestando: una configuración política en beneficio de los gobernantes de turno, creando una apariencia de apego «de boca» a las reglas y principios constitucionales⁽¹⁶⁹⁾, en nuestro caso, en supuesto respeto de la legalidad y certeza tributarias, y demás principios de imposición, que al revisarse con apenas un poco más de detenimiento, se deja ver la manifiesta *Constitución semántica*⁽¹⁷⁰⁾ en la que vivimos, si se tiene en cuenta que, una cosa es *tener* Constitución (concepción formal: un texto escrito), y otra –muy distinta– es *vivir* (*real* y no semánticamente) en Constitución (concepción material: separación de poderes y garantía de los derechos, límites efectivos al poder), como lo ha precisado la dogmática iusfilosófica⁽¹⁷¹⁾.

3.3. Deslegalización y descodificación del Derecho tributario

Trataremos en este inciso, los cada vez más crecientes y delicados fenómenos de la deslegalización y descodificación del Derecho tributario, con lo cual terminaremos de denunciar los problemas o patologías de la tendencia de la parafiscalidad en la Venezuela actual, para luego entrar a analizar sus consecuencias para la libertad.

3.3.1. La deslegalización actual del Derecho tributario

Como ya lo hemos indicado en este trabajo, el artículo 3 del Código Orgánico Tributario establece que en ningún caso se podrá *delegar* la definición y fijación de los elementos constitutivos del tributo, así como las demás materias señaladas de expresa reserva legal. De este modo, apunta Meier que la deslegalización consiste en:

«[A]quel fenómeno generalizado de relajamiento del principio de legalidad tributaria, según el cual, por mandato del propio legislador o del legislador delegado o “colegislador” (el Ejecutivo Nacional y sus Decretos-Leyes), los elementos esenciales del tributo son definidos por vía sub-legal y en instrumentos reglamentarios, o lo que es lo mismo, se delega la definición y fijación de los elementos integradores del tributo, amparados por la reserva de

(169) Cf. Alvarado Andrade, Jesús María, *Introducción a la idea y al concepto de Constitución. (Desde la antigüedad hasta el constitucionalismo moderno)*, inédito, p. 24

(170) Cf. Loewenstein, Karl, «Constituciones y Derecho Constitucional en Oriente y Occidente», *Revista de Estudios Políticos*, N° 164, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 1969, pp. 5-56.

(171) *Vid.* Aguiló Regla, Josep, *Sobre Derecho y argumentación*, Lleonard Muntaner Ed., Palma de Mallorca, 2008, pp. 119-140.

ley e indisponibles incluso para el propio legislador, y cuyo relajamiento genera graves consecuencias, indeseables en un Estado que se define como democrático y social de Derecho y de Justicia»⁽¹⁷²⁾.

Así, en palabras de Fraga «[l]a deslegalización constituye un fraude al principio de reserva legal tributaria, cometido por el propio custodio de esa garantía, quien actuando en contradicción flagrante con el texto constitucional abdica de regular sobre lo que la Constitución le ha confiado de manera exclusiva y excluyente»⁽¹⁷³⁾.

Ya en el pasado Romero-Muci se había pronunciado sobre este fenómeno, indicando que:

«La eventual **deslegalización** o degradación del rango de la ley por obra misma del legislador, significaría una infracción de la reserva misma que establece la Constitución. (...)// En efecto, en la teoría general del Reglamento, la Ley es la norma soberana, superior a cualquier otra y el Reglamento es una norma esencialmente subordinada en cuanto fruto de un poder —el administrativo— que, ante todo, es un poder subalterno. De allí la absoluta prioridad de la Ley, expresión de la voluntad de la comunidad, sobre el Reglamento, expresión de la voluntad subalterna de la Administración»⁽¹⁷⁴⁾. (Resaltado y cursivas del autor).

En fin y como se observa, la deslegalización consiste en la violación sistémica del principio de reserva legal, en la que se patentiza en normas de rango sublegal el desarrollo de contenidos de exclusivo orden y rango legal, en franca conculcación de la voluntad de los ciudadanos representados en el Poder Legislativo.

Ahora bien, aun cuando el catálogo de deslegalizaciones puede ser tan amplio como *paratributos* hay, conviene, a título de ejemplo, resaltar sólo algunos casos para no desvirtuar el fin último de la investigación, que no es otro que, demostrar el menoscabo de la libertad a través de la parafiscalidad como instrumento de intervención política y económica.

(172) Meier García, Eduardo, «El concepto de tributo y sus categorías constitucionalizadas frente a la descodificación, la deslegalización y el auge de la parafiscalidad» en Weffe H. Carlos E., (Coord.), *VIII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario. Tributación Municipal y Exacciones Parafiscales*, Fondo Editorial AVDT, Obras Colectivas, Caracas, 2006, pp. 288 y 289.

(173) Fraga Pittaluga, Luis, *Principios constitucionales... cit.*, p. 59.

(174) Romero-Muci, Humberto, «La garantía de la reserva legal tributaria, deslegalización y exceso reglamentario: el caso de los reglamentos de la Ley de Pilotaje», *Homenaje a la memoria de Ilse van der Velde*, Funedá, Caracas, 1998, pp. 47 y 48.

Así, tenemos el caso del «aporte» establecido en la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación, objeto de varias denuncias⁽¹⁷⁵⁾. Respecto a la reformada Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación de 2005⁽¹⁷⁶⁾, en su artículo 34 parte *in fine* delegaba vía Reglamento⁽¹⁷⁷⁾ el establecimiento de los «[t]érminos, montos y condiciones en las cuales se determinará el aporte que establece este artículo», produciéndose el fenómeno de la deslegalización; mientras que en su Reglamento LOCTI/2006, se *añadía* a la definición del hecho imponible de la contribución parafiscal en comentarios las actividades *comerciales*⁽¹⁷⁸⁾. Por su parte, en el régimen vigente, el Reglamento de la LOCTI/2011⁽¹⁷⁹⁾ en su artículo 2.4 indica qué se debe entender por *ingreso bruto*, en tanto base imponible y, con ello, nuevamente viola la reserva legal por definir un elemento constitutivo del tributo.

(175) Al respecto, *vid.* Romero-Muci, Humberto, «Deconstruccionismo...» *cit.*; Banegas Masiá, Arturo, «Contenido tributario de la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación»; Castillo Carvajal, Juan C., «Los aportes de la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación ¿Obligaciones legales no tributarias o tributos atípicos?»; en Wefte H. Carlos E. (Coord.), *VIII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario. Tributación Municipal y Exacciones Parafiscales*, Fondo Editorial AVDT, Obras Colectivas, Caracas, 2006; Romero-Muci, Humberto, «Aspectos tributarios en la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación»; Urso Cedeño, Giuseppe, «Particularidades en la concepción de las inversiones y aportes reconocidos en la Ley de Ciencia, Tecnología e Innovación»; López Montiel, Jonathan D., «Caracterización de los sujetos involucrados en la obligación de aporte e inversión prevista en la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación (LOCTI)»; Aguerrevere Yanes, Ricardo y Castillo Carvajal, Juan C., «Particularidades respecto del cumplimiento de la obligación de efectuar aportes e inversiones en ciencia y tecnología»; y Frías Mileo, María Celina, «Comentarios sobre el régimen sancionatorio contenido en la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación» en de Valera, Irene (Coord.), *Comentarios sobre la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación (LOCTI)*, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Serie Eventos, N° 26, Caracas, 2008; y Romero-Muci, Humberto, «Forma y oportunidad de cumplimiento de la obligación de aporte en la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación», *Revista de Derecho Tributario*, N° 117, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2008.

(176) Publicada en Gaceta Oficial N° 38.242, 3 de agosto de 2005.

(177) Publicado en Gaceta Oficial N° 38.544, 17 de octubre de 2006.

(178) El artículo 37 de la LOCTI/2005, establecía como hechos imponibles la *producción de bienes* y la *prestación de servicios*, mientras que el artículo 34 *eiusdem* tipificaba como hecho imponible –y aquí, quizás, la confusión– la comercialización de *propiedad intelectual* de bienes y servicios, desarrollada *con recursos provenientes parcial o totalmente* de los financiamientos otorgados a través del Ministerio de Ciencia y Tecnología o sus organismos adscritos. No obstante ello, el artículo 18 del Reglamento/2006 «desarrollaba» aquel artículo en los términos siguientes: «A los efectos del artículo 37 de la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación, se entenderán comprendidas dentro de la producción de bienes y servicios, las empresas que elaboren, fabriquen, procesen, distribuyan, **comercialicen**, exploten, o realicen cualquier actividad de colocación de bienes o productos tangibles o intangibles en el mercado, así como todas las actividades de servicios que presten las Grandes Empresas como sujetos pasivos de la Ley». (Cursivas y resaltado nuestro). Este artículo, al pretender incluir la *actividad comercial* dentro de las actividades de *producción de bienes* y *prestación de servicios*, «creó» un nuevo hecho imponible dentro del artículo 37 de la LOCTI/2005, teniendo en cuenta, además, que en todo caso la *comercialización* gravada en la ley –en su artículo 34, no 37– estaba condicionada a dos requisitos: (i) que se tratará de *propiedad intelectual*; (ii) *con financiamiento total o parcial* del Ministerio en cuestión o sus organismos adscritos; configurándose, claramente, un patente caso de deslegalización.

(179) Publicado en Gaceta Oficial N° 39.795, 8 de noviembre de 2011.

Otros son los casos de la Ley Orgánica de Deporte, Actividad Física y Educación Física (LODAFEF)⁽¹⁸⁰⁾ y la Ley de Instituciones del Sector Bancario⁽¹⁸¹⁾, en las cuales también se incurre en supuestos de deslegalización.

3.3.2. La descodificación actual del Derecho tributario.

Ahora, y antes de hablar del fenómeno de la *descodificación*, es necesario precisar –así sea, brevemente– en qué consiste la *codificación*. Al respecto, la dogmática más autorizada indica que «[e]s la racionalización del Derecho en aras de la seguridad jurídica, la claridad y la certeza»⁽¹⁸²⁾. De esta forma, toda codificación tiene dos exigencias, esto es, las «[e]xigencias derivadas de la necesaria seguridad jurídica en cuanto a la vi-

(180) En efecto, no existe una definición *legal* de lo que debe entenderse por «utilidad neta» o «ganancia contable» a los fines de la aplicación del tributo establecido en el artículo 68 de la LODAFEF, mediante el cual: «Se crea el Fondo Nacional para el Desarrollo del Deporte, la Actividad Física y la Educación Física, el cual estará constituido por los aportes realizados por empresas u otras organizaciones públicas y privadas que realicen actividades económicas en el país con fines de lucro; por las donaciones y cualquier otro aporte extraordinario que haga la República, los estados, los municipios o cualquier entidad pública o privada y por los rendimientos que dichos fondos generen». No obstante, es el artículo 3.6 del Reglamento (publicado en Gaceta Oficial N° 39.872, 28 de febrero de 2012) el que define qué se debe entender por «utilidad neta» o «ganancia contable», en los siguientes términos: artículo 3 del Reglamento: «A los efectos del presente Reglamento, se precisan las siguientes definiciones: (...)// 6. **Utilidad Neta o Ganancia Contable:** es la utilidad neta del ejercicio que se utiliza para la declaración anual del impuesto sobre la renta, de las entidades económicas obligadas por la Ley a realizar aportes al Fondo Nacional para el Deporte, la Actividad Física y la Educación Física, disminuyendo el gasto por este concepto, si existiese, y la misma se empleará como base de cálculo para el aporte establecido en el Artículo 68 de la Ley Orgánica del Deporte, la Actividad Física y la Educación Física». (Resaltado del Reglamento).

