

(In)moralidad tributaria en Venezuela. Entre la distopía y la anomia social¹

Humberto Romero-Muci²

Abogado

Resumen: *En el presente texto exponemos la formulación institucional de la moralidad (o justicia) tributaria en Venezuela y su paradójico estado de incumplimiento por el Estado Fiscal (legislador, administración y judicatura) al contrario de las prescripciones constitucionales y de una razón mínima. Examinamos las perplejidades que sufre el contribuyente venezolano sometido por un régimen distópico que le ha postrado en situación de anomia social.*

Palabras Clave: *Moral tributaria, capacidad contributiva, legalidad tributaria, dictadura, distopía, anomia.*

Abstract: *In the present text we expose the institutional formulation of the tax morality (or justice) in Venezuela and its paradoxical state of noncompliance by the Fiscal State (legislator, administration and judiciary) contrary to the constitutional prescriptions and of a minimum ratio. We examine the perplexities suffered by the Venezuelan taxpayer subjected to a dystopian regime that has prostrated him in a situation of social anomie.*

Key words: *Tax morale, ability to pay taxes, tax legality, dictatorship, dystopia, anomie.*

SUMARIO

INTRODUCCIÓN

I. MORAL DEL LEGISLADOR TRIBUTARIO

1. *Reserva legal y legalidad tributaria.* A. Consagración de la garantía. B. Inmoralidades contra la reserva legal y la legalidad tributaria 2. *Capacidad contributiva, no discriminación, razonabilidad de los tributos y prohibición de confiscación.* A. Consagración del derecho. B. Inmoralidades contra la capacidad contributiva.

¹ Contribución a la ponencia presentada en el Encuentro Iberoamericano de Academias de Ciencias Morales y Políticas “Desafíos de la democracia en el siglo XXI: Fortalezas y riesgos políticos, económicos, sociales, culturales e internacionales”, (Mesa de Ciencias Sociales y Económicas), patrocinado por la Academia de Ciencias Morales y Políticas de la República Argentina, Buenos Aires D.F., Argentina, junio de 2018.

² Abogado *summa cum laude* por la Universidad Católica Andrés Bello (1985), Magister en Leyes Harvard Law School (1986), Doctor en Derecho por la Universidad Central de Venezuela (2003), Profesor Titular y Jefe de la Cátedra de Derecho Financiero en la Universidad Católica Andrés Bello, Profesor de Derecho de la Contabilidad en el Postgrado de Derecho Financiero de la Universidad Católica Andrés Bello y en los cursos del Doctorado en Derecho de la Universidad Central de Venezuela, Individuo de Número y Primer Vicepresidente de la Academia de Ciencias Políticas y Sociales de Venezuela (Sillón N° 14).

II. MORAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y LOS CONFLICTOS DE PRACTICABILIDAD ADMINISTRATIVA.

1. *Inmoralidades en la gestión administrativa*

III. MORAL DEL JUEZ TRIBUTARIO

IV. MORAL DEL CONTRIBUYENTE

CONCLUSIONES

BIBLIOGRAFÍA

INTRODUCCIÓN

En la Venezuela de hoy, vivimos una radical ruptura del orden constitucional que ha destruido el Estado de Derecho y acabado con la institucionalidad democrática³. *La desinstitucionalización también alcanza a la tributación y a las finanzas públicas en general*. Definitivamente son tiempos de regresión y primitivismo y de hemiplejía moral.

El déficit institucional y la deriva autoritaria se expresan en la práctica, en la inexistencia de la separación y autonomía efectiva de los Poderes Públicos, y por lo tanto no hay garantía efectiva de las libertades básicas para los ciudadanos, condición esencial de la pervivencia del Estado y de la democracia constitucional. Se practica una indeterminación radical del derecho y su disolución en la política, con la nociva patrimonialización del poder, que se convierte en un instrumento de dominación impúdico y delirante. Privan las falacias jurídicas, el decisionismo y la arbitrariedad. “Verdad” y “justicia” han perdido todo contenido y se han convertido en simples mascaradas ideológicas de la “voluntad del poder”. La racionalidad del derecho se ha reducido a la simple “voluntad del más fuerte”.

La desinstitucionalización tributaria se ha hecho especialmente evidente con la degradación de la reserva legal tributaria, garantía esencial a la creación y modificación de los tributos. El principio fundacional según el cual “no hay tributación, sin representación”, ha sido ilegítimamente desaplicado mediante los Decretos Ley, por las constantes delegaciones legislativas en el Ejecutivo Nacional, a través del expediente de Leyes habilitantes y más recientemente con la declaratoria de “emergencia económica” coonestada por la Sala Constitucional de Tribunal Supremo de Justicia.

Los tributos son creaciones caprichosas, inconsultas, arbitrarias, incoherentes. Esto lo comprueban los aproximadamente 365 Decretos ley aprobados mediante Leyes habilitantes en los últimos 18 años, la distópica aparición de 24 tipos parafiscales, la artera eliminación del ajuste por inflación en la Ley de impuesto sobre la renta (LISR), la subestimación radical y la postergación del ajuste de la Unidad Tributaria (UT). Y lo más perverso: La hiperinflación del 2.616 % solo al cierre del año 2017. El impuesto más regresivo e inconsulto: “...el termómetro de la pérdida de los derechos individuales y del aumento del poder estatal”⁴.

