

## Sección II: Régimen tributario especial

### *De «reformas judiciales» a «reformas ejecutivas». El caso de la reserva legal tributaria, el Decreto N° 1.435 y el artículo 31 de la Ley de Impuesto sobre la Renta*

Serviliano Abache Carvajal  
Profesor de Universidad Central de Venezuela

**Resumen:** *En este trabajo se reexaminan el régimen del gravamen a las rentas salariales –anterior al vigente– de la Ley de Impuesto Sobre la Renta y la controver- sial sentencia N° 301/2007 de 27 de febrero, para luego exponer unos breves co- mentarios sobre el contenido de la disposición en el Decreto N° 1.435/2014 de 17 de noviembre.*

**Palabras clave:** *Reserva tributaria, Ley de Impuesto Sobre la Renta, imposición salarial, reforma legal, reforma judicial, reforma ejecutiva, separación de poderes, colaboración de poderes, lucha de poderes, Constitución semántica.*

**Abstract:** *Impuesto sobre la Renta; Leyes. Reforma; Reserva legal.*

**Key Words:** *Income Tax; Statutes. Reform; Statutes. Exclusive matters.*

#### I. A MODO DE INTRODUCCIÓN. LA –¿SEMÁNTICA?– CONSTITUCIÓN VENE- ZOLANA: SOBRE RESERVA TRIBUTARIA Y LIBERTAD

La creación de tributos por parte del Ejecutivo, como excepción al principio *nullum tribu- tum sine lege*, ha sido siempre cuestionada por los regímenes no totalitarios –y apoyada, como es pensable, por los totalitarios– habida cuenta que la representación popular es una garantía de las libertades públicas, en lo general, y de la propiedad privada, en lo particular<sup>1</sup>. No sin razón, se 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»<sup>2</sup>. En una palabra: *la autoimposición es libertad*.

El principio de reserva de ley es una garantía en sí misma de los derechos fundamen- tales del individuo y, particularmente en lo que a los tributos se refiere, constituye una garantía esencial del derecho de propiedad<sup>3</sup>, por un lado, y un freno al Estado intervencio- nista (y a la rama ejecutiva del poder), por el otro; de ahí que sea necesario defender los

---

<sup>1</sup> Cf. Plazas Vega, Mauricio A., *El liberalismo y la teoría de los tributos*, Editorial Temis, Bogotá, 1995, p. 281.

<sup>2</sup> 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, p. 34.

<sup>3</sup> Cf. Plazas Vega, Mauricio A., *op. cit.*, pp. 124 y 125.

elementales *no taxation without representation* y *nullum tributum sine lege*, si se cree en –y respeta verdaderamente, claro está– la *Libertad*.

Como bien lo explica Hamburger «[t]axes lay at the heart of legislative power. (...) like any other legal constraints on freedom, taxes required the consent of the community»<sup>4</sup>, de ahí que «[a]dministrative taxation returns to an unconstitutional exercise of power outside the law»<sup>5</sup>. La indiscutible relación entre las libertades de los individuos y el principio de legalidad o reserva legal, es comentada por FRAGA 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»<sup>6</sup>.

Y es precisamente por lo anterior que el establecimiento de tributos por parte del Ejecutivo –como acaba de ocurrir en la recién promulgada «reforma tributaria»<sup>7</sup>, en el marco de los decretos-leyes dictados con ocasión a la ley habilitante de noviembre de 2013–, atenta directamente contra la propiedad privada como presupuesto esencial de la libertad individual y, en consecuencia, contra la Constitución misma. Si como se precisó, *la autoimposición es libertad, la autoimposición es garantía de la propiedad*, entonces la «ejecutiva-imposición» es una manifestación despótica, abusiva, y en fin, autoritaria del poder, mediante la cual se subvierte la libertad y se pulveriza la propiedad.

No obstante esa incontrovertible realidad, que materializa el inconstitucional germen de las leyes modificadas en el marco de la «reforma tributaria», lo cierto es que para el gobierno toda su actuación goza de máxima legitimidad, lo que obliga a revisar con detenimiento, más allá de limitarse a denunciar la inconstitucionalidad de todos estos decretos-leyes por la violación de los artículos 115, 133 y 317 de la Constitución, los cambios particulares que tuvieron lugar.