(181) La Ley de Instituciones del Sector Bancario también regula una contribución parafiscal. Así, su artículo 48 establece: «Las instituciones bancarias destinarán el cinco por ciento (5%) del "Resultado Bruto Antes de Impuesto" al cumplimiento de la responsabilidad social que financiará proyectos de los consejos comunales u otras formas de organización social de las previstas en el marco jurídico vigente. La Superintendencia de las Instituciones del Sector Bancario, previa opinión vinculante del Ministerio del Poder Popular con competencia en materia de las comunas, establecerá mediante normativa prudencial los mecanismos de asignación, ejecución y distribución de estos recursos entre las regiones del territorio nacional». Ahora bien, bajo esta redacción no quedó claro si el aporte se haría directamente a favor de los consejos comunales, razón por la cual en otro caso de clara deslegalización, mediante Resolución conjunta del Ministerio del Poder Popular para las Comunas y Protección Social y el Ministerio del Poder Popular para la Planificación y Finanzas (publicada en Gaceta Oficial N° 39.724, 29 de julio de 2011), se «aclaró» que el aporte será realizado en favor del Ministerio del Poder Popular para las Comunas y Protección Social, por órgano del Servicio Autónomo Fondo Nacional de los Consejos Comunales (SAFONACC), como ente encargado de administrar los recursos. La Resolución regula a su vez lo relativo a las formas de cumplimiento. Mediante Resolución de la Superintendencia de Instituciones del Sector Bancario (22-08-2011), se dispuso que el aporte social se registrará como un gasto pagado por anticipado, amortizado a razón de 1/6 mensual.

(182) Ferreiro Lapatza, José Juan, «La codificación en América Latina. Análisis comparativo de los Modelos OEA/BID (1967) y CIAT (1997)», *XX Jornadas do Instituto Latinoamericano Derecho Tributario, Tema II La Codificación en América Latina*, Salvador de Bahía, Brasil, 2000, p. 1189.

gencia de las normas y exigencias derivadas de la necesaria precisión terminológica en la redacción de las normas tributarias correspondientes»⁽¹⁸³⁾.

De esta forma, la codificación «[s]uele preceder a una regulación de los conceptos tributarios fundamentales de los distintos impuestos, esto es, de aquellos conceptos que inexcusablemente han de repetirse en cada figura tributaria concreta (hecho imponible, sujeto pasivo, base imponible, liquidación, tipo impositivo y cuota, fundamentalmente), por ello se dice que la codificación en cuestión opera en el área de los principios»⁽¹⁸⁴⁾. Conviene resaltar que el fin último que la codificación pretende «[e]s la aplicación de las leyes según criterios uniformes»⁽¹⁸⁵⁾ tanto por el legislador en su función creadora de normas, cuanto por el juez en la aplicación de las mismas⁽¹⁸⁶⁾.

Ahora bien, el fenómeno de la *descodificación* se define, como bien lo indica García Novoa, como:

«[E]l proceso de erosión de las normas tributarias codificadoras a través a través (sic) continuo y progresivo vaciado, con la negativa incidencia que ello tiene en el principio de certeza. (...)// Son muchas las causas que han llevado a este proceso decodificador, que viene a erosionar la unidad legislativa lograda con los códigos tributarios. Principalmente, la inflación de

(183) González García, Eusebio, «Los principios generales de la imposición y la codificación tributaria», *XX Jornadas do Instituto Latinoamericano Derecho Tributario, Tema II La Codificación en América Latina*, Salvador de Bahía, Brasil, 2000, p. 1647. Asimismo, García Novoa considera que la codificación «[a] partir de la constitucionalización del tributo, responde a la necesidad de garantizar la legalidad tributaria y financiera, tanto desde el punto de vista formal de *norma sulla normazione*, como desde el punto de vista material que afecta al contenido de la Ley. Al margen de las exigencias de justicia tributaria (igualdad material y capacidad contributiva) el dato de que el Código, sea en su acepción tradicional "una ley de contenido homogéneo por razón de la materia, que de forma sistemática y articulada, expresada en un lenguaje preciso, regula todos los problemas de la materia unitariamente acotada ese (sic) toman en consideración aspectos" (sic) permite poner en relación la codificación con la legalidad tributaria material: el Código en materia tributaria responde a la necesidad de sistematizar los elementos del tributo que deben establecerse por ley». (Cursivas del autor). García Novoa, César, «La codificación del Derecho tributario en Latinoamérica. 30 años de codificación del Derecho tributario» en García Pacheco, Ingrid (Coord.), *30 años de la codificación del Derecho Tributario venezolano. Memorias de las XI Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2012, pp. 22 y 23.

(184) González García, Eusebio, «Los principios...» *cit.*, p. 1647.

(185) *Ibid.*, p. 1648.

(186) En este sentido, el Código Orgánico Tributario «[e]n su carácter de norma que sirve al marco normativo a otras leyes al reunir sistemáticamente las normas relativas a la materia (artículos 202 y 203 CRBV), ha contemplado por casi veinticinco años de codificación aquellos conceptos, instituciones y reglas que deben repetirse inexorablemente (*ex lege*) en cada figura tributaria concreta (hechos y bases imponibles, sujetos pasivos, elementos de la obligación y de la relación jurídica tributaria, facultades de la Administración y procedimientos de liquidación, etc.) y aquellas otras de las que depende el ejercicio efectivo de los derechos constitucionales (procedimientos de determinación, fiscalización y revisión; tutela judicial, sanciones, etc.)». Meier García, Eduardo, *op. cit.*, pp. 283 y 284.

normas, fruto de lo que se ha llamado *legislación propaganda*. (...)// Así, el fenómeno de la proliferación legislativa es una de las causas de incertidumbre jurídica en nuestros días»⁽¹⁸⁷⁾. (Cursivas del autor).

De tal forma que, la descodificación atiende a la desviación vía *hipernormación* de los elementos determinantes de la seguridad jurídica del contribuyente, aun más allá de los elementos constitutivos del tributo. De este modo, abundan en el régimen tributario parafiscal los ejemplos de descodificación —razón por la cual sólo mencionaremos algunos—, en detrimento de los principios de certeza y seguridad jurídica, en muchos casos con implicaciones económicas, lo que rompe con los principios de capacidad contributiva, no confiscatoriedad y estabilidad de los tributos, y con los derechos de propiedad y libertad económica.

Tenemos, entonces, nuevamente el caso de la LOCTI/2010, en cuyo artículo 6 de su Reglamento⁽¹⁸⁸⁾, en concordancia con su Disposición Transitoria Única⁽¹⁸⁹⁾, en lo que atiene a su *vigencia*, incurre en un patente caso de descodificación⁽¹⁹⁰⁾. Igualmente, en lo relativo a las sanciones aplicables por el incumplimiento de esta contribución parafiscal, la LOCTI/2010 y su Reglamento diferencian tres regímenes sancionatorios tributarios

(187) García Novoa, César, «La codificación del Derecho...» *cit.*, pp. 34 y 35.

(188) Artículo 6 del Reglamento LOCTI/2011: «Los aportantes deberán realizar el pago del aporte y declaración durante el segundo trimestre posterior al cierre del ejercicio económico en el cual fueron generados los ingresos brutos que constituyen la base de cálculo para el cumplimiento de la obligación prevista en el Título III de esta Ley».

(189) Disposición Transitoria Única del Reglamento LOCTI/2011: «Los ingresos brutos que se obtengan durante el ejercicio económico siguiente a la entrada en vigencia de la Ley de Reforma de la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación, publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 39.575 de fecha 16 de diciembre de 2010 [ingresos brutos obtenidos durante 2011], será la base de cálculo para el pago de los aportes y correspondiente declaración a realizarse durante el segundo trimestre posterior al cierre del ejercicio económico en el cual se generen los ingresos brutos [declaración segundo trimestre 2012, esto es, los ingresos brutos obtenidos durante 2011, serán, de acuerdo a esta norma, la base de cálculo del mismo ejercicio 2011] que constituyen la base de cálculo para el cumplimiento de la obligación prevista en el Título III de la Ley». (Corchetes nuestros).

(190) Así, se distinguen dos momentos relevantes en la determinación y pago del tributo: (i) el «período gravable» y de base de cálculo, lo cual se evidencia de la referencia hecha en el artículo 26 de la LOCTI a los ingresos brutos obtenidos en el período anterior al del pago; y (ii) el «período de cumplimiento» o de pago del tributo. En este sentido, los artículos 23, 25 y 26 de la LOCTI (que establecen la obligación tributaria, forma de extinción y alicuota) son normas sustantivamente tributarias, con lo cual se rigen por el artículo 8 del Código Orgánico Tributario. Y al tratarse de un tributo que se liquida por períodos (anualmente, según el artículo 26), él solamente puede regir «desde el primer día del período respectivo del contribuyente que se inicie a partir de la fecha de entrada en vigencia de la ley, conforme al encabezamiento de este artículo», es decir, desde el 1º de enero de 2011.

aplicables a las distintas violaciones normativas, nuevamente al margen de lo establecido en el artículo 79⁽¹⁹¹⁾ del Código Orgánico Tributario^(192 193).

Por su parte, la Ley Orgánica de Drogas (LOD)⁽¹⁹⁴⁾ regula, a su vez, dos tributos destinados al financiamiento de planes, proyectos y programas de prevención integral del consumo y tráfico ilícito de drogas que deben ser pagados al Fondo Nacional Antidrogas (FONA). La LOD derogó, como es sabido, la Ley Orgánica Contra el Tráfico Ilícito y el Con-

(191) Artículo 79 del Código Orgánico Tributario: «**Las disposiciones de este Código se aplicarán a todos los ilícitos tributarios**, con excepción a los previstos en la normativa aduanera, los cuales se tipificarán y aplicarán de conformidad con las leyes respectivas.// A falta de disposiciones especiales de este Título, se aplicarán supletoriamente los principios y normas de Derecho Penal, compatibles con la naturaleza y fines del Derecho Tributario. (Resaltado nuestro).

(192) En *primer* lugar, el artículo 7 del Reglamento remite las sanciones por la comisión de los ilícitos referidos al incumplimiento de los deberes formales tributarios, *v. g.* la omisión de presentación de las declaraciones, o la preservación de los libros y registros contables que permitan a la autoridad en materia de ciencia, tecnología e innovación la determinación sobre «base cierta» del tributo, al subsistema sancionatorio previsto en el Código Orgánico Tributario, el cual resulta de aplicación imperativa a estos supuestos en virtud de la reserva que sobre ellos estableció mediante su artículo 79. Ahora bien, a pesar de que mediante el artículo 79 el Código se reserva la regulación exclusiva y excluyente de todos los ilícitos tributarios, el artículo 48 de la LOCTI/2010 establece, en *segundo* lugar, una sanción de multa equivalente al cincuenta por ciento (50%) del monto correspondiente al «aporte» dejado de pagar, para aquellos sujetos pasivos que incumplan con la obligación de pagar la contribución parafiscal objeto de este especial subsistema tributario. Esta sanción es *menor* a la que por el mismo ilícito establece el Código Orgánico Tributario, que de acuerdo con su artículo 111 castiga la «disminución ilegítima de ingresos tributarios» con multa que oscila entre el veinticinco por ciento (25%) y el doscientos por ciento (200%) del tributo dejado de pagar, lo que equivale a una multa media de ciento doce coma cinco por ciento (112,5%). En *tercer* lugar, el artículo 49 de la LOCTI/2010 establece una sanción del cincuenta por ciento (50%) del monto recibido, a aquellas personas beneficiarias de las «subvenciones» comentadas anteriormente que destinen parcial o totalmente dichos recursos a fines distintos a aquéllos para los cuales fueron concedidos, «sin perjuicio de las sanciones penales, civiles y administrativas a que hubiere lugar». En nuestro criterio, el artículo 49 de la LOCTI/2010, supone una violación al principio *non bis in idem*, consagrado en el numeral 7 del artículo 49 de la Constitución, desde que establece que la sanción se aplicará sin perjuicio de la responsabilidad «penal, civil y administrativa». La aplicación de tal disposición conllevaría la imposición de múltiples sanciones al sujeto infractor sobre la base de una única responsabilidad (consecución o falso concurso de ilícitos), lo cual está expresamente prohibido en la mencionada disposición constitucional. En definitiva, las normas sancionatorias de la LOCTI/2010 califican como un claro supuesto de *descodificación*, por violación de la reserva que al respecto contiene el Código.