³ Humberto Romero-Muci, “Desinstitucionalización y desigualdad desde el Estado: el caso venezolano”, en *Comunicación para el Primer Encuentro Iberoamericano de Academias de Ciencias Morales y Políticas, y de Ciencias Económicas*, Madrid, 16 al 18 de octubre de 2017, en *Boletín de la Academia de Ciencias Políticas y Sociales* Nº 156, enero-diciembre 2017, p. 461-480 ISSN: 0798-145, consultado en web: <<http://www.acienpol.org.ve/>>

⁴ Cfr. Luis Fraga Lo Curto, “4 décadas de políticas inflacionarias”, Presentación del libro <Control e inflación. La inviabilidad del sistema venezolano de planificación centralizada de precios>, Universidad Metropolitana, Caracas 2015, p. 8.

Todo esto configura un cuadro de degradación y relativización de los derechos constitucionales a (i) contribuir conforme a la capacidad económica efectiva, (ii) la prohibición de discriminación, (iii) la prohibición de confiscación, (iv) la legalidad y tipicidad tributaria y la seguridad jurídica y la calculabilidad de los actos en la aplicación de los tributos que demandan un ámbito de certeza imperturbable. Se trata del núcleo duro de la justicia tributaria.

La desinstitucionalización tributaria se ha radicalizado con la disminución de las posibilidades de defensa frente a unas Administraciones Tributarias robustecidas de competencias exorbitantes para la determinación de los tributos y de privilegios procesales que empalidecen las garantías del debido proceso y la tutela judicial efectiva. Las mismas Leyes habilitantes han servido para crear privilegios procesales injustificados, incluida la desjudicialización de las medidas cautelares y la ejecución de créditos fiscales directamente por la Administración Tributaria. Tal degradación se resume frente a cualquier fiscalización en la emboscada del “*tener que pagar primero y solo poder reclamar después*”. Campo fecundo para la arbitrariedad y la corrupción.

Quizás la razón fundamental de la descomposición institucional es la ineffectividad de la garantía judicial. Se ha desmontado el control jurisdiccional del poder con repercusiones nefastas sobre la seguridad jurídica, la legalidad, el Estado de Derecho y la democracia. Desde los Magistrados del Tribunal Supremo de Justicia hasta el último tribunal de municipio han dejado de funcionar de forma independiente, objetiva y eficazmente frente a los otros poderes⁵. La cooptación político partidista de todos los cargos públicos, en especial de los jueces de máxima instancia, es lo que más ha resentido esta paulatina deriva autoritaria, que ya no deja dudas de haberse convertido en una “*dictadura totalitaria*”⁶.

Seguidamente presentamos un catálogo de los derechos y garantías fundamentales en la Constitución de 1999 que definen los principios de la moralidad fiscal, como consagración constitucionalizada de esa ética pública que, en términos de Tipke, son tan convincentes y razonables que inspiran la actuación de los poderes públicos y de los ciudadanos para que la tributación pueda considerarse justa⁷. Pero también daremos cuenta de algunas paradojas irreconciliables consecuencia directa de la desinstitucionalización de esa ética juridificada, que se ha vaciado de contenido con la deriva autoritaria del Estado fiscal, impidiendo el desarrollo equilibrado del modelo de ética pública propio de la modernidad y el cumplimiento de sus objetivos en favor de la dignidad humana⁸.

Somos de la convicción de que, el tributo solo se justifica éticamente cuando se destina efectivamente al crecimiento económico y a la elevación del nivel de vida de la población. Eso solo lo garantiza el consenso democrático, que se construye en un Estado de Derecho, con una efectiva separación de poderes públicos y con un control judicial efectivo de constitucionalidad y legalidad. De lo contrario el tributo no pasará de ser otra forma más de dominación y control social.

⁵ En complemento se ha desmontado el control externo, objetivo y neutral sobre el ejercicio del poder en Venezuela, en respeto y garantía de los derechos humanos, como consecuencia de la ilegítima denuncia por parte del Ejecutivo Nacional de la Convención Americana de Derechos Humanos y más recientemente, con el retiro de Venezuela de la organización hemisférica, mediante la denuncia de la Carta de la Organización de Estados Americanos (OEA), así como el sistemático desconocimiento y desaplicación de las decisiones de los órganos del Sistema Interamericano de Protección de los Derechos Humanos de la OEA.

⁶ Cfr. Giovanni Sartori. *¿Qué es la democracia?*, Editorial Taurus, Madrid 2007, p. 157.

⁷ Cfr. Klaus Tipke, *Op. cit.*, p. 22.

⁸ Cfr. Gregorio Peces-Barba, *Ética, poder y derecho. Reflexiones ante el fin de siglo*, Primera reimpresión, Distribuciones Fontamara, S. A. México D.F., 2004, p. 151.

Ojalá la explicación y la crítica de la tragedia venezolana sirva para aprender una lección sobre moral institucional y sobre la moral tributaria en particular. Porque como bien se ha dicho “*la indiferencia ante la injusticia es la puerta del infierno*”⁹.