Es por ello que, ante el dictado de la reformada ley de Impuesto sobre la Renta (ISLR), decidí abordar un tema envuelto de controversia desde el año 2007, a propósito de la conocida sentencia N° 301 dictada por la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, mediante la cual se «reformó» el artículo 31 de dicha ley que establece el gravamen a las *rentas salariales*, por razón de la nueva modificación que acaba de experimentar esta norma y las particularidades que ahora presenta.

<sup>4</sup> «[L]os impuestos se encuentran en el corazón del poder legislativo. (...) como cualquier otra limitación legal a la libertad, los impuestos requieren del consentimiento de la comunidad». (Traducción libre). Hamburger, Philip, *Is Administrative Law Unlawful?*, The University of Chicago Press, Chicago y Londres, 2014, p. 57.

<sup>5</sup> «[L]a tributación administrativa se traduce en un regreso al ejercicio inconstitucional del poder al margen del Derecho». (Traducción libre). *Idem*.

<sup>6</sup> Fraga Pittaluga, Luis, *Principios constitucionales de la tributación*, Editorial Jurídica Venezolana, Colección Estudios Jurídicos, N° 95, Caracas, 2012, p. 53.

<sup>7</sup> Al respecto, *vid. Gaceta Oficial* de la República de Venezuela N° 6.152 Extraordinario, 18 de noviembre de 2014, en la cual se publicaron los siguientes «instrumentos normativos»: (i) Decreto N° 1.434 con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Código Orgánico Tributario; (ii) Decreto N° 1.435 con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Reforma de la Ley de Impuesto sobre la Renta; y (iii) Decreto N° 1.436 con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Reforma de la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado.

## II. LAS «REFORMAS LEGALES»: EL GRAVAMEN AL SALARIO EN LAS LEYES DE ISLR DE 1942 A 2007

Desde la ley de ISLR de 1942 hasta la ley de 2007, en cuyas sucesivas reformas se pasó del sistema *mixto cedular global* al sistema de *renta global* (con la ley de 1966), el gravamen al salario (sueldos, emolumentos, dietas, gastos de representación, pensiones, obvenciones, etcétera), siempre había recaído sobre la totalidad de las remuneraciones del trabajador, esto es, sobre su *salario integral*.

En efecto, el artículo 20 (y siguientes) de la ley de 1942, mediante el cual se regulaba lo pertinente a las rentas de la cédula de sueldos, pensiones y otras remuneraciones, comprendía: «los sueldos, salarios, emolumentos, viáticos, dietas, gastos de representación, pensiones, obvenciones, y demás remuneraciones no gravadas en otros Capítulos anteriores». En desarrollo de esa norma, el artículo 116 del Reglamento de esa ley incluyó dentro de los ingresos señalados en el citado artículo 20, las siguientes retribuciones: (i) comisiones, (ii) raciones; (iii) aguinaldos, (iv) participaciones de utilidades, y (v) demás remuneraciones que percibían las personas que prestaran servicios bajo relación laboral o de dependencia<sup>8</sup>.

Por su parte, a tenor literal el artículo 31 de la ley de ISLR de 2007 establecía, como es sabido, que:

Artículo 31 de la Ley de ISLR/2007: «Se consideran como enriquecimientos netos los sueldos, salarios, emolumentos, dietas, pensiones, obvenciones y demás remuneraciones similares, distintas de los viáticos, obtenidos por la prestación de servicios personales bajo relación de dependencia. También se consideran como enriquecimientos netos los intereses provenientes de préstamos y otros créditos concedidos por las instituciones financieras constituidas en el exterior y no domiciliadas en el país, así como las participaciones gravables con impuestos proporcionales conforme a los términos de esta Ley».