(193) Otro problema de descodificación –y de manifiesta arbitrariedad administrativa– en materia de este «aporte», tiene lugar en la exigencia del pago de obligaciones tributarias *prescritas*, al margen de lo establecido en los artículos 55 y siguientes del Código Orgánico Tributario, por un lado, o simplemente *no causadas*, por el otro, en ambos casos con la determinación de los tampoco nacidos intereses moratorios, teniendo como consecuencia el Impago, la no emisión del certificado/solvencia por parte del ente administrador, con las consecuencias que ello implica (*e. g.* no tramitación y obtención de divisas, permisos, otros certificados, etc.). Lo anterior es, lisamente, una *descodificación (y una vía) de hecho*.

(194) Publicada en Gaceta Oficial N° 39.510, 15 de septiembre de 2010.

sumo de Sustancias Estupefacientes y Psicotrópicas⁽¹⁹⁵⁾ (LOCTICSEP)⁽¹⁹⁶⁾, y su Reglamento Parcial⁽¹⁹⁷⁾. En esta ley, los problemas de descodificación tienen lugar en materia de *procedimientos*⁽¹⁹⁸⁾ y en su *régimen sancionatorio*⁽¹⁹⁹⁾.

Respecto a la Ley Orgánica de Deporte, Actividad Física y Educación Física⁽²⁰⁰⁾, acusa un problema de descodificación, específicamente, en relación a su entrada en vigencia⁽²⁰¹⁾.

-
- (195)** Sobre el «aporte» establecido en la derogada LOCTICSEP, *vid.* Romero-Muci, Humberto, «Deconstruccionismo...» *cit.*; Carmona Borjas, Juan Cristóbal, «Aportes previstos en la Ley Orgánica Contra el Tráfico Ilícito y el Consumo de Sustancias Estupefacientes y Psicotrópicas. Cabida en el ordenamiento jurídico venezolano, naturaleza jurídica y términos de su consagración»; y Halvorssen Villegas, Andrés L., «La base imponible previstos en la Ley Orgánica Contra el Tráfico Ilícito y el Consumo de Sustancias Estupefacientes y Psicotrópicas: análisis sobre la suficiencia de su fijación» en Weffe H. Carlos E. (Coord.), *VIII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario. Tributación Municipal y Exacciones Parafiscales*, Fondo Editorial AVDT, Obras Colectivas, Caracas, 2006.
- (196)** Publicada en Gaceta Oficial N° 38.337, 16 de diciembre de 2005.
- (197)** Publicado en Gaceta Oficial N° 35.986, 21 de junio de 1996.
- (198)** Respecto a los procedimientos de verificación y fiscalización que deben seguirse, los mismos son los previstos en el Código Orgánico Tributario, que contiene un régimen general procedimental en materia tributaria; no obstante, los artículos 3 y 4 de la Providencia N° 007-2011 del 19-05-2011 (Publicada en la Gaceta Oficial N° 39.682, 26 de mayo de 2011) que «Fija las Normas para la Recaudación, Verificación y Fiscalización», establecen una *mixtura*, pues por una parte establece que todos los actos que impongan sanciones y determinen tributos serán tramitados y notificados conforme al Código Orgánico Tributario y, a renglón seguido, establece que el ejercicio de las facultades de verificación y fiscalización lo ejecutaran los funcionarios conforme a las formalidades «internas» del Fondo Nacional Antidrogas y el Código Orgánico Tributario. Por lo que respecta a los recursos administrativos y procedimientos judiciales rigen las normas del Código Orgánico Tributario. Este régimen *mixto*, amén de inconstitucional por ser la materia procedimental de estricta reserva legal, comporta una eventual violación al debido proceso pues los obligados al pago son contribuyentes y le asisten los derechos y deberes propios de su estatuto.
- (199)** Respecto al régimen sancionatorio, tanto los artículos 32 y 34 de la LOD establecen que el incumplimiento de esta obligación será sancionado con una multa equivalente al doble de la contribución especial correspondiente, según el ejercicio fiscal respectivo; y en caso de reincidencia, la multa será tres veces la contribución especial, de conformidad con el ejercicio fiscal correspondiente. La imposición de la multa se realizará de conformidad con el procedimiento establecido en el Código Orgánico Tributario. De acuerdo con el citado artículo 79 del Código Orgánico Tributario, en este caso también estamos frente a una violación a la reserva legal sancionatoria.
- (200)** Sobre el «aporte» establecido en la LODAFE, *vid.* Atencio Valladares, Gilberto, «Implicaciones Tributarias de la Ley Orgánica de Deporte, Actividad Física y Educación Física y su nuevo Reglamento», *Temas de Actualidad Tributaria en Venezuela. Homenaje al Dr. Harold Zavala*, Los Ángeles, Maracaibo, 2012.
- (201)** La disposición transitoria octava de la LODAFE establece lo siguiente: «El artículo 68 de esta Ley adquiere vigencia desde el momento de la publicación del presente cuerpo legal en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela. Durante su primer año de vigencia, los sujetos contribuyentes realizarán el aporte correspondiente en proporción a los meses de vigencia de la ley, considerando en cada caso el inicio y fin de sus respectivos ejercicios fiscales»; sin duda, esta disposición contraría abiertamente lo establecido en el Código Orgánico Tributario, en franca violación del principio de irretroactividad en materia tributaria, pues pretende gravar a las empresas que perciban una ganancia neta contable superior a 20.000 U.T., en proporción de los meses que restaban del ejercicio económico que estaba en curso.

Finalmente, respecto a Ley del Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat⁽²⁰²⁾ mucho se ha denunciado en la dogmática acerca del «aporte» al Sistema Nacional de Vivienda y Hábitat⁽²⁰³⁾; sin embargo, no nos corresponde en las líneas que siguen elevar un análisis sobre la naturaleza jurídica del «aporte» al Fondo de Ahorro Obligatorio para la Vivienda (FAOV), toda vez que más allá de lo que pudo haberse decidido en la sentencia N° 1771 del 28 de noviembre de 2011, emanada de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia⁽²⁰⁴⁾, el mismo constituye natural y teleológicamente y, ahora *de facto*, una contribución parafiscal.

-
- (202) Haremos referencia, principalmente, al intento de descodificación más aberrante y reciente, por medio de la sentencia N° 1771 del 28 de noviembre de 2011, de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, que negó el carácter parafiscal del aporte y declaró, sin más, su imprescriptibilidad. Otros manifiestos atentados de descodificación –y de deslegalización– *jurisprudencial*, en materia tributaria, en los cuales además se han, pura y simplemente, «modificado» leyes bajo supuestas y, claramente, falaces «interpretaciones» de las mismas, socavando las bases mismas de la Constitución por la violación del elemental principio de separación de poderes, pueden consultarse en: Blanco-Urbe, Alberto, «No existe una tal “interpretación correctiva” a cargo de los jueces. Artículo 263 del COT», *Revista de Derecho Tributario*, N° 137, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2013; y Abache Carvajal, Serviliano, «La imposición de la renta salarial en la jurisprudencia constitucional venezolana. Análisis crítico desde la teoría de la argumentación jurídica», *Revista de Derecho Tributario*, N° 137, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2013.
- (203) Al respecto, *vid.* Sol Gil, Jesús, «Naturaleza Jurídica de los Aportes al Sistema Nacional de Vivienda y Hábitat» en Weffe H. Carlos, (Coord.), *VIII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario. Tributación Municipal y Exacciones Parafiscales*, Fondo Editorial AVDT, Obras Colectivas, Caracas, 2006; Carmona Borjas, Juan Cristóbal y D' Vivo Yusti, Karla, «Consideraciones jurídicas sobre los aportes correspondientes al régimen Prestacional de vivienda y hábitat», *Revista de Derecho Tributario*, N° 120, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2008; Andrade Rodríguez, Betty y De Paz Garmendia, Natalia, «Naturaleza jurídica y base de cálculo de las contribuciones establecidas en la Ley de Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat» en Dupouy, Elvira y De Valera, Irene (Coord.), *Temas de Actualidad Tributaria. Homenaje a Jaime Parra Pérez*, Academia de Ciencias Políticas y Sociales-Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Serie Eventos, N° 27, Caracas, 2009; Fraga Pittaluga, Luis, «La imprescriptibilidad de los aportes al FAOV y el levantamiento de la cosa juzgada», *Temas de Actualidad Tributaria en Venezuela. Homenaje al Dr. Harold Zavala*, Los Ángeles, Maracaibo, 2012; Lagrange, Enrique y Ruan Santos, Gabriel, «Declaración de la Academia de Ciencia Políticas y Sociales frente a la sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia de fecha 28 de noviembre de 2011, que niega el carácter de contribuciones parafiscales a los aportes debidos al Fondo de Ahorro Obligatorio de Vivienda y los consideró prescriptibles», *Revista de Derecho Tributario*, N° 133, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2012; Carmona Borjas, Juan Cristóbal y D' Vivo Yusti, Karla, «Naturaleza jurídica de los aportes al Fondo de Ahorro Obligatorio para la vivienda, en el marco de las sentencias números 1771 y 120 de fechas 28 de noviembre de 2011 y 22 de febrero de 2012, emanadas de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia», *Revista de Derecho Tributario*, N° 135, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2012; y Abache Carvajal, Serviliano y Burgos-Irazábal, Ramón, *op. cit.*, pp. 327-337.
- (204) Sobre esta sentencia ya nos hemos pronunciado en otra oportunidad, en los siguientes términos: «En dicho fallo, la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia desconoció el carácter tributario del aporte al FAOV, teniendo como consecuencia inmediata la inaplicación de las normas (reglas y principios) del sistema tributario (Constitución, Código Orgánico Tributario, etc.), a dicho aporte, entre ellas, las correspondientes al régimen de prescripción de la obligación tributaria, de conformidad con los artículos 55 y 56 del Código. // Aunado a lo anterior, amén de extraer del ámbito de aplicación del Derecho tributario el aporte al FAOV, no conforme con dejar sin aplicación los mencionados artículos 55 y 56 del Código, la sentencia declaró que la obligación de efectuar el mencionado aporte es “imprescriptible”,

Tal sentencia, a nuestro entender, representa el acto más patente de descodificación hasta la fecha visto, pues no se trata de otra huida legislativa del Derecho tributario, sino de una huida del Derecho por parte del «Máximo Garante de la Constitución», que al negarle la naturaleza tributaria al «aporte», sobre la base de una serie de «fundamentos» descontextualizados, lo excluye de los principios y reglas más elementales del Código Orgánico Tributario –así como de la propia Constitución, claro está–, descodificando ide un plumazo!, un instituto claramente tributario y, consecuentemente, proscribiendo los derechos de los contribuyentes.