I. MORAL DEL LEGISLADOR TRIBUTARIO

En Venezuela el ejercicio anómalo del Poder Público se produce en abierta contradicción a un ordenamiento constitucional que promueve *la ética como razón de Estado*¹⁰. Así lo confirman sus normas de apertura (artículos 2 y 3), cuando enuncian: (i) “*Venezuela se constituye como 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*”¹¹, un (ii) “*...Estado [que] tiene como fines esenciales la defensa y el desarrollo de la persona y el respeto a su dignidad, el ejercicio democrático de la voluntad popular, la construcción de una sociedad justa y amante de la paz, la promoción de la prosperidad y bienestar del pueblo y la garantía del cumplimiento de los principios, derechos y deberes consagrados en [la] Constitución*”¹².

Definitivamente la Constitución vigente identifica la *ética* como un valor superior del ordenamiento jurídico y condición de validez del poder político. Su objeto la protección de la dignidad humana y del bien común.

Es más, el diseño del texto constitucional sobre el “sistema tributario” corresponde al paradigma del “estado impositivo”¹³, esto es, el que procura la tributación (i) conforme a la ley previa, estricta y cierta, (ii) según la capacidad contributiva efectiva, en condiciones de igualdad y progresividad, (iii) preservando las fuentes impositivas y promoviendo el desarrollo económico, (iv) elevando el nivel de vida de la población, (v) para contribuir al financiamiento de los gastos públicos con fundamento en deberes solidaridad social, en consistencia con la forma política del Estado social democrático y de derecho.

Sin embargo, “la Constitución de 1999 no nació con auténtica vocación emancipadora y tuitiva de los derechos, sino como una de esas *Constituciones fachada* abigarrada de los valores del constitucionalismo, que terminan convirtiéndolo todo en declaraciones de buenas intenciones, pero que sacrifican lo que es verdaderamente importante, esto es, la protección individual de los derechos fundamentales”¹⁴. A esto se suma que el gobierno y los jueces, en

⁹ Cfr. Allan Brewer-Carías, *La patología de la justicia constitucional*, Tercera Edición ampliada, Fundación de Derecho Público, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 2014, p. 11.

¹⁰ Cfr. Cecilia Sosa G., *La ética como fundamento de la justicia*, Discurso y trabajo de incorporación a la Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Caracas 2017, p. 54.

¹¹ Artículo 2 de la CRBV.

¹² Artículo 3 de la CRBV.

¹³ Ver, Carlos Weffé, “Tributación y regulación: notas introductorias al debate sobre la función del tributo en el Estado social y democrático de Derecho”, en *Tributación y Regulación*, Memorias de las XIV Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas 2015, p. 131.

¹⁴ Eduardo Meier G. *La eficacia de las sentencias de la Corte Interamericana de Derechos Humanos frente a las prácticas ilegítimas de la Sala Constitucional*, Serie Estudios Nº 105, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Caracas, 2013, p. 112. También en Eduardo Meier G. “Constitución fachada: a propósito de la tributación selectiva en el ISR”, en *El Impuesto sobre la renta. Aspectos de una necesaria reforma*, XVI Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario, organizadas por la Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2017, p. 175. Según la clasificación de Mauro Barberis. *Ética para juristas*, Editorial Trotta, Madrid, 2008, p. 39. También sobre este par-

especial los del Tribunal Supremo de Justicia, han sido los primeros en preterir el carácter inderogable e inviolable de los derechos humanos, convirtiendo el texto constitucional en una auténtica fachada¹⁵.

1. *Reserva legal y legalidad tributaria*

A. *Consagración de la garantía.*

La creación de los tributos es materia de reserva legal. Así lo preceptúa el artículo 317 Constitucional¹⁶. Solo por Ley como acto emanado de los órganos legislativos del Estado se podrán crear tributos. La reserva legal es una garantía de protección del derecho de propiedad de forma que ninguna exacción podrá establecerse válidamente sin que para ello cuente con la previa cobertura normativa de rango legal.

El ejercicio del Poder tributario originario corresponde a los órganos legislativos de los entes político-territoriales en que se encuentra distribuido el Poder Público a nivel territorial. Dichas facultades legislativas se concretan desde el texto constitucional mediante la atribución de ramos tributarios específicos que constituyen ingresos propios: la República a nivel nacional (artículo 156 (12))¹⁷, las Entidades Federales a nivel estatal (artículo 167¹⁸) y los

titular Casal, siguiendo a Sartori, señala que la Pseudoconstitución o Constitución fachada, se distinguen de la denominada constitución semántica de (Loewenstein), “porque en verdad son ‘constituciones-trampa’. Su condición de letra muerta, de Constituciones que no son observadas, al menos, precisa el autor, “en lo que respecta a sus características garantistas fundamentales”, termina convirtiéndolas en engañosas...” Jesús M. Casal, “¿De la Constitución nominal a la constitución fachada? Reflexiones a partir de la evolución constitucional venezolana”, *Anuario de Derecho Constitucional Latinoamericano*, año XVII, Montevideo, 2011, p. 361-386, consultado el 30 de abril de 2018, <disponible en web: <https://revistas-colaboracion.juridicas.unam.mx/index.php/anoario-derecho-constitucional/articulo/view/3972/3488>>.