En definitiva, hasta la ley de ISLR de 2007 y desde su primera manifestación normativa en la Ley de 1942, el gravamen sobre las remuneraciones laborales de las personas que trabajaban bajo relación de dependencia recaía sobre el *salario integral*, a otro decir, sobre la totalidad de las remuneraciones cuya causa se ubicaba en la relación de trabajo.

## III. LA «REFORMA JUDICIAL»: LA SENTENCIA N° 301/2007 DE 27 DE FEBRERO DE LA SALA CONSTITUCIONAL DEL TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

Como es por todos conocido, el 27 de febrero de 2007 la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia dictó la sentencia N° 301, mediante la cual –al margen de lo solicitado por los accionantes: la nulidad de los artículos 67, 68, 69, 72, 74 y 79 del Decreto N° 307 con Rango y Fuerza de Ley de Reforma de la LISLR de 1999 (tributación de *dividendos*) – «reformó» (no interpretó) el artículo 31 de dicha ley que establece el gravamen a las *rentas salariales*, modificando sustancialmente la tributación de dichas remuneraciones de *salario integral* a *salario normal*, esto es, condicionando la gravabilidad de las contraprestaciones provenientes de la relación de trabajo a que las mismas sean *regulares, permanentes y conmutativas*<sup>9</sup>.

<sup>8</sup> Cf. Roche, Emilio J., «Parte general del Impuesto sobre la Renta. Relatoría Tema I», en Korody Tagliaferro, Juan Esteban (Coord.), *70 años del Impuesto sobre la Renta. Memorias de las XII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*, tomo II, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2013, pp. 79 y 80.

<sup>9</sup> Sobre esta polémica sentencia, *vid.* 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, enero-febrero-marzo, Asociación Vene-

Como consecuencia de la sentencia de la Sala Constitucional, el artículo 31 en cuestión quedó redactado de la siguiente manera:

Artículo 31 «judicialmente reformado» de la Ley de ISLR/2007: «Se consideran como enriquecimientos netos los salarios devengados en forma regular y permanente por la prestación de servicios personales bajo relación de dependencia.... También se consideran como enriquecimientos netos los intereses provenientes de préstamos y otros créditos concedidos por las instituciones financieras constituidas en el exterior y no domiciliadas en el país, así como las participaciones gravables con impuestos proporcionales conforme a los términos de esta Ley.

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

Con la modificación del artículo 31, aunado al problema interpretativo que generó la Sala por la introducción de conceptos *ambiguos* y *vagos*<sup>10</sup>, también se produjeron distintas interpretaciones en la dogmática sobre el gravamen al salario, a propósito de la subsistencia