Obviamente, en los casos relativos a este «aporte», la violación jurisprudencial de los derechos del contribuyente será constante, sistemática y de graves proporciones, toda vez que la decisión de la Sala Constitucional fijó sus efectos en el tiempo indicando que el criterio establecido en ella debe aplicarse a todas aquellas sentencias *ya dictadas y firmes* (quebrantamiento de la cosa juzgada)⁽²⁰⁵⁾ que versen sobre la misma materia. Lo anterior, representa una preclara violación a los principios de seguridad jurídica y confianza legítima del justiciado, pues habiendo cosa juzgada y, en consecuencia, el establecimiento/reconocimiento de una situación jurídica subjetiva que hizo nacer derechos y

esto es, no sólo carece de prescripción tributaria al haberse desnaturalizado dicha obligación, sino que tampoco prescribirá de acuerdo a cualquier otra norma del ordenamiento jurídico de conformidad con lo decidido por la Sala Constitucional.// Para llegar a esta conclusión, la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia incurrió en varias *falacias argumentativas*, entre otras, en la *falacia de la negación de las consecuencias adversas*, de acuerdo a la cual se señalan las consecuencias o resultados negativos que se siguen de una afirmación o posición, como una *razón* para rechazar su verdad o justificación. En efecto, en este caso la Sala Constitucional señala la prescripción tributaria de la obligación de realizar el aporte (la consecuencia adversa o negativa) que se sigue de la naturaleza tributaria de la misma, como razón para desnaturalizarlo o cambiar la naturaleza de dicho aporte y, con ello, se siguió la siguiente línea argumentativa: (i) si el aporte no es una contribución parafiscal, luego no es un tributo; (ii) si no es un tributo, luego no aplican las normas tributarias de la Constitución y el Código Orgánico Tributario; (iii) si no aplica el Código Orgánico Tributario, luego no aplica el régimen de prescripción de la obligación tributaria.// Como justificación de su pseudo-argumentación, la Sala Constitucional “interpretó” los principios de progresividad e irrenunciabilidad de los derechos de los trabajadores, el principio de interpretación más favorable al mismo y la noción del “Estado Social de Derecho y de Justicia” consagrado en el artículo 2 de la Carta Magna, que a su decir coloca como interés superior al trabajador y, con ello, deduce el carácter imprescriptible del deber de los patronos de aportar al FAOV.// De este modo, la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia desconoció a todas luces la evidente naturaleza tributaria del aporte en cuestión, habida cuenta que el mismo es: (i) una prestación patrimonial, (ii) establecida por Ley, (iii) exigida por el poder de imperio y (iv) destinada al cumplimiento de los fines del Estado. Lo anterior es de clara importancia, debido a que, al calificar como tributos, los aportes deben forzosamente estar sometidos a los principios y reglas que conforman el ordenamiento jurídico-tributario venezolano, con todas sus consecuencias, entre ellas, la prescripción de la obligación tributaria. // Igualmente, al no considerarse que el aporte tiene carácter tributario, entonces el mismo no está limitado en su base de cálculo (base imponible) al salario *normal*, de conformidad con el artículo 107 de la Ley Orgánica del Trabajo, las Trabajadoras y los Trabajadores-LOTTT (antes artículo 133, parágrafo cuarto de la otrora Ley Orgánica del Trabajo) sino que se determinará sobre la base del salario *integral*». Abache Carvajal, Servilano y Burgos-Irazábal, Ramón, *op. cit.*, pp. 327-337.

(205) Sobre las implicaciones de la cosa juzgada con ocasión a esta sentencia, *vid.* Fraga Pittaluga, Luis, «La imprescriptibilidad...» *cit.*, *in totum*.

obligaciones para las partes del litigio de manera definitiva, *v. g.* los recursos contencioso tributarios decididos con lugar, no es posible obviar dichas situaciones jurídicas ya concretadas y consumadas, por lo que pretender retrotraer los efectos de la sentencia resulta violatorio a los derechos constitucionales más fundamentales de los contribuyentes, aunado al deber de todos los demás tribunales de la República y demás Salas del Tribunal Supremo de Justicia de dictar sus fallos conforme al contenido de la jurisprudencia en cuestión. ¡Vaya descodificación!⁽²⁰⁶⁾

Ahora bien, el Decreto N° 9.048⁽²⁰⁷⁾ con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat, recientemente publicado, sigue regulando una contribución parafiscal y, por ende, los fenómenos de descodificación, en este caso, resultan aún más aberrantes, pues habiéndose pronunciado la sentencia en comentarios sobre la naturaleza jurídica del «aporte» establecido en la ley anterior al Decreto, resulta claro que sobre el «aporte» regulado en este último nada ha interpretado el Máximo Tribunal⁽²⁰⁸⁾.

(206) Mientras escribimos este trabajo y como muestra de un nuevo atentado al Estado de Derecho, los efectos de la descodificación señalada se concretan, una vez más, en la esfera patrimonial de un contribuyente, en esta oportunidad por razón de la sentencia N° 00058 del día de hoy, 29 de enero de 2013, emanada de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia (<http://www.tsj.gov.ve/decisiones/spa/Enero/00058-30113-2013-2011-0709.html>, 29 de enero de 2013), en la que apoyada en el criterio «vinculante» de la sentencia de la Sala Constitucional que ya hemos comentado, sobre la base de no considerar el aporte al FAOV de carácter tributario, determinó que la jurisdicción para conocer del caso no es la contencioso-tributaria sino la jurisdicción contencioso-administrativa ordinaria y, en tal virtud, anuló la sentencia del Tribunal *a quo*, y de Perogrullo, al anular la sentencia declaró improcedente la apelación del BANAVIH. No obstante, aun cuando la Sala Político-Administrativa es competente por la materia para conocer de la causa —ahora *no tributaria*— convalida las actuaciones hechas en la instancia pasando a decidir sobre el fondo de una *litis* ya trabada con base en argumentos propios del Derecho tributario, como son: (i) la violación del derecho a la defensa y al debido proceso del contribuyente por parte del BANAVIH al dictar la Resolución en ausencia o incumplimiento del procedimiento de fiscalización y determinación tributaria; y (ii) el falso supuesto de Derecho respecto a la errada *base de cálculo* de las contribuciones patronales al FAOV. Ahora bien, resulta menos que razonable, que la Sala Político-Administrativa pase a decidir cuestiones de fondo tributarias, litigadas sobre esas reglas, con base en las reglas y principios que nada tienen que ver con el objeto de la *litis*; obviamente, el resultado no es otro que una sentencia ajena al Derecho que en buena *lid* se reclamó. Lo anterior, fue justificado por la Sala bajo el falaz argumento de «[e]jercer una justicia expedita y garantizar la tutela judicial efectiva prevista en el artículo 26 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela —lo que supone darle al caso una solución efectiva e inmediata— en observancia de los principios de celeridad, economía y eficacia procesal orientados como están a evitar dilaciones innecesarias y reposiciones inútiles», olvidando, nada más y nada menos, que los fundamentos de la *tutela judicial efectiva* descansan sobre la noción de un litigio regido por el *principio de igualdad de las partes*, el cual fue plenamente socavado al enjuiciar la pretensión que el contribuyente elevó con fundamento en *argumentos tributarios* —no administrativos—, a la postre violando su *derecho a la defensa* al no permitirle replantear su pretensión bajo las *sobrevenidas y nuevas* «reglas».

(207) Publicado en Gaceta Oficial N° 39.945, 15 de junio de 2012.

(208) Tan es así, que «[n]o obstante el contenido de la sentencia el Decreto no hace mención alguna al inconstitucional carácter “imprescriptible” que le reconoció la Sala Constitucional, que de plano atenta contra el principio de seguridad jurídica establecido en el artículo 299 de la *norma normarum*, y si se tiene en cuenta que el Decreto es posterior a la sentencia, lo lógico —en esa “lógica”— hubiese sido que se

VI. Las consecuencias para la libertad de la tendencia actual de la parafiscalidad en Venezuela

Como ya se precisó, el principio *nullum tributum sine lege* tiene plena vigencia en los regímenes liberales, de respeto a los derechos fundamentales, al principio de separación de poderes y a la actuación reglada del gobierno⁽²⁰⁹⁾. Quizás, ésta sea la explicación o fundamento del *porqué* en la Venezuela actual no se cumplen los artículos 115, 133 y 317 de la Constitución, 3 del Código Orgánico Tributario, 163 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal, 88 de la Ley Orgánica de la Administración Pública y 10 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, esto es, la reserva legal tributaria –el fundamento *liberal* del ordenamiento tributario–, habida cuenta que, como es sabido, los derechos fundamentales no se respetan, la separación de poderes es un lejano recuerdo en la mente de algunos y la actuación reglada del gobierno no pasa de ser un mito. Sin duda, no están dadas en la actualidad las condiciones mínimas para hablar de un Estado *liberal*, cultor de la libertad, mientras que –al contrario de lo anterior, lamentablemente– sí es posible afirmar la cada vez más evidente intención de establecer un régimen *totalitario* y *colectivista*, en el cual, entre otras cosas, se socava el principio de reserva legal de los tributos⁽²¹⁰⁾.

Expuesto lo anterior, a continuación pasaremos a desarrollar puntualmente las violaciones a la libertad que supone la tendencia actual de la parafiscalidad, específicamente, los problemas que se presentan en materia de: (i) reserva legal del derecho constitucional a la libertad; (ii) reserva legal de los tributos como garantía de la libertad; (iii) reserva

positivizara tal inconstitucionalidad –como ha ocurrido en el pasado en otras materias–, de manera que el silencio absoluto sobre la cuestión abre el camino para considerar que, como es correcto, dicha obligación no es “imprescriptible”. (...) Sin duda, el Decreto continúa regulando un “aporte” de manifiesta naturaleza tributaria, y que, como todo tributo, prescribe de acuerdo a las reglas contenidas en los artículos 55 y 56 del Código Orgánico Tributario, más allá de los inconstitucionales y falaces fallos dictados recientemente sobre la materia.// Finalmente, al ser el aporte en cuestión un tributo, y al estar reservada al Código Orgánico Tributario la materia sancionatoria de conformidad con su artículo 79, no le está dado al Decreto tipificar ilícitos fiscales, de manera que, sin entrar en mayores consideraciones que lucen innecesarias, los artículos 91, 92 y 93 reformados en el Capítulo II –De las Sanciones del Título IX– Del Control y del Régimen Sancionatorio, así como los demás no reformados que integran dichos Capítulo y Título, carecen de validez y eficacia alguna por razones de inconstitucionalidad». Abache Carvajal, Serviliano y Burgos-Irazábal, Ramón, *op. cit.*, pp. 327-337.

(210) Aunque iniciamos este trabajo con la cita que a continuación transcribimos, no reparamos en traerla otra vez al texto –ahora, parcialmente–, dada su contundencia y relevancia: «En los sistemas totalitarios, dependientes de la voluntad inapelable de un líder carismático en quien se personifican el anhelo de una masa expectante, a la manera de un “hombre doctrina” u “hombre partido”, no rige en realidad el principio de reserva de ley y es característico el gasto secreto y discrecional. En los regímenes colectivistas, de propiedad estatal de las unidades de producción, los impuestos, en su concepción económica de traslado de recursos del sector privado al público, tienen criterios de regulación que distan en grado sumo de los de las economías de mercado y, en buena parte, constituyen un eficaz instrumento de la *planeación imperativa* para el cual el objetivo financiero es secundario e irrelevante». (Cursivas del autor)». *Idem*.

legal de los tributos y separación de poderes; (iv) reserva legal de los tributos y la libertad de participar en los asuntos públicos; y (v) los principios de capacidad contributiva, no confiscatoriedad y razonabilidad de los tributos, a propósito del derecho de propiedad y la libertad económica. Veamos.

1. La violación del principio de reserva legal en materia del derecho constitucional a la libertad

Con particular detenimiento tratamos líneas atrás la cuestión de la reserva legal y su concepción como garantía en la limitación o restricción de los derechos constitucionales, haciendo especial referencia a la libertad. La razón es muy sencilla: caracterizada la reserva legal en los términos expuestos, no queda duda de que cualquier intromisión, limitación, restricción, etc., que se perpetre contra el derecho constitucional a la libertad, por cualquier norma distinta a una *ley formal*, es a todas luces inconstitucional por violar –específicamente– el artículo 156, numeral 32 de la Norma Fundamental⁽²¹¹⁾.

En efecto, al reservar a la ley la regulación y limitación de cualquier derecho constitucional y, con ello, el de libertad, paralelamente se sustrae esta materia del ámbito de incidencia de cualquier otra fuente jurídica, como lo son, por ejemplo, los reglamentos y demás actos administrativos normativos.

Este tema tiene especial relevancia para nuestro estudio, en la medida que las tres materias típicamente reservadas a la ley (derechos constitucionales, régimen sancionatorio y tributos), como apunta Brewer-Carías⁽²¹²⁾, encuentran en la actual tendencia de la parafiscalidad un *terreno común*: (i) por medio del establecimiento de contribuciones parafiscales de la manera anteriormente descrita –desatendiendo el principio *nullum tributum sine lege* por la fijación de los elementos constitutivos en normas sublegales–, se restringe el derecho constitucional a la libertad, como será expuesto en el punto siguiente; (ii) al regular sanciones en las leyes que contemplan las contribuciones parafiscales, se viola, en los términos anteriormente explicados, la reserva legal que al efecto establece el Código Orgánico Tributario en su artículo 79; y (iii) dada la práctica actual parafiscal, en los términos expuestos, tiene lugar lo recién apuntado en el punto (i) anterior.