¹⁵ *Ídem*. También *vid.*, Allan Brewer-Carías, *La consolidación de la tiranía judicial <el juez constitucional controlado por el Poder Ejecutivo asumiendo el Poder Absoluto>*, Colección Estudios Jurídicos N° 15, Editorial Jurídica Venezolana Internacional, Caracas/New York, 2017, p. 25.

¹⁶ Artículo 317 de la CRBV: 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 la ley que cree el tributo correspondiente. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio.

¹⁷ Artículo 156 de la CRBV: Es de la competencia del Poder Público Nacional: (...) 12. La creación, organización, recaudación, administración y control de los impuestos sobre la renta, sobre sucesiones, donaciones y demás ramos conexos, el capital, la producción, el valor agregado, los hidrocarburos y minas, de los gravámenes a la importación y exportación de bienes y servicios, los impuestos que recaigan sobre el consumo de licores, alcoholes y demás especies alcohólicas, cigarrillos y demás manufacturas del tabaco, y los demás impuestos, tasas y rentas no atribuidas a los Estados y Municipios por esta Constitución y la ley.

¹⁸ Artículo 167 de la CRBV: Son ingresos de los Estados:

1. Los procedentes de su patrimonio y de la administración de sus bienes. 2. Las tasas por el uso de sus bienes y servicios, multas y sanciones, y las que les sean atribuidas. 3. El producto de lo recaudado por concepto de venta de especies fiscales. 4. Los recursos que les correspondan por concepto de situado constitucional. El situado es una partida equivalente a un máximo del veinte por ciento del total de los ingresos ordinarios estimados anualmente por el Fisco Nacional, la cual se distribuirá entre los Estados y el Distrito Capital en la forma siguiente: un treinta por ciento de dicho porcentaje por partes iguales, y el setenta por ciento restantes en proporción a la población de cada una de dichas entidades. En cada ejercicio fiscal, los Estados destinarán a la inversión un mínimo del cincuenta por ciento del monto que les corresponda por concepto de situado. A los Municipios de cada Estado les corresponderá, en cada ejercicio fiscal, una participación no menor del veinte por ciento del situado y de los demás ingresos ordinarios del respectivo Estado. En caso de

Municipios a nivel local (artículo 179¹⁹). La Constitución prevé también la facultad de delegación legislativa del poder tributario originario desde el Poder Nacional a favor de los Estados o Municipios para promover la descentralización (artículo 157²⁰), así como la potestad normativa para garantizar la coordinación y armonización de las distintas potestades tributarias (artículo 156 (13))²¹ y la legislación sobre ciertos tributos de administración local²².

Los entes político-territoriales estatales y locales pueden ejercer un poder derivado en los dominios de la función legislativa propia, previa delegación del Poder Nacional. Incluso los tributos nacionales podrán ser cedidos a los Estados o Municipios en lo que respecta a la facultad de administrar y percibir el recurso tributario²³.

Excepcionalmente, el Poder Ejecutivo Nacional puede crear y modificar tributos mediante delegación expresa del poder legislativo nacional por ley habilitante mediante la forma de los Decretos con fuerza y rango de Ley²⁴.

variaciones de los ingresos del Fisco Nacional que impongan una modificación del Presupuesto Nacional, se efectuará un reajuste proporcional del situado. La ley establecerá los principios, normas y procedimientos que propendan a garantizar el uso correcto y eficiente de los recursos provenientes del situado constitucional y de la participación municipal en el mismo. 5. Los demás impuestos, tasas y contribuciones especiales que se les asigne por ley nacional, con el fin de promover el desarrollo de las haciendas públicas estatales. Las leyes que creen o transfieran ramos tributarios a favor de los Estados podrán compensar dichas asignaciones con modificaciones de los ramos de ingresos señalados en este artículo, a fin de preservar la equidad interterritorial. El porcentaje del ingreso nacional ordinario estimado que se destine al situado constitucional, no será menor al quince por ciento del ingreso ordinario estimado, para lo cual se tendrá en cuenta la situación y sostenibilidad financiera de la Hacienda Pública Nacional, sin menoscabo de la capacidad de las administraciones estatales para atender adecuadamente los servicios de su competencia. 6. Los recursos provenientes del Fondo de Compensación Interterritorial y de cualquier otra transferencia, subvención o asignación especial, así como de aquellos que se les asigne como participación en los tributos nacionales, de conformidad con la respectiva ley.

¹⁹ Artículo 179 de la CRBV: Los Municipios tendrán los siguientes ingresos: (...) 2. Las tasas por el uso de sus bienes o servicios; las tasas administrativas por licencias o autorizaciones; los impuestos sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios, o de índole similar, con las limitaciones establecidas en esta Constitución; los impuestos sobre inmuebles urbanos, vehículos, espectáculos públicos, juegos y apuestas lícitas, propaganda y publicidad comercial; y la contribución especial sobre plusvalías de las propiedades generadas por cambios de uso o de intensidad de aprovechamiento con que se vean favorecidas por los planes de ordenación urbanística. 3. El impuesto territorial rural o sobre predios rurales, la participación en la contribución por mejoras y otros ramos tributarios nacionales o estatales, conforme a las leyes de creación de dichos tributos.