---

zola de Derecho Tributario, Caracas, 2013; Andrade Rodríguez, Betty, «Análisis de la sentencia dictada por la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia en relación con la base de cálculo del impuesto sobre la renta de los asalariados», *Anuario de Derecho Público*, N° 2, Fundación Estudios de Derecho Administrativo, Caracas, 2008; Atencio Valladares, Gilberto, «Consideraciones sobre la tributación de las personas naturales en el Impuesto sobre la Renta», en Korody Tagliaferro, Juan Esteban (Coord.), *70 años del Impuesto sobre la Renta. Memorias de las XII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*, tomo II, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2013; Atencio Valladares, Gilberto, «Comentarios a la aclaratoria de la sentencia 301/2007 de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia que establece la aplicación en el tiempo del nuevo tratamiento tributario de los salarios de los trabajadores en relación al Impuesto sobre la Renta. Aclaratoria de 17 de junio de 2008», *Anuario de Derecho Público*, N° 2, Fundación Estudios de Derecho Administrativo, Caracas, 2008; Brewer-Carías, Allan R., «De cómo la jurisdicción constitucional en Venezuela, no sólo legisla de oficio, sino subrepticamente modifica las reformas legales que “sanciona”, a espaldas de las partes en el proceso: el caso de la aclaratoria de la sentencia de reforma de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 2007», *Revista de Derecho Público*, N° 114, abril-junio, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 2008; D'vivo Yusti, Karla, «Definición del salario normal a los efectos de la tributación de los trabajadores bajo relación de dependencia», en Korody Tagliaferro, Juan Esteban (Coord.), *70 años del Impuesto sobre la Renta. Memorias de las XII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*, tomo II, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2013; D'vivo Yusti, Karla, «Algunas de las implicaciones derivadas del acatamiento por parte de contribuyentes y responsables de la interpretación constitucional del artículo 31 de la Ley de Impuesto sobre la Renta», *Revista de Derecho Tributario*, N° 131, julio-agosto-septiembre, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2011; Muci Borjas, José Antonio, «La base imponible del impuesto sobre la renta de las personas naturales y la sentencia N° 301/2007 de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia», *Revista de Derecho Público*, N° 116, octubre-diciembre, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 2008; Palacios Márquez, Leonardo, «El salario normal como magnitud que conforma la base de cálculo de la imposición a la renta para la determinación de los tributos que se causen con ocasión del contrato de trabajo bajo relación de dependencia en Venezuela», *Memorias XXXIV Jornadas Colombianas de Derecho Tributario*, Tomo I, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Bogotá, 2010; Romero-Muci, Humberto, «El activismo judicial en la imposición de las personas naturales: razones y emociones en la sentencia interpretativa de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia sobre el artículo 31 de la Ley de impuesto sobre la renta», inédito; Urosa Maggi, Daniela, *La Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia como legislador positivo*, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Serie Estudios, N° 96, Caracas, 2011. Para un análisis reciente y más amplio sobre este caso, *vid.* Abache Carvajal, Serviliano, *Sobre falacias, justicia constitucional y Derecho tributario. Del gobierno de las leyes al gobierno de los hombres: más allá de «la pesadilla y el noble sueño»*, Librería Alvaronora, Caracas, 2015.

<sup>10</sup> *Vid.* Abache Carvajal, Serviliano, *Sobre falacias, justicia constitucional... cit.*, pp. 130 y ss.

inalterada del artículo 16 de la ley de ISLR<sup>11</sup>, generándose dos opciones hermenéuticas: (i) si sólo se toma en cuenta lo expresamente decidido en el fallo (tributación de los salarios *conmutativos* percibidos de manera *regular y permanente*, de conformidad con el reformado artículo 31 de la ley de ISLR), unas serán las consecuencias; o (ii) si por el contrario, se considera el argumento tácitamente presente en la decisión (tributación de los salarios *conmutativos* percibidos de manera *regular y permanente*, de conformidad con el reformado artículo 31 de la ley de ISLR, y de los salarios *no conmutativos* percibidos de forma *accidental*, a tenor del artículo 16 de la ley de ISLR<sup>12</sup>, que encierra un problema de *aplicabilidad o relevancia*, ante la duda de si hay otra –o cuál es la– norma aplicable), muy distintas serán las consecuencias (cualitativas y cuantitativas) para los trabajadores, como en materia de retenciones para los patronos<sup>13</sup>.

Finalmente, como si lo anterior fuera poco, en la indicada «reforma judicial» de la ley de ISLR, la Sala Constitucional *cambió* –al margen del artículo 3 del Código Orgánico Tributario– un elemento constitutivo del tributo (su base de cálculo), cuya regulación, como fue precisado, le corresponde de manera *exclusiva* a la ley por mandato del principio de legalidad y reserva legal tributaria (*no taxation without representation*), por lo que tuvo lugar una patente conculcación del artículo 317 de la Constitución<sup>14</sup> y, en consecuencia, de la libertad individual.

#### IV. LA «REFORMA EJECUTIVA»: EL DECRETO Nº 1.435/2014 DE 17 DE NOVIEMBRE

El Ejecutivo nacional, sumándose a la antidemocrática línea de la Sala Constitucional, acaba de dictar, en el marco de la ley habilitante de noviembre 2013, el Decreto Nº 1.435 con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Reforma de la ley de ISLR, mediante el cual «reformó ejecutivamente» el ya «reformado judicialmente» artículo 31 de la ley, en los términos siguientes:

Artículo 31 «ejecutivamente reformado» del Decreto Nº 1.435: «Se considera como enriquecimiento neto toda contraprestación o utilidad, regular o accidental, derivada de la prestación de servicios personales bajo relación de dependencia, independientemente de su carácter salarial, distintas de viáticos y bono de alimentación.»