(211) Un ejemplo en materia tributaria –distinto al tema de la parafiscalidad– sobre una violación a la libertad, es el que se da por razón del artículo 148 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta, en el cual se condiciona a la emisión de una autorización administrativa, la posibilidad de que el contribuyente cambie su ejercicio fiscal. Al respecto, *vid.* Abache Carvajal, Serviliano, «La relación triádica liberal del cambio de ejercicio fiscal del contribuyente, según el artículo 148 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta: un asunto de hermenéutica jurídica», *Revista de Derecho Tributario*, N° 128, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2010, pp. 67-95.

(212) *Vid.* Brewer-Carías, Allan R., *El Derecho Administrativo... cit.*, pp. 38 y 39.

Como se observa, entonces, las materias típicamente reservadas a la ley formal, encuentran en el tema de la parafiscalidad múltiples problemas que, en definitiva, atentan contra la libertad y su concepción como derecho constitucional, cuya reserva y limitación sólo puede darse, por expreso mandato de la *norma normarum*, mediante ley y, bajo ninguno supuesto, por reglamentación administrativa. Resulta así forzoso concluir, que se concreta una violación del principio de reserva legal en materia del derecho constitucional a la libertad y, con ello, de las atribuciones del órgano legislativo –como instancia plural, deliberante y representativa–, por sus limitaciones y restricciones en los términos apuntados, lo cual genera la nulidad absoluta de la norma que incurra en tal acción, *e. g.* las que regulan las contribuciones parafiscales en los términos apuntados.

2. La violación del principio de reserva legal de los tributos, como menoscabo de su concepción de garantía en sí mismo de la libertad

Un freno a la discrecionalidad y, *a fortiori*, contra la arbitrariedad del gobernante, se vislumbra en el *principio liberal de reserva legal de los tributos*. En efecto, y como ya fue precisado, la representación popular por medio del parlamento –en nuestro particular caso, de la Asamblea Nacional y los órganos legisladores estatales y municipales–, constituye un mecanismo de protección de los derechos fundamentales del individuo, y dentro de las protecciones y garantías particulares que supone, está la relativa al establecimiento de tributos, quedando proscrita su creación, modificación y extinción por la mera voluntad del Ejecutivo –como regla–, siendo necesario que los mismos sean votados y establecidos por ley formal (*i. e.* autoimposición), de ahí que *no hay tributación sin representación*. A otro decir: el principio *nullum tributum sine lege* es una garantía en sí mismo de la libertad.

En efecto, el *poder tributario* reside en el órgano legislativo, razón por la cual la práctica parafiscal actual, en los términos ya precisados, consistente en regular los elementos constitutivos del tributo en normas de rango sublegal –como lo son los reglamentos–, amén de calificar como una actuación al margen de la *legalidad administrativa*⁽²¹³⁾, genera el señalado problema de la *deslegalización* del Derecho tributario por razón de *exceso reglamentario*.

Como es sabido, el reglamento está destinado a *desarrollar* el contenido de la ley, no a *cambiarlo* ni mucho menos a *crear* supuestos de hecho distintos a los legalmente esta-

(213) Artículo 137 de la Constitución: «La Constitución y la ley definirán las atribuciones de los órganos que ejercen el Poder Público, a las cuales deben sujetarse las actividades que realicen».

Artículo 141 de la Constitución: «La Administración Pública está al servicio de los ciudadanos y ciudadanas y se fundamenta en los principios de honestidad, participación, celeridad, eficacia, eficiencia, transparencia, rendición de cuenta y responsabilidad en el ejercicio de la función pública, con sometimiento pleno a la ley y al derecho».

blecidos, tal como expresamente lo indica el numeral 10 del artículo 236 de la Constitución, en el marco de las atribuciones reglamentistas del Presidente de la República, según el cual:

Artículo 236 de la Constitución: «Son atribuciones y obligaciones del Presidente o Presidenta de la República: (...)// 10. Reglamentar total o parcialmente las leyes, **sin alterar** su espíritu, propósito y razón. (...)». (Resaltado y subrayado nuestro).

Aunado a lo anterior, dicha práctica también constituye una clara *usurpación* por parte del Poder Ejecutivo (Presidente de la República) en las funciones del Poder Legislativo (Asamblea Nacional), en flagrante violación de las disposiciones constitucionales que regulan la distribución de las atribuciones de las distintas ramas del poder público, por lo que la misma está viciada de *nulidad absoluta*, careciendo de todo vigor y efecto jurídico alguno, a tenor del artículo 138 de la Constitución, según el cual: «Toda autoridad usurpada es ineficaz y sus actos son nulos».

En definitiva, al considerarse la representación popular como una garantía en sí de las libertades públicas en lo general, y de la propiedad en lo particular⁽²¹⁴⁾, lo cierto es que el principio de reserva legal de los tributos, a tenor de los artículos 115, 133 y 317 de la Constitución, 3 del Código Orgánico Tributario, 163 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal, 88 de la Ley Orgánica de la Administración Pública y 10 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, que integran las *bases liberales* del ordenamiento tributario, se erigen como una garantía infranqueable de la libertad (de nuevo: *la autoimposición es sinónimo de libertad*), y más concretamente, actúan como una *libertad límite* (en tanto coarta la acción del Ejecutivo), razón por la cual, cualquier delegación del poder tributario, así como la regulación de los elementos constitutivos del tributo en normas sub-legales, *e. g.*, la situación reglamentaria de la parafiscalidad, se ubica fatalmente al margen de la constitucionalidad en lo general, y de la libertad en lo particular.

3. La violación del principio de reserva legal de los tributos, como menoscabo del principio de separación de poderes y, con ello, de la libertad

Ya en el desarrollo del punto inmediato anterior, se deja ver cómo la tendencia actual de parafiscalidad también afecta, simultáneamente, el imprescindible principio de separación o división de los poderes públicos y, de esa manera, la libertad. Ello es patente: si como se ha afirmado desde la *Declaración de los derechos del hombre y del ciudadano* de 1789, en su artículo XVI: «Una sociedad en la que la garantía de los derechos no está asegurada, ni la separación de poderes definida, no tiene Constitución», por un lado, y

(214) Cf. Plazas Vega, Mauricio A., *El liberalismo... cit.*, p. 281.

por el otro, se presencia una manifiesta *usurpación* por parte del Poder Ejecutivo en las funciones del Poder Legislativo en el establecimiento de los tributos, en detrimento del principio *nullum tributum sine lege*, pues entonces es forzoso concluir la violación del principio de separación de poderes, así como de la libertad misma, en tanto derecho fundamental llamado a ser protegido por aquel principio⁽²¹⁵⁾.

En efecto, si partimos de que una de las finalidades principales de la Constitución es garantizar la libertad, y estando claros que sin separación de poderes no hay Constitución, no cabe afirmar otra cosa que el indiscutible menoscabo que se perpetra contra todos esos principios, valores y derechos por la violación de la reserva legal de los tributos.

Al respecto, nuestra Constitución recoge expresamente el principio de separación o división de los poderes públicos en su artículo 136, que a tenor literal establece lo siguiente:

Artículo 136 de la Constitución: «El Poder Público se distribuye entre el Poder Municipal, el Poder Estatal y el Poder Nacional. **El Poder Público Nacional se divide en Legislativo, Ejecutivo, Judicial, Ciudadano y Electoral.**// Cada una de las ramas del Poder Público tiene sus **funciones propias**, pero los órganos a los que incumbe su ejercicio colaborarán entre sí en la realización de los fines del Estado». (Resaltado y subrayado nuestro).

Más allá de que es sabido por todos, la colaboración dentro los poderes públicos no da pie –bajo cualquier supuesto– para entender que un poder (el Ejecutivo) puede realizar como suyas y de manera ordinaria las funciones propias de otro poder (en este caso, el Legislativo). Con lo anterior, no sería sostenible entonces y bajo el falaz argumento de la colaboración, justificar el establecimiento de los elementos constitutivos del tributo por parte del Ejecutivo, como manifestación de colaboración entre los poderes, para lograr la realización de los fines del Estado. Por el contrario, la división de los poderes públicos funciona, a su vez, como lo hacen las *libertades límite*, en la medida que confina la ac-

(215) La ausencia de libertad –por falta de la separación de poderes– ha sido comentada por Cubeddu, apoyándose en Montesquieu, en los siguientes términos: «[C]uando en la misma persona o en el mismo cuerpo de magistratura el poder legislativo está unido al poder ejecutivo, no hay libertad; porque se puede temer que el mismo monarca o el mismo senado hagan las leyes tiránicas para imponerlas tiránicamente.// No hay libertad si el poder judicial no está separado del poder legislativo y del ejecutivo. Si estuviera unido al poder legislativo, el poder sobre la vida y la libertad de los ciudadanos sería arbitrario, ya que el juez sería al mismo tiempo legislador. Si estuviera unido al poder ejecutivo, el juez podría tener la fuerza de un opresor.// Todo estaría perdido si una única persona, o el mismo cuerpo de grandes, de nobles, o de pueblo, ejerciera estos tres poderes: el de hacer las leyes, el de ejecutar las resoluciones públicas, y el de juzgar los delitos y litigios de los privados». Cubeddu, Raimondo, *op. cit.*, p. 80. El mismo autor, continuando su explicación, afirma que: «[u]n liberal, para ser más claros, es extremadamente reacio a atribuir el mismo conjunto de personas el poder legislativo y el poder ejecutivo, y considera que la separación entre estas dos funciones es condición indispensable para garantizar la libertad individual». *Ibid.*, p. 82.

ción del Ejecutivo a sus asuntos, dejando la materia tributaria en el campo del Legislativo, de manera que la tendencia actual de parafiscalidad, a tenor del citado artículo 138 constitucional, no es más que un vivo ejemplo de autoridad usurpada, y de ineficacia y nulidad de sus actos.

Aunado a lo anterior y si se tiene en cuenta que en el aspecto político, la doctrina liberal se opone a la concentración del poder político y, con ello, reafirma con peso el principio de separación de poderes⁽²¹⁶⁾, no resulta azaroso concluir que, siendo los artículos 115, 133 y 317 de la Constitución, 3 del Código Orgánico Tributario, 163 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal, 88 de la Ley Orgánica de la Administración Pública y 10 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, las *bases liberales* del ordenamiento tributario, los mismos a su vez confirman la plena vigencia de dicha separación del poder público⁽²¹⁷⁾, ubicando como regla la creación, modificación y extinción de los tributos, esto es, el poder tributario, en cabeza del órgano legislativo, en tanto concreción de la representación popular y forma más inmediata de protección de los derechos fundamentales del individuo.

Por lo anterior, no es más que una consecuencia obligada que, al materializarse el fenómeno apuntado de la deslegalización y, con éste, el exceso reglamentario, por medio del cual se soslaya el principio *nullum tributum sine lege*, automáticamente se deja de lado el elemental principio de división de los poderes públicos, erosionando la definición misma de Constitución y dejándonos con una versión semántica de la misma, socavando, a su vez, las bases mismas de la libertad.

4. La violación del principio de reserva legal de los tributos, como menoscabo de la libertad de participar en los asuntos públicos

En la misma medida que la violación de la reserva legal tributaria representa un menoscabo de su concepción de garantía en sí mismo de la libertad, así como del principio de separación o división de los poderes público y, con ello, de la libertad, lo cierto es que al establecerse los elementos constitutivos de las contribuciones parafiscales en los reglamentos de esas leyes, se terminando creando esos tributos en un cuerpo normativo de rango sublegal y, así, distinto a la ley formal, quebrantándose la libertad de los ciudadanos de participar en los asuntos públicos, como lo es, indiscutiblemente, el *asunto tributario*.

(216) Cf. Plazas Vega, Mauricio A., *El liberalismo... cit.*, p. 16.

(217) Así también lo ha entendido Fraga, para quien «[l]a reserva legal tributaria es entre otras cosas una de las manifestaciones más importantes del principio de separación de poderes, en aquellos países donde tal separación existe». Fraga Pittaluga, Luis, *Principios constitucionales... cit.*, p. 42.