²⁰ Artículo 157 de la CRBV: La Asamblea Nacional, por mayoría de sus integrantes, podrá atribuir a los Municipios o a los Estados determinadas materias de la competencia nacional, a fin de promover la descentralización.

²¹ Artículo 156 de la CRBV: Es de la competencia del Poder Público Nacional: (...) 13. La legislación para garantizar la coordinación y armonización de las distintas potestades tributarias, definir principios, parámetros y limitaciones, especialmente para la determinación de los tipos impositivos o alícuotas de los tributos estatales y municipales, así como para crear fondos específicos que aseguren la solidaridad interterritorial.

²² Artículo 156 de la CRBV: Es de la competencia del Poder Público Nacional: (...) 14. La creación y organización de impuestos territoriales o sobre predios rurales y sobre transacciones inmobiliarias, cuya recaudación y control corresponda a los Municipios, de conformidad con esta Constitución.

²³ Artículo 167 de la CRBV: Son ingresos de los Estados: (...) 5. Los demás impuestos, tasas y contribuciones especiales que se les asigne por ley nacional, con el fin de promover el desarrollo de las haciendas públicas estatales.

²⁴ Artículo 236 de la CRBV: Son atribuciones y obligaciones del Presidente o Presidenta de la República. (...) 8. Dictar, previa autorización por una ley habilitante, decretos con fuerza de ley.

En todo caso, el ejercicio de este poder tributario está ceñido a la garantía de la reserva legal. Esto supone que la validez formal de los tributos está condicionada a su aprobación por medio de una ley formal y materialmente sancionada por el Poder Legislativo, por intermedio del procedimiento predeterminado en la Constitución (garantía procedimental), que permite el más amplio consenso y la participación de las minorías, perfeccionando el principio de representatividad, la publicidad y la transparencia (*lex certa*)²⁵.

Esto implica un rechazo a la deslegalización o a la degradación del rango de ley, esto es, rige una prohibición de delegación *por* vía reglamentaria para la fijación de los elementos esenciales, cualitativos y cuantitativos, del tributo reservados a la ley. Ello apareja la reinvindicación de la prohibición de cláusulas legales indeterminadas, inciertas, genéricas, exigiendo que la ley tipifique los elementos esenciales del tributo, (hecho imponible, alícuota, base de cálculo y sujetos pasivos) y demás materias reservadas a la ley.

Por su parte, el Código Orgánico Tributario (COT) dispone en su artículo 3²⁶ la prohibición de normas indeterminadas e incompletas, como una forma de reducir la discrecionalidad del Poder Ejecutivo en ejercicio de la potestad reglamentaria, así como de la Administración Tributaria, con la finalidad de sustraer determinadas materias a la potestad reglamentaria o por lo menos su formación primaria supeditándola al solo desarrollo complementario “*según el espíritu, propósito y razón*”²⁷ de la Ley.

La forma de ley será el medio en que resulta aceptable y legítimo para la afectación de bienes como la propiedad, la libertad económica, la libre iniciativa privada, entre otros dere-

²⁵ Eduardo Meier G. “Reflexiones sobre el sistema tributario y el principio de Legalidad Tributaria en la Constitución de 1999”, en *Revista de Derecho Corporativo*, Vol. 2, N° 1, Universidad Metropolitana, Caracas, 2002, p. 85-86.

²⁶ Artículo 3 del COT: 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 Primero. Los órganos legislativos nacional, estatales y municipales, al sancionar las leyes que establezcan exenciones, beneficios, rebajas y demás incentivos fiscales o autoricen al Poder Ejecutivo para conceder exoneraciones, requerirán la previa opinión de la Administración Tributaria respectiva, la cual evaluará el impacto económico y señalará las medidas necesarias para su efectivo control fiscal. Asimismo, los órganos legislativos correspondientes requerirán las opiniones de las oficinas de asesoría con las que cuenten.

Parágrafo Segundo. En ningún caso se podrá delegar la definición y fijación de los elementos integrantes del tributo, así como las 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, la ley creadora del tributo correspondiente podrá autorizar al Ejecutivo Nacional para que proceda a modificar la alícuota del impuesto, en los límites que ella establezca.

Parágrafo Tercero. Por su carácter de determinación objetiva y de simple aplicación aritmética, la Administración Tributaria Nacional reajustará el valor de la Unidad Tributaria de acuerdo con lo dispuesto en este Código. En los casos de tributos que se liquiden por períodos anuales, la unidad tributaria aplicable será la que esté vigente durante por lo menos ciento ochenta y tres (183) días continuos del período respectivo. Para los tributos que se liquiden por períodos distintos al anual, la unidad tributaria aplicable será la que esté vigente para el inicio del período.

²⁷ Artículo 236 de la CRBV: 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.

chos fundamentales vinculados con la tributación²⁸, pues con ello se evita la primacía de intereses sesgados o corporativos, pero también atiende a la protección de la seguridad jurídica, a la calculabilidad, la predictibilidad y la estabilidad del derecho tributario.