<sup>11</sup> Artículo 16 de la ley de ISLR/2007: «El ingreso bruto global de los contribuyentes, a que se refiere el artículo 7 de esta Ley, estará constituido por el monto de las ventas de bienes y servicios en general, de los arrendamientos y de cualesquiera otros proventos, regulares o accidentales, tales como los producidos por el trabajo bajo relación de dependencia o por el libre ejercicio de profesiones no mercantiles y los provenientes de regalías o participaciones análogas, salvo lo que en contrario establezca la Ley (...).»

<sup>12</sup> En esta segunda opción interpretativa se generaría, para quienes estén de acuerdo con esta posición, una situación de *fraude de ley*, recordando que el mismo consiste en la desaplicación de un enunciado normativo (en este caso, el artículo 16 de la LISLR: *norma defraudada o soslayada*) que regula un hecho imponible o que grava con mayor severidad el supuesto fáctico de la norma, por otro enunciado (en este caso, el artículo 31 de la LISLR: *norma de cobertura o soslayante*) que no grava tal situación fáctica o resulta menos abrumador. En efecto, en esta categoría el enunciado normativo *defraudado* da nacimiento a la obligación tributaria del sujeto pasivo, mientras que el de *cobertura* lo declara exento o no sujeto, o lo grava en menor cuantía. Cf. Pérez Arraiz, Javier, *El fraude de ley en el Derecho tributario*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 1996, p. 23.

<sup>13</sup> Mi posición al respecto en: Abache Carvajal, Serviliano, *Sobre falacias, justicia constitucional...* cit., pp. 151 y ss.

<sup>14</sup> Artículo 317 de la Constitución: «**No podrá cobrarse impuesto, tasa, ni contribución alguna que no estén establecidos en la ley (...).**» (Resaltado mío).

También se consideran como enriquecimientos netos los intereses provenientes de préstamos y otros créditos concedidos por las instituciones financieras constituidas en el exterior y no domiciliadas en el país, así como las participaciones gravables con impuestos proporcionales conforme a los términos del presente Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley. (Subrayado de la nueva redacción en el Decreto).

Como resulta apreciable, son varias las peculiaridades de este nuevo enunciado. De entrada se evidencia cómo se separa el nuevo artículo 31 de la ley de ISLR de las normas que anteriormente regulaban la imposición salarial, al excluir de su encabezado mención alguna sobre los *salarios* como enriquecimientos netos, sustituyéndolos por los términos «contra-prestación» y «utilidad».

En cuanto al significado de la palabra «contraprestación» no pareciera haber mayores inconvenientes; mientras que en relación a la voz «utilidad» la situación es otra. Así como la Sala Constitucional generó un problema interpretativo con el empleo de las palabras *regular* y *permanente*, lo mismo tiene lugar ahora con el nuevo contenido de este artículo por el empleo de la voz «utilidad», la cual encierra un problema de *ambigüedad* por las distintas acepciones que tiene (provecho, conveniencia, interés o fruto<sup>15</sup>), así como por las diferentes connotaciones que pueden reconocérsele dependiendo del ámbito (fiscal o laboral) en el que se use.

Por otro lado, el nuevo artículo 31 de la ley de ISLR, apartándose –en este aspecto– de la sentencia N° 301, expresamente incluye dentro de los enriquecimientos netos obtenidos por los trabajadores como consecuencia de la «prestación de servicios personales bajo relación de dependencia», a los que tengan carácter «accidental», con lo cual, en principio, se generaría una diferencia sustancial con la norma «judicialmente reformada»<sup>16</sup>.