En efecto, y como lo hemos venido sosteniendo a lo largo de este trabajo, es a través de la representación popular por medio del parlamento, que se habilita la posibilidad de establecer tributos de manera libre –de forma *liberal*–, respetando los intereses y derechos de los particulares y, ahora, específicamente, en apego a la libertad de *participar libremente* en la creación de estas exacciones parafiscales.

En este sentido, de conformidad con el artículo 62 de la Constitución:

Artículo 62 de la Constitución: «**Todos los ciudadanos y ciudadanas tienen el derecho de participar libremente en los asuntos públicos, directamente o por medio de sus representantes elegidos o elegidas.** // La participación del pueblo en la formación, ejecución y control de la gestión pública es el medio necesario para lograr el protagonismo que garantice su completo desarrollo, tanto individual como colectivo. Es obligación del Estado y deber de la sociedad facilitar la generación de las condiciones más favorables para su práctica». (Resaltado y subrayado nuestro).

La norma citada, que claramente integra –junto a los referidos artículos de la Constitución, el Código Orgánico Tributario, la Ley Orgánica del Poder Público Municipal, la Ley Orgánica de la Administración Pública y la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos– las *bases liberales* del ordenamiento tributario, reconoce el derecho de los ciudadanos, los individuos, de *participar libremente*, esto es, sin restricciones y limitaciones, en los asuntos públicos, pudiendo hacerlo de manera directa o a través de sus representantes, léase, el parlamento. Vale entonces preguntarse, ¿qué asunto más público que el establecimiento de tributos?

Encuentra aquí plena cabida, la célebre frase *no taxation without representation*, que analizada desde la citada norma constitucional permitiría afirmar, en términos similares, que *no hay tributación sin libre participación*, quedando, ahora sí, completo el círculo que engloba los principios *nullum tributum sin lege*, separación o división de los poderes públicos y el famoso «no hay tributación sin representación», los cuales, encuentran en la libertad su indiscutible hilo conductor.

Así las cosas, en el marco de la tendencia actual de la parafiscalidad, en la cual se fijan los elementos esenciales o constitutivos del tributo en normas no votadas por los ciudadanos, directamente o mediante representación, se produce, sumado a las denunciadas deslegalizaciones y excesos reglamentarios, un palpable menoscabo a la libertad de participar en los asuntos públicos y, más precisamente, a la libertad de participar en el establecimiento de los tributos: *no hay tributación sin libre participación*.

5. La violación de los principios de capacidad contributiva, no confiscatoriedad y razonabilidad de los tributos, como menoscabo de los derechos de propiedad y de libertad económica

La hipertrofia normativa que denunciamos, aunada a la irracional deslegalización y descodificación en el ámbito de las normas que regulan los tributos parafiscales, ubica a estas contribuciones más allá de un ámbito *parafiscal*, en un fenómeno *parasistémico*. Efectivamente, no se trata simplemente de que las contribuciones estén caracterizadas porque su producto rompe con la unidad del tesoro y tienen fines de financiamiento, lo cierto es que son tributos y, como tales, pueden ser parafiscales mas no ubicarse fuera del *sistema tributario*.

Evidentemente, las consecuencias del exceso de normas tributarias, suponen múltiples gravámenes de la capacidad contributiva del mismo sujeto, debiendo reputarse como «[i]legítima la exacción tributaria por violación del principio de capacidad contributiva (...) si la carga global llega al punto de poner en peligro la supervivencia de la economía privada (y, por ende, de la misma capacidad contributiva) o impide la elección o el ejercicio mismo de una actividad económica o profesional»⁽²¹⁸⁾, con lo que se evidencia la proscripción de la libertad.

Es por todos sabido, que el principio de capacidad contributiva, además de influir sobre el *sistema tributario*, incide en la disciplina de *cada tributo* en particular desde el aspecto sustancial; así, este principio precisa una referencia a la aptitud subjetiva específica del contribuyente y, por ende, un tránsito de criterios de gravamen real a criterios de gravamen personal⁽²¹⁹⁾. Es así como llegamos al *principio de no confiscatoriedad*, punto en el que se individualiza el *exceso fiscal*, y cuyo criterio para poder arribar tal determinación parte de la *razonabilidad* como medida de confiscatoriedad de los gravámenes.

Pero, ¿qué se entiende por confiscatorio? Para arribar a una respuesta, Villegas indica que:

«[L]a razonabilidad es un presupuesto indispensable en todo el orden jurídico y está aquí también presente. (...) este se violenta cada vez que hay desproporción entre el fin perseguido por la norma y el medio elegido para concretarlo. (...) un tributo es confiscatorio si el monto de su tasa es irrazo-

(218) Moschetti, Francesco, «Principio de capacidad contributiva» en Amatucci, Andrea (Coord.), *Tratado de Derecho Tributario*, tomo primero, Editorial Temis, Bogotá, 2001, p. 267.

(219) Cf. *Ibid.*, p. 269

nable, ante lo cual se convierte en un verdadero despojo, y hay también consenso en que se va más allá del de la razonabilidad cuando el quantum del tributo absorbe una parte sustancial de la renta o del capital»⁽²²⁰⁾.

No nos cabe duda que el cúmulo de tributos parafiscales resultan irrazonables, pues obedecen en sus fines tanto de financiamiento como extrafiscales a la premisa de insuficiencia del presupuesto para cubrir el gasto público. Es por ello, que se erigen el principio de capacidad contributiva, el de no confiscatoriedad y el de razonabilidad de los tributos como límite a la falta de lógica impositiva, la incoherencia y el arbitrio.

Es así como la concepción de estos tres principios sirven de dique o límite a las leyes, pues el legislador está llamado a revisar la *presión fiscal total* de los tributos en atención a la existencia –al menos constitucional– de un sistema tributario que exige la observancia de los otros tributos para la configuración de nuevas especies gravadas.

Luego de haber visto el cúmulo de contribuciones parafiscales que pueden coincidir o recaer en un mismo contribuyente, resulta innegable que estos gravámenes concurrentes que, en algunos casos: (i) comparten un mismo hecho imponible; y (ii) en otros, inciden sobre una misma base imponible; generando una *presión fiscal acumulada* que erosiona –sino toda– parte importante de la *propiedad*, impidiendo, a la postre, el ejercicio normal y libre de sus actividades económicas, esto es, para el empresario «[!]a presión tributaria le impide acumular capital y desarrollar convenientemente sus negocios»⁽²²¹⁾.

Además, la tendencia actual de las contribuciones parafiscales en Venezuela redundan en un manifiesto desestímulo de la inversión privada y la producción nacional, pues más allá de los fines que en sí mismo persiguen, la inobservancia a la capacidad contributiva hace confiscatoria la presión fiscal, resultando lesivo sobre el proceso productivo en el cual inciden, ello, en franca violación del artículo 316 constitucional, menoscabando el derecho a la libertad económica y mermando, como es connatural, el nivel de vida de los individuos.

No debe olvidarse, como explica von Mises, que:

«El sistema impositivo confiscatorio obstaculiza el progreso económico y la mejora de la vida de los pueblos no sólo al dificultar la acumulación de nuevos capitales. Provoca además una amplia tendencia hacia el inmovilismo,

(220) Villegas, Héctor, «El principio constitucional de no confiscatoriedad en materia tributaria» en García Bel-sunce, Horacio (Coord.), *Estudios de Derecho Constitucional Tributario (En homenaje al Prof. Dr. Juan Carlos Luqui)*, Depalma, Buenos Aires, 1994, pp. 239 y 240.

(221) Von Mises, Ludwig, *La acción humana... cit.*, p. 952.

favoreciendo el desarrollo de hábitos mercantiles que inexorablemente desaparecen en el marco competitivo propio de la economía de mercado libre»⁽²²²⁾.

La minoración de las actividades empresariales privadas (y decimos «privadas» también, porque están siendo *privadas* de su libertad económica vía hipertrofia normativa y, con ella, presión fiscal acumulada) abre espacios para que se haga patente el sistema socialista en el que el Estado es dueño de todos los medios de producción.

VII. Conclusión

Es así como luce incuestionable concluir de todo lo expuesto, que a mayor número de exacciones –y *a fortiori*, en un *régimen* fiscal– la libertad se ve amenazada, pues el cerceamiento progresivo y sistemático de la propiedad va impidiendo –junto con otras regulaciones y limitaciones– que los particulares tomen *libremente* sus decisiones y, en consecuencia, *actúen de forma libre*. Sin duda, el irracional cúmulo de contribuciones parafiscales inconexas y descoordinadas, cuyos elementos constitutivos se positivizan al margen del principio constitucional *nullum tributum sine lege*, así como la erosión patrimonial causada por ello y por los demás fenómenos y patologías denunciadas, resultan en la ergástula de las libertades más elementales consagradas en la Constitución. Entonces, si: *más tributos es igual a menos libertad* y *menos tributos es igual a más libertad*, ¿Qué quedará decir de las consecuencias de estos tributos *ejecutivos* –no legislativos–, *parafiscales*, *pararracionales* y, en fin, *paralibertades*? La respuesta luce evidente.

(222) *Idem*.

Bibliografía

- Abache Carvajal, Serviliano, «La imposición de la renta salarial en la jurisprudencia constitucional venezolana. Análisis crítico desde la teoría de la argumentación jurídica», *Revista de Derecho Tributario*, N° 137, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2013.
- Abache Carvajal, Serviliano, «“Neolengua tributaria” y la Constitución semántica», *Ámbito Jurídico*, Año XIV - N° 174, marzo, Legislación Económica, C. A., Caracas, 2013.
- Abache Carvajal, Serviliano, «La verificación a los 30 años de codificación tributaria en Venezuela. Crónica de un sinsentido legislativo, administrativo y jurisprudencial» en García Pacheco, Ingrid (Coord.), *30 años de la codificación del Derecho tributario venezolano. Memorias de las XI Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*, tomo II, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2012.
- Abache Carvajal, Serviliano, «Tras la justicia fiscal. Análisis jurisprudencial del derecho a la defensa en el procedimiento tributario venezolano» en Louza Scognamiglio, Laura (Coord.), *Justicia Tributaria*, Academia de Ciencias Políticas y Sociales-Acceso a la Justicia-Fundación Estudios de Derecho Administrativo-Universidad Metropolitana, Colección Estado de Derecho, tomo IV, Caracas, 2012.
- Abache Carvajal, Serviliano, *La atipicidad de la «presunción» de legitimidad del acto administrativo y la carga de la prueba en el proceso tributario*, Editorial Jurídica Venezolana-Fundación Estudios de Derecho Administrativo, Colección Estudios Jurídicos, N° 93, Caracas, 2012.
- Abache Carvajal, Serviliano, «La (des) formalización del ejercicio de la potestad de investigación fiscal: un problema actual del Derecho tributario venezolano» en Masbernat, Patricio (Coord.), *Problemas actuales de Derecho Tributario comparado*, Editorial Librotecnia, Santiago de Chile, 2012.
- Abache Carvajal, Serviliano, «Determinación, exigibilidad y derechos humanos. Hacia una reforma tributaria desde el Derecho de los derechos» en Castillo Carvajal, Juan C. (Coord.), *Memorias de las X Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*, tomo I, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2011.
- Abache Carvajal, Serviliano, «La relación triádica liberal del cambio de ejercicio fiscal del contribuyente, según el artículo 148 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta: un asunto de hermenéutica jurídica», *Revista de Derecho Tributario*, N° 128, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2010.
- Abache Carvajal, Serviliano, «El Derecho como lenguaje (o el lenguaje del Derecho)», *Ámbito Jurídico*, Año XI - N° 144, junio, Legislación Económica, C. A., Caracas, 2010