Sin embargo, la legalidad es de las primeras garantías que se resienten en toda deriva autoritaria²⁹. La ley deja de ser la expresión de la voluntad popular, mostrando las verdaderas intenciones de uso desviado tal como con la figura del decreto-ley, para sortear las exigencias del procedimiento legislativo, como veremos seguidamente³⁰.

B. *Inmoralidades contra la reserva legal y la legalidad tributaria*

a. *El abuso del expediente de leyes delegatorias o habilitantes*

En Venezuela la delegación legislativa mediante Ley Habilitante³¹ pervirtió el proceso legislativo. La Ley ordinaria se convirtió en excepción a favor del Decreto-Ley que se convirtió en regla. La usurpación del rango legal también se ha efectuado con el reciente uso de decretos de emergencia económica por el Presidente de la República, incluso por decisiones normativas de la inconstitucional Asamblea Nacional Constituyente (ANC)³².

Entre los años 1999 y 2016 se dictaron aproximadamente 365 Decretos-ley aprobados mediante 7 Leyes habilitantes, incompatibles con los principios y valores de la propia Constitución de 1999. Este fenómeno produjo una autocastración del legislador ordinario y dio paso subrepticio a la figura del “colegislador absoluto”. Un protagonismo legislativo que además no está sometido a controles constitucionales previos como sí lo está el legislador ordinario (control de constitucionalidad³³, carácter orgánico³⁴, veto presidencial³⁵).

²⁸ Se pretende reservar ciertas materias a la forma de ley, en el entendido de que la intervención de los representantes de los ciudadanos en un proceso legislativo, caracterizado por los principios de contradicción, transparencia y publicidad produce una norma con mayor legitimidad que las demás. La ley aparece como la expresión de la voluntad popular, evitando así que el Poder Ejecutivo entre a regular ciertos temas sin el debate público, la negociación y el consenso que exige la formación de la ley, para un mayor grado de aceptación y eficacia normativa, *Cfr.* Eduardo Meier G. *Ob. cit.*, Caracas, 2002, p. 87.

²⁹ De allí, *verbi gratia*, el relajamiento del principio de reserva legal del Parágrafo Segundo del artículo 3 del COT reformado en 2014, que contempla “No obstante, la ley creadora del tributo correspondiente podrá autorizar al Ejecutivo Nacional para que proceda a modificar la alícuota del impuesto, en los límites que ella establezca”.

³⁰ *Cfr.* Eduardo Meier G., “Constitución fachada: a propósito de la tributación selectiva en el ISR”, en *El Impuesto sobre la renta. Aspectos de una necesaria reforma*, XVI Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario, organizadas por la Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2017, p. 182.

³¹ Artículo 203 de la CRBV: (...) Son leyes habilitantes las sancionadas por la Asamblea Nacional por las tres quintas partes de sus integrantes, a fin de establecer las directrices, propósitos y el marco de las materias que se delegan al Presidente o Presidenta de la República, con rango y valor de ley. Las leyes de base deben fijar el plazo de su ejercicio. Artículo 236 de la CRBV: Son atribuciones y obligaciones del Presidente o Presidenta de la República. (...) 8. Dictar, previa autorización por una ley habilitante, decretos con fuerza de ley.

³² Academias Nacionales de Venezuela, “*Pronunciamiento de las Academias Nacionales ante la ilegítima Asamblea Nacional Constituyente*”, Caracas, agosto, 2017, consultado el 5 de mayo de 2018, disponible en web: <<http://www.acienpol.org.ve/cmacionpol/Resources/Pronunciamientos/2017-08-15%20Pronunciamiento%20Academias%20ante%20ilegitima%20ANC.pdf>>.

³³ Artículo 215 de la CRBV (...) Cuando el Presidente o Presidenta de la República considere que la ley o alguno de sus artículos es inconstitucional solicitarán el pronunciamiento de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, en el lapso de diez días que tiene para promulgar la

En efecto, “el artículo 203 de la Constitución no somete a los Decretos-ley *a ningún límite material* (solo señala que la ley que los habiliten establecerá las directrices, propósitos y el marco de las materias que se delegan) *ni a controles previos* (control de constitucionalidad del carácter orgánico, veto presidencial, control de constitucionalidad antes de su promulgación) a los que sí se someten las leyes ordinarias y orgánicas. Además, para convertirse en ley todo proyecto recibirá dos discusiones (artículo 207) y deberá consultarse a los órganos del Estado, a los ciudadanos y a la sociedad organizada para oír su opinión (artículos 206 y 211). La regulación del Decreto-ley demuestra una descompensación de la parte orgánica de la Constitución con los principios democráticos y derechos fundamentales (representatividad y participación ciudadana, entre otros), dejando ver una vocación presidencialista y autoritaria, apenas solapada por la presentación sobredimensionada y grandilocuente de los derechos”³⁶.

misma. El Tribunal Supremo de Justicia decidirá en el término de quince días contados desde el recibo de la comunicación del Presidente o Presidenta de la República. Si el Tribunal negare la inconstitucionalidad invocada o no decidiere en el lapso anterior, el Presidente o Presidenta de la República promulgará la ley dentro de los cinco días siguientes a la decisión del Tribunal o al vencimiento de dicho lapso.