También se agrega a esta norma la mención de acuerdo a la cual se considerará que estas remuneraciones son enriquecimiento neto «independientemente de su carácter salarial», lo que genera no pocas dudas si se tiene en cuenta que, por tal mención, la norma manda que los trabajadores tributen por contraprestaciones que no tengan carácter salarial, aun cuando se gravan sus remuneraciones por la *prestación de servicios personales bajo relación de dependencia*, cuestión que implica –como condición necesaria– que las remuneraciones sean, en efecto, *salariales*, y dentro de éstas, se gravarán las que tengan carácter *conmutativo*.

Finalmente, del tenor literal de este nuevo artículo 31 se desprende que no se gravarán conforme al mismo los viáticos y bono de alimentación, recordando un poco la redacción original de esta norma antes de la sentencia N° 301, en cuanto a los *viáticos*, con el agregado de esta nueva disposición sobre el *bono de alimentación*.

---

<sup>15</sup> Cf. Real Academia Española, *Diccionario de la Lengua Española*, vigésima segunda edición, 2001, p. 2260.

<sup>16</sup> Así como una eventual situación de antinomia entre esta norma y el artículo 107 de la Ley Orgánica del Trabajo, los Trabajadores y las Trabajadoras (LOTTT), de acuerdo al cual: «Cuando el patrono, patrona o el trabajador o trabajadora, estén obligados u obligadas a cancelar una contribución, tasa o impuesto, se calculará, considerando el salario normal correspondiente al mes inmediatamente anterior a aquél en que se causó». (Subrayado mío). En relación a la reinserción del gravamen de las contraprestaciones «accidentales» y su eventual contradicción con la LOTTT, recientemente se presentó un *recurso de interpretación* ante la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, cuya decisión seguramente no se hará esperar. Al respecto, *vid.* <http://www.eluniversal.com/economia/150211/introducen-recurso-de-interpretacion-en-tsj-de-la-base-para-calcular-i>, 12 de febrero de 2015.

## V. ¿SEPARACIÓN, COLABORACIÓN O LUCHA DE PODERES?

Tanto la «reforma judicial» cuanto la «reforma ejecutiva» del artículo 31 de la ley de ISLR, evidencian que ambos poderes públicos se arrogan atribuciones de *modificación* sobre el contenido del Derecho (dadas por normas constitutivas *de cambio*) que simplemente no tienen, incurriendo en una manifiesta usurpación de funciones, por lo que al dictarse la sentencia en los términos indicados, así como el Decreto en cuestión, se violó el principio de *separación de poderes* y, con ello, nuevamente, la *libertad individual*.

Definitivamente, estas modificaciones normativas, más que lucir como una (siempre) falaz «colaboración de poderes», como lo predicán en las más variadas situaciones los distintos poderes públicos, se presenta como una verdadera *lucha de poderes*, en la cual, al introducirse en esta «reforma ejecutiva» las remuneraciones *accidentales* expresamente *excluidas* por la «reforma judicial» del artículo 31 de la ley de ISLR, entre otras cosas, se pone en evidencia un manifiesto desacuerdo entre estas dos instituciones, a otras voces: *la lucha de los poderes ejecutivo y judicial*.

## VI. A MODO DE CONCLUSIÓN: RESERVA TRIBUTARIA, LIBERTAD Y LA CONSTITUCIÓN SEMÁNTICA

Expuesto todo lo anterior, no queda más que brevemente concluir, que ambos poderes públicos han hecho de nuestra *norma normarum* una *Constitución semántica*<sup>17</sup>, debiendo siempre recordar 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)<sup>18</sup>, haciendo polvo los elementales *no taxation without representation* y *nullum tributum sine lege*, sin los cuales carecemos de propiedad privada y libertad individual.

---

<sup>17</sup> 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, y Alvarado Andrade, Jesús María, «Introducción a la idea y concepto de Constitución (Desde la antigüedad hasta el constitucionalismo moderno)», *Revista Politeia*, vol. 35, N° 48, Instituto de Estudios Políticos, Universidad Central de Venezuela, Caracas, 2012, pp. 153-203.

<sup>18</sup> Cf. Aguiló Regla, Josep, *Sobre Derecho y argumentación*, Lleonard Muntaner Ed., Palma de Mallorca, 2008, pp. 119-140.