- Abache Carvajal, Serviliano, «De la teoría a la práctica: análisis del “procedimiento de determinación oficiosa” regulado en la Ordenanza General de Procedimientos Tributarios del Municipio Simón Bolívar del Estado Anzoátegui (e indirecto del Código Orgánico Tributario)», *Revista de Derecho Tributario*, N° 122, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2009.
- Abache Carvajal, Serviliano y Burgos-Irazábal, Ramón, «El Decreto N° 9.048 sobre el Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat. “Aspectos tributarios”», *Revista de Derecho Público*, N° 130, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 2012.
- Abache Carvajal, Serviliano y Osorio Uzcátegui, Marco, «Racionalidad y Derecho: el caso de la regulación de la actividad económica de importación de bienes en el subsistema impositivo “Valor Agregado” venezolano», *IX Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2009.
- Abache Carvajal, Serviliano y Baumeister Toledo, Alberto, «El síndrome de la iniquidad administrativa en los trámites sucesorales tributarios: un ensayo crítico» en Dupouy, Elvira y de Valera, Irene (Coord.), *Temas de Actualidad Tributaria. Homenaje a Jaime Parra Pérez*, Academia de Ciencias Políticas y Sociales-Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Serie Eventos, N° 27, Caracas, 2009.
- Acosta, Eugenio Simón, «El principio de legalidad y la seguridad jurídica en el ámbito tributario» en Mares Ruiz, Carla (Coord.), *Cuestiones actuales de Derecho Tributario. I Jornada de Derecho Tributario*, Palestra Editores, Lima, 2011.
- Aguerrevere Yanes, Ricardo y Castillo Carvajal, Juan C., «Particularidades respecto del cumplimiento de la obligación de efectuar aportes e inversiones en ciencia y tecnología» en de Valera, Irene (Coord.), *Comentarios sobre la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación (LOCTI)*, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Serie Eventos, N° 26, Caracas, 2008.
- Aguiló Regla, Josep, *Sobre Derecho y argumentación*, Leonard Muntaner Ed., Palma de Mallorca, 2008.
- Alexy, Robert, *Teoría de los Derechos Fundamentales*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2002.
- Aliaga Agulló, Eva, «La capacidad económica como derecho del ciudadano: su fundamento en nuestro marco constitucional» en Plazas Vega, Mauricio A. (Coord.), *Del Derecho de la Hacienda Pública al Derecho Tributario. Estudios en honor a Andrea Amatucci*, Vol. III, Editorial Temis, Bogotá, 2011.
- Alvarado Andrade, Jesús María, *Introducción a la idea y al concepto de Constitución. (Desde la antigüedad hasta el constitucionalismo moderno)*, inédito.

- Andrade Rodríguez, Betty y de Paz Garmendia, Natalia, «Naturaleza jurídica y base de cálculo de las contribuciones establecidas en la Ley de Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat» en Dupouy, Elvira y de Valera, Irene (Coord.), *Temas de Actualidad Tributaria. Homenaje a Jaime Parra Pérez*, Academia de Ciencias Políticas y Sociales-Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Serie Eventos, Nº 27, Caracas, 2009.
- Atencio Valladares, Gilberto, «Implicaciones tributarias de la Ley Orgánica de Deporte, Actividad Física y Educación Física y su nuevo Reglamento», *Temas de Actualidad Tributaria en Venezuela. Homenaje al Dr. Harold Zavala*, Los Ángeles, Maracaibo, 2012.
- Atencio Valladares, Gilberto, «La armonización de la parafiscalidad en el sistema tributario venezolano» en Castillo Carvajal, Juan C. (Coord.), *Memorias de las X Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*, tomo II, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2011.
- Atienza, Manuel, *Contribución a una teoría de la legislación*, Editorial Civitas, S. A., 1.ª edición, Madrid, 1997.
- Atienza, Manuel, *Introducción al Derecho*, Editorial Barcanova, Barcelona, 1985.
- Banegas Masiá, Arturo, «Contenido tributario de la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación» en Weffe H., Carlos E. (Coord.), *VIII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario. Tributación Municipal y Exacciones Parafiscales*, Fondo Editorial AVDT, Obras Colectivas, Caracas, 2006.
- Barberis, Mauro, *Ética para juristas*, Editorial Trotta, Madrid, 2008.
- Barraca Mairal, Javier, *Pensar el Derecho. Curso de filosofía jurídica*, Ediciones Palabra, Madrid, 2005.
- Baumeister Toledo, Alberto y Abache Carvajal, Serviliano, «El síndrome de la iniquidad administrativa en los trámites sucesorales tributarios: un ensayo crítico» en Dupouy, Elvira y de Valera, Irene (Coord.), *Temas de Actualidad Tributaria. Homenaje a Jaime Parra Pérez*, Academia de Ciencias Políticas y Sociales-Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Serie Eventos, Nº 27, Caracas, 2009.
- Berlin, Isaiah, *Cuatro ensayos sobre la libertad*, Alianza Universidad, Madrid, 1988.
- Bernal Pulido, Carlos, *El Derecho de los derechos*, Universidad Externado de Colombia, Bogotá, 2005.
- Biglino Campos, Paloma, *La publicación de la ley*, Tecnos, Madrid, 1993.
- Blanco-Uribe, Alberto, «No existe una tal “interpretación correctiva” a cargo de los jueces. Artículo 263 del COT», *Revista de Derecho Tributario*, Nº 137, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2013.

- Blanquer, David, *Curso de Derecho Administrativo*, tomo II, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2006.
- Brewer-Carías, Allan R., *Las Constituciones de Venezuela*, tomos I y II, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Serie Estudios, N° 71, 3.ª edición, Caracas, 2008.
- Brewer-Carías, Allan R., *El Derecho Administrativo y la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos. Principios del Procedimiento Administrativo*, Colección Estudios Jurídicos N° 16, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 2002.
- Brewer-Carías, Allan R., «Los principios de legalidad y eficacia en las leyes de procedimientos administrativos en América Latina», *IV Jornadas Internacionales de Derecho Administrativo "Allan Randolph Brewer-Carías. La relación jurídico-administrativa y el procedimiento administrativo*, Fundación Estudios de Derecho Administrativo, Caracas, 1998.
- Calvo-Sotelo, Leopoldo, «Borrador de la intervención de Leopoldo Calvo-Sotelo» en el seminario *La técnica normativa: una necesidad democrática*, pp. 5 y 6, inédito.
- Canova González, Antonio, Herrera Orellana, Luis Alfonso y Anzola Spadaro, Karina, *¿Expropiaciones o vías de hecho? (La degradación continuada del derecho fundamental de propiedad en la Venezuela actual)*, Fundación Estudios de Derecho Administrativo-Universidad Católica Andrés Bello, Caracas, 2009.
- Carmona Borjas, Juan Cristóbal y D' Vivo Yusti, Karla, «Naturaleza jurídica de los aportes al Fondo de Ahorro Obligatorio para la Vivienda, en el marco de las sentencias números 1771 y 120 de fechas 28 de noviembre de 2011 y 22 de febrero de 2012, emanadas de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia», *Revista de Derecho Tributario*, N° 135, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2012.
- Carmona Borjas, Juan Cristóbal y D' Vivo Yusti, Karla, «Consideraciones jurídicas sobre los aportes correspondientes al régimen prestacional de vivienda y hábitat», *Revista de Derecho Tributario*, N° 120, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2008.
- Carmona Borjas, Juan Cristóbal, «Aportes previstos en la Ley Orgánica Contra el Tráfico Ilícito y el Consumo de Sustancias Estupefacientes y Psicotrópicas. Cabida en el ordenamiento jurídico venezolano, naturaleza jurídica y términos de su consagración» en Weffe H., Carlos E. (Coord.), *VIII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario. Tributación Municipal y Exacciones Parafiscales*, Fondo Editorial AVDT, Obras Colectivas, Caracas, 2006.
- Carrió, Genaro, *Notas sobre Derecho y Lenguaje*, Abeledo-Perrot, 5.ª edición, Buenos Aires, 2006.

- Casado Hidalgo, Luis R., *Temas de Hacienda Pública*, Ediciones de la Contraloría, Caracas, 1978.
- Casal H., Jesús María, *Los Derechos Humanos y su protección (Estudios sobre derechos humanos y derechos fundamentales)*, 2.^a edición, Universidad Católica Andrés Bello, Caracas, 2009
- Cassagne, Juan Carlos, *El principio de legalidad y el control judicial de la discrecionalidad administrativa*, Marcial Pons, Madrid, 2009.
- Castillo Carvajal, Juan C., «Los aportes de la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación. ¿Obligaciones legales no tributarias o tributos atípicos?» en Weffe H., Carlos E. (Coord.), *VIII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario. Tributación Municipal y Exacciones Parafiscales*, Fondo Editorial AVDT, Obras Colectivas, Caracas, 2006.
- Chacón Hanson, Alma Adriana, «Las condiciones de validez de las limitaciones o restricciones legislativas y la racionalidad de la ley» en Casal H., Jesús María *et al* (Coord.), *Tendencias actuales del Derecho Constitucional. Homenaje a Jesús María Casal Montbrun*, tomo II, Universidad Central de Venezuela y Universidad Católica Andrés Bello, Caracas, 2007.
- Charbonneau, Simon, *Norme juridique et norme technique*, Archives de Philosophie du Droit, XXVIII, 1983.
- Coelho Pasin, Joao Bosco, *Derecho Tributario y Ética (la moral de la justa imposición)*, Heliasta, Buenos Aires, 2010.
- Cubeddu, Raimondo, *Atlas del Liberalismo*, Unión Editorial, Madrid, 1999.
- De la Garza, Sergio F., *Derecho financiero mexicano*, Porrúa, México, 1986.
- De la Nuez, Paloma, «Prólogo» en Hayek, Friedrich, *Principios de un orden social liberal*, Unión Editorial, Madrid, 2001.
- Díaz, Elías, *Sociología y Filosofía del Derecho*, Taurus Humanidades, 2.^a edición, Madrid, 1992.
- Duverger, Maurice, *Hacienda Pública*, Bosch, 2.^a edición, Barcelona, 1980.
- Fazio Fernández, Mariano, *Del Buen Salvaje al Ciudadano. Introducción a la Filosofía Política de Jean-Jacques Rousseau*, Ciudad Argentina, Buenos Aires, 2003.
- Ferreiro Lapatza, José Juan, *Ensayos sobre metodología y técnica jurídica en el derecho financiero y tributario*, Marcial Pons, Barcelona, 1998.
- Ferreiro Lapatza, José Juan, *Curso de Derecho financiero español*, Marcial Pons, 18.^a edición, Madrid, 1996.

- Ferreiro Lapatza, José Juan, «El estatuto del contribuyente», *Revista Tributaria*, tomo XXIII, N° 131, marzo-abril, Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios, Montevideo, 1996.
- Fraga Pittaluga, Luis, *Principios constitucionales de la tributación*, Editorial Jurídica Venezolana, Colección Estudios Jurídicos, N° 95, Caracas, 2012.
- Fraga Pittaluga, Luis, «La imprescriptibilidad de los aportes al FAOV y el levantamiento de la cosa juzgada», *Temas de Actualidad Tributaria en Venezuela. Homenaje al Dr. Harold Zavala*, Los Ángeles, Maracaibo, 2012.
- Frías Mileo, María Celina, «Comentarios sobre el régimen sancionatorio contenido en la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación» en de Valera, Irene (Coord.), *Comentarios sobre la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación (LOCTI)*, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Serie Eventos, N° 26, Caracas, 2008.
- Frosini, Vittorio, *La letra y el espíritu de la ley*, Ariel, Barcelona, 1995.
- Galiana Saura, Ángeles, «La actividad legislativa en el Estado Social de Derecho», *Cuadernos Electrónicos de Filosofía del Derecho*, N° 2-1999, I.S.S.N.: 1138-9877, en <http://www.uv.es/CEFD/2/galiana.html>.
- García de Enterría, Eduardo, *Justicia y seguridad jurídica en un mundo de leyes desbordadas*, Cuadernos Civitas, Thomson-Civitas, Madrid, 2006.
- García Novoa, César, *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2000.
- Garrido Failla, Fernando, «La inspección como actividad administrativa», *El I. V. A. y la Inspección de Hacienda. XXX Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1984.
- Garrido Ramos, Víctor G., «Los derechos económicos, sociales y culturales (DESC) en la Constitución de 1999 y en el Derecho Internacional» en Carrillo Artilles, Carlos Luis (Coord.), *Libro homenaje al Profesor Alfredo Arismendi A.*, Ediciones Paredes-Instituto de Derecho Público de la Universidad Central de Venezuela, Caracas, 2008.
- Giuliani Founrouge, Carlos M., *Derecho Financiero*, Vol. II, Depalma, 7.ª edición, Buenos Aires, 2001.
- Godoy, Juan Pablo, «Los fines extrafiscales de los tributos» en Plazas Vega, Mauricio A. (Coord.), *Del Derecho de la Hacienda Pública al Derecho Tributario. Estudios en honor a Andrea Amatucci*, Vol. II, Editorial Temis, Bogotá, 2011.
- Gómez Mantellini, Jorge, *Derecho y Legislación Fiscal. Especial Referencia a la Legislación Venezolana (Estudio Crítico)*, Ediciones de la Gobernación del Distrito Federal, 3.ª edición, Caracas, 1975.