³⁴ Artículo 203 de la CRBV: (...) Las leyes que la Asamblea Nacional haya calificado de orgánicas serán remitidas, antes de su promulgación a la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, para que se pronuncie acerca de la constitucionalidad de su carácter orgánico. La Sala Constitucional decidirá en el término de diez días contados a partir de la fecha de recibo de la comunicación. Si la Sala Constitucional declara que no es orgánica la ley perderá este carácter.

³⁵ Artículo 214 de la CRBV: El Presidente o Presidenta de la República promulgará la ley dentro de los diez días siguientes a aquél en que la haya recibido. Dentro de ese lapso podrá, con acuerdo del Consejo de Ministros, solicitar a la Asamblea Nacional, mediante exposición razonada, que modifique alguna de las disposiciones de la ley o levante la sanción a toda la ley o parte de ella.

³⁶ Eduardo Meier G., *Ob. cit.*, N° 24, p. 176. En este sentido, no es difícil percibir que “los eventuales controles judiciales (de constitucionalidad) o políticos (referendo abrogatorio o ley parlamentaria), serán una respuesta *a posteriori*, por ende, tardía e ineficaz, frente a la inconveniente y apresurada regulación de materias cuya sensibilidad, exigía previa deliberación y contradictorio por medio del procedimiento legislativo”. Ver “Pronunciamiento de la Academia de Ciencias Políticas y Sociales, en razón de los recientes Decretos-Ley dictados por el Presidente de la República” (referido al uso de la última Ley habilitante), de fecha 2 de diciembre de 2014, “...el proceder inconstitucional seguido por el Presidente de la República, al recientemente dictar Decretos-Ley, anunciados en números ordinarios de la Gaceta Oficial los días 18 y 19 de noviembre de 2014 y publicados, efectivamente, a través de diversos números extraordinarios de la mencionada Gaceta, pero tan solo disponibles al público, a partir del día 24 de noviembre, fecha en la que ya había expirado el lapso de la delegación legislativa otorgada al Presidente de la República por la Asamblea Nacional. Advierte esta corporación a la comunidad que, independientemente de su contenido, esos Decretos-Ley son dudosa constitucionalidad, por cuanto han excedido el límite de la facultad temporal que, de conformidad con el artículo 203 de la Constitución, le concedió la Asamblea Nacional al Presidente de la República” (...) “...expresa su rechazo la Academia de Ciencias Políticas y Sociales al uso que se ha dado a la facultad excepcional de legislar, a través de Decretos-Ley, previa habilitación de la Asamblea Nacional, con exceso de poder, pues ella de ninguna forma permite al Ejecutivo sustituirse en la labor parlamentaria de elaboración del ordenamiento jurídico conforme al Estado de Derecho que consagra la Constitución. A través de los mencionados Decretos-Ley han sido regulados, modificados, derogados y suprimidos importantes y sensibles sectores del ordenamiento jurídico nacional como son los relativos a la organización del Poder Público, al régimen tributario y al sistema económico, sin previa difusión y sin ningún tipo de consulta pública, deliberación o discusión, obviando la participación de los sectores interesados o afectados por los decretos y con íntegra sustitución de leyes preexistentes mediante la producción de nuevas leyes, en lugar de reformas parciales o puntuales”. Academia de Ciencias Políticas y Sociales, “Pronunciamiento en razón de los recientes Decretos-Ley dictados por el presidente de la República”, Caracas, noviembre de 2014, consultado el 19 de mayo de 2018, disponible en web:

El Presidente de la República como colegislador absoluto reformó la legislación orgánica COT³⁷ y ordinaria en materia tributaria. Además, lo hizo sin que mediara circunstancia extraordinaria e imprevista en la vida del país, con la única pretensión de obviar los controles propios del proceso parlamentario, la discusión y la consulta³⁸ que procura la deliberación, el consenso y el respeto a las minorías, quebrantando la garantía democrática del pluralismo político³⁹.

Podemos mencionar como parte de las antinomias producidas por el legislador absoluto, la parte *in fine* del párrafo segundo del artículo 3 del COT, así como los artículos 84, 197, el segundo párrafo del artículo 171, el artículo 193 y el Parágrafo Primero del artículo 51 de la LISR de 2015⁴⁰, que respectivamente permiten (i) modificación de alícuotas impositivas, en los límites legales pero en cualquier momento, (ii) la designación sublegal de agentes de retención o percepción, (iii) la fijación de porcentajes de retención y percepción, (iv) el establecimiento selectivo de alícuotas distintas para determinados sujetos pasivos o sectores económicos, (v) así como la exclusión subjetiva del ajuste por inflación, sobre sujetos calificados así por actos reglamentarios del tributo.

El expediente de los Decretos de Emergencia es la última forma de deslegalización utilizada por el Poder Ejecutivo. De esta forma el Presidente de la República ha pretendido sortear la legalidad y la representatividad democrática. Es el caso del Decreto N° 3.393 del 30 de abril⁴¹ a través del cual, facultó a la Administración Tributaria Nacional, el Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria y Aduanera (SENIAT) para reajustar la UT, con base a los análisis técnicos distintos de la información producida por el BCV. De esta forma se contrarió el artículo 131 (15) del COT que ordena a la Administración Tributaria reajustar la UT previa opinión favorable de la Comisión Permanente de Finanzas de la Asamblea Nacional, sobre la base de la variación producida en el Índice Nacional de Precios al Consumidor (INPC) fijado por el BCV, del año inmediatamente anterior. De esta forma se deslegalizó ilegalmente en la Administración Tributaria la fijación del valor de la UT al margen del control de la Asamblea Nacional y de la información técnica idónea.