- González García, Eusebio, «Los principios generales de la imposición y la codificación tributaria», *XX Jornadas do Instituto Latinoamericano Derecho Tributario, Tema II La Codificación en América Latina*, Salvador de Bahía, Brasil, 2000.
- Halvorsen Villegas, Andrés L., «La base imponible previstos en la Ley Orgánica Contra el Tráfico Ilícito y el Consumo de Sustancias Estupefacientes y Psicotrópicas: análisis sobre la suficiencia de su fijación» en Weffe H., Carlos E. (Coord.), *VIII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario. Tributación Municipal y Exacciones Parafiscales*, Fondo Editorial AVDT, Obras Colectivas, Caracas, 2006.
- Hayek, Friedrich, *Los fundamentos de la libertad*, Unión Editorial, 6.ª edición, Madrid, 1998.
- Herrera Orellana, Luis Alfonso, Arias Castillo, Tomás Aníbal y Rondón García, Andrea Isabel, *Del Estado Social de Derecho al Estado Total (Crítica filosófica-jurídica a la sentencia de la Sala Constitucional N° 1.049, de 23 de julio de 2009)*, Ediciones Funeda, Colección de Dictámenes y Alegatos Forenses, Caracas, 2010.
- Hoyos Jiménez, Catalina, «Tributos vinculados y parafiscalidad» en García Novoa, Cesar y Hoyos Jiménez, Catalina (Coord.), *El Tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI*, tomo I, Marcial Pons, Buenos Aires, 2008.
- Lagrange, Enrique y Ruan Santos, Gabriel, «Declaración de la Academia de Ciencia Políticas y Sociales frente a la sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia de fecha 28 de noviembre de 2011, que niega el carácter de contribuciones parafiscales a los aportes debidos al Fondo de Ahorro Obligatorio de Vivienda y los consideró prescriptibles», *Revista de Derecho Tributario*, N° 133, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2012.
- Loewenstein, Karl, «Constituciones y Derecho Constitucional en Oriente y Occidente», *Revista de Estudios Políticos*, N° 164, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 1969.
- López Montiel, Jonathan D., «Caracterización de los sujetos involucrados en la obligación de aporte e inversión prevista en la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación (LOCTI)» en de Valera, Irene (Coord.), *Comentarios sobre la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación (LOCTI)*, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Serie Eventos, N° 26, Caracas, 2008.
- Losano, Mario, *Los grandes sistemas jurídicos*, Debate, Madrid, 1982.
- Lozano Rodríguez, Eleonora y Hofstetter Gascón, Marcel, «Tributación y pensamiento económico» en Plazas Vega, Mauricio A. (Coord.), *Del Derecho de la Hacienda Pública al Derecho Tributario. Estudios en honor a Andrea Amatucci*, Vol. II, Editorial Temis, Bogotá, 2011.

- Maestro Buelga, Gonzalo, «Negociación y participación en el proceso legislativo», *Revista de Derecho Político*, N° 32, Universidad Nacional de Educación a Distancia, Madrid, 1991.
- Martin, José María, *Introducción a las finanzas públicas*, Depalma, 2.ª edición, Buenos Aires, 1987.
- Mehl, Lucien, *Elementos de ciencia fiscal*, Bosch, Barcelona, 1964.
- Meier García, Eduardo, «El concepto de tributo y sus categorías constitucionalizadas frente a la descodificación, la deslegalización y el auge de la parafiscalidad» en Weffe H., Carlos E., (Coord.), *VIII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario. Tributación Municipal y Exacciones Parafiscales*, Fondo Editorial AVDT, Obras Colectivas, Caracas, 2006.
- Moles Caubet, Antonio, *El principio de legalidad y sus implicaciones*, Publicaciones del Instituto de Derecho Público, Universidad Central de Venezuela, Caracas, 1974.
- Moschetti, Francesco, «Principio de capacidad contributiva» en Amatucci, Andrea (Coord.), *Tratado de Derecho Tributario*, tomo primero, Editorial Temis, Bogotá, 2001.
- Muñoz Machado, Santiago, *Cinco estudios sobre el poder y la técnica de legislar*, Civitas, Madrid, 1986.
- Neumark, Fritz, *Principios de la Imposición*, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Economía y Hacienda, 2.ª edición, Madrid, 1994.
- Nino, Carlos Santiago, *Ética y derechos humanos. Un ensayo de fundamentación*, Editorial Astrea, 2.ª edición, Buenos Aires, 2005.
- Orwell, George, *1984*, Mestas Ediciones, 4.ª edición, Madrid, 2008.
- Pedrosa Cuiñas, Francisco J., «Conceptos y diferencias sustantivas entre tasas y precios públicos», *XI Jornadas Latinoamericanas de Derecho tributario. Tasas y precios públicos en el ordenamiento jurídico español*, ILADT-Instituto de Estudios Fiscales-Ministerio de Economía y Hacienda, Caracas, 1991.
- Pérez Luciani, Gonzalo, *El principio de legalidad*, Serie Estudios, N° 81, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Caracas, 2009.
- Pérez Luño, Antonio, *La seguridad jurídica*, Ariel, Barcelona, 1994.
- Plazas Vega, Mauricio A., *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario*, tomo II, Editorial Temis, 2.ª edición, Bogotá, 2005.
- Plazas Vega, Mauricio A., *El liberalismo y la teoría de los tributos*, Editorial Temis, Bogotá, 1995.

- Queralt, Juan M., Casado Ollero, Gabriel, Tejerizo López, José M., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, 14.^a edición, Madrid, 2003.
- Recuero, José Ramón, *La dialéctica de la Libertad. Libertad moral y Libertad política*, Biblioteca Nueva, Madrid, 2003.
- Romero-Muci, Humberto, «Distopía parafiscal. Deconstruccionismo y la huida del Derecho Tributario», *Foro de parafiscalidad en el contexto actual en Venezuela*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 9 de marzo de 2012.
- Romero-Muci, Humberto, «Forma y oportunidad de cumplimiento de la obligación de aporte en la Ley Orgánica de Ciencia Tecnología e Innovación», *Revista de Derecho Tributario*, N^o 117, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2008.
- Romero-Muci, Humberto, «Aspectos tributarios en la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación» en de Valera, Irene (Coord.), *Comentarios sobre la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación (LOCTI)*, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Serie Eventos, N^o 26, Caracas, 2008.
- Romero-Muci, Humberto, «Deconstruccionismo y la huida del Derecho Tributario: “El caso de las contribuciones previstas en las leyes orgánicas de Ciencia, Tecnología e Innovación y Contra el Tráfico Ilícito y el Consumo de Sustancias Estupefacientes y Psicotrópicas”» en Weffe H., Carlos E. (Coord.), *VIII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario. Tributación Municipal y Exacciones Parafiscales*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2006.
- Romero-Muci, Humberto, «La garantía de la reserva legal tributaria, deslegalización y exceso reglamentario: el caso de los reglamentos de la Ley de Pilotaje», *Homenaje a la memoria de Ilse van der Velde*, Funeda, Caracas, 1998.
- Rozo Gutiérrez, Carolina, «Las funciones extrafiscales de los tributos, como instrumentos del Estado Social», *Revista*, N^o 52, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Bogotá, 2002.
- Ruan Santos, Gabriel, *El impacto institucional de las exacciones parafiscales*, Ediciones Liber, trabajo monográfico 1, Caracas, 2008.
- Sainz de Bujanda, Fernando, *Lecciones de derecho financiero*, Servicio de Publicaciones de la Universidad Complutense de Madrid, 10.^a edición, Madrid, 1993.
- Sainz Moreno, Fernando, «Técnica normativa: visión unitaria de una materia plural» en Corona, Jesús M., Pau Vall, Francesc y Tudela Aranda, Jesús (Coord.), *La técnica legislativa a debate*, Tecnos, Madrid, 1994.
- Savater, Fernando, *La aventura del pensamiento*, Editorial Sudamericana, Buenos Aires, 2008.

- Savater, Fernando, *La libertad como destino*, Fundación José Manuel Lara, Sevilla, 2004.
- Sabsay, Daniel Alberto, «Comentario a la Opinión Consultiva 6» en Bidart Campos, Germán y Pizzolo (h), Calogero (Coord.), *Derechos Humanos. Corte Interamericana*, tomo I, Ediciones Jurídicas Cuyo, Mendoza, 2000.
- Sarmiento Ramírez-Escudero, Daniel, *El principio de proporcionalidad en el Derecho Administrativo. Un análisis jurídico desde el Derecho español*, Universidad Externado de Colombia, Serie Derecho Administrativo N° 3, Bogotá, 2007.
- Simitis, Spiros, «Crisis de la información en el Derecho y sistemas automatizados de documentación jurídica» en Pérez Luño, Antonio (Coord.), *Problemas actuales de la documentación y la informática jurídica*, Tecnos-Fundación Cultural Enrique Luño Peña, Madrid, 1987.
- Sol Gil, Jesús, «Naturaleza Jurídica de los Aportes al Sistema Nacional de Vivienda y Hábitat» en Weffe H., Carlos E., (Coord.), *VIII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario. Tributación Municipal y Exacciones Parafiscales*, Fondo Editorial AVDT, Obras Colectivas, Caracas, 2006.
- Tarsitano, Alberto, «El principio constitucional de capacidad contributiva» en García Belsunce, Horacio (Coord.), *Estudios de Derecho Constitucional Tributario (En homenaje al Prof. Dr. Juan Carlos Luqui)*, Depalma, Buenos Aires, 1994.
- Torruco Salcedo, Sitali, «El principio de reserva de ley tributaria en la jurisprudencia mexicana» en Cruz de Quiñones, Lucy (Directora académica), *Lecciones de derecho tributario inspiradas por un maestro. Liber Amicorum en homenaje a Eusebio González García*, tomo I, Editorial Universidad del Rosario-Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Bogotá, 2010.
- Travieso, Juan Antonio, *La Corte Interamericana de Derechos Humanos. Opiniones consultivas y fallos*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1996.
- Urso Cedeño, Giuseppe, «Particularidades en la conceptualización de las inversiones y aportes reconocidos en la Ley de Ciencia, Tecnología e Innovación» en de Valera, Irene (Coord.), *Comentarios sobre la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación (LOCTI)*, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Serie Eventos, N° 26, Caracas, 2008.
- Villegas, Héctor, «El principio constitucional de no confiscatoriedad en materia tributaria» en García Belsunce, Horacio (Coord.), *Estudios de Derecho Constitucional Tributario (En homenaje al Prof. Dr. Juan Carlos Luqui)*, Depalma, Buenos Aires, 1994.
- Von Mises, Ludwig, *La acción humana. Tratado de economía*, Unión Editorial, Madrid, 2011.

- Von Mises, Ludwig, *Crítica del intervencionismo. [El mito de la tercera vía]*, Unión Editorial, Madrid, 2011.
- Weffe H., Carlos E., «Armonización, sistema tributario e ilícitos tributarios» en Castillo Carvajal, Juan Carlos (Coord.), *X Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*, tomo II-Armonización Tributaria, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2011.
- Zagrebelsky, Gustavo, *El derecho dúctil. Ley, derechos, justicia*, Editorial Trotta, Madrid, 2008.
- Zapatero, Virgilio, «Producción de normas» en Garzón Valdés, Ernesto y Laporta, Francisco J. (Coord.), *El Derecho y la Justicia*, Trotta, Madrid, 1996.

AVDT
Asociación Venezolana
de Derecho Tributario