<<http://www.acienpol.org.ve/cmacionpol/Resources/Pronunciamentos/v4PronunciamentoACPSLeyhabilitante0121214.doc.pdf>>

³⁷ Decreto N° 1.434 del 17 de noviembre de 2014, con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Código Orgánico Tributario publicado en *Gaceta Oficial* N° 6.152 *Extraordinaria* el 18 de noviembre de 2014.

³⁸ Artículo 207 de la CRBV: Para convertirse en ley todo proyecto recibirá dos discusiones, en días diferentes, siguiendo las reglas establecidas en esta Constitución y en los reglamentos respectivos. Aprobado el proyecto, el Presidente o Presidenta de la Asamblea Nacional declarará sancionada la ley.

Artículo 206 de la CRBV: Los Estados serán consultados por la Asamblea Nacional, a través del Consejo Legislativo, cuando se legisle en materias relativas a los mismos. La ley establecerá los mecanismos de consulta a la sociedad civil y demás instituciones de los Estados, por parte del Consejo en dichas materias.

³⁹ Artículo 2 de la CRBV: 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.

⁴⁰ Decreto N° 2.163 del 29 de diciembre de 2015, con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Reforma de la Ley de Impuesto sobre la Renta publicado en *Gaceta Oficial* N° 6.210 *Extraordinaria* el 30 de diciembre de 2015.

⁴¹ Decreto N° 3.393 del 30 de abril de 2018, mediante el cual se faculta al Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria para reajustar la Unidad Tributaria publicado en *Gaceta Oficial* N° 41.387 el 30 de abril de 2018.

El abuso se consumó cuando el SENIAT realizó el ajuste de la UT en un 70% cuando la inflación anual acumulada fue de 2.616% al cierre de 2017 subestimándola un 97%.

En consecuencia, la deslegalización de la norma orgánica y codificadora (COT) se produce por la supresión del control preceptivo del Poder Legislativo Nacional, que se patentiza en la previa opinión favorable de la Comisión Permanente de Finanzas de la Asamblea Nacional, que a su vez se articula sobre la base de la variación producida en el INPC, del año inmediatamente anterior, fijado por el BCV. De esta forma se vulneraron una serie de principios constitucionales y garantías institucionales que son inviolables e inderogables, relativas a eficacia, especialización, transparencia, responsabilidad y rendición de cuentas en el ejercicio de la función pública (artículo 141 de la Constitución⁴²), así como la necesaria coordinación y coherencia en la fijación de dicha unidad de medida homogénea, que exige la colaboración de una serie de órganos a los que incumbe su ejercicio (artículo 136 de la Constitución⁴³).

Además de la deslegalización, con la reforma del COT se produjo el agravamiento de las sanciones, con la tipificación de nuevos ilícitos tributarios, incluyendo un tipo que parece más un delito de opinión, como es el de instigación pública al incumplimiento de la normativa tributaria, que se sanciona con pena restrictiva de la libertad de uno (1) a cinco (5) años.⁴⁴ Así mismo, se introduce la descodificación en materia penal tributaria,⁴⁵ contraria a la seguridad jurídica y legalidad penal como propósito de la codificación tributaria que se inició con el COT de 1982.

Ahora se recurre a la ANC para deslegalizar y desinstitucionalizar la tributación al margen de la Asamblea Nacional. Mencionemos el acto denominado “*Ley Constitucional sobre la creación de la Unidad Tributaria Sancionatoria*”⁴⁶. La ANC solo tiene el propósito espurio de anular y suprimir a la Asamblea Nacional, único órgano del Poder Público legitimado por el pueblo venezolano mediante elecciones libres, universales, directas y secretas, para legislar en las materias de competencia Nacional, refuerza su ilegitimidad de origen^{47,48} y la desviación.

⁴² Artículo 141 de la CRBV: 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 cuentas y responsabilidad en el ejercicio de la función pública, con sometimiento pleno a la ley y al derecho.

⁴³ Artículo 136 de la CRBV: 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.

⁴⁴ Artículo 123 del COT

⁴⁵ Artículo 81 del COT: Las leyes especiales tributarias podrán establecer ilícitos y sanciones adicionales a los establecidos en este Código.

⁴⁶ Ley Constitucional sobre la Creación de la Unidad Tributaria Sancionatoria, publicada en *Gaceta Oficial* N° 41.305 del 21 de diciembre de 2017.

⁴⁷ *Ob. Cit.* N° 28. Disponible en web: <<http://www.acienpol.org.ve/cmacionpolResources/Pronunciamientos/2017-08-15%20Pronunciamiento%20Academias%20ante%20ilegitima%20ANC.pdf>>.

⁴⁸ Academia de Ciencias Políticas y Sociales, “Pronunciamiento de la Academia de Ciencias Políticas y Sociales ante la “Ley Constitucional contra el odio, por la convivencia pacífica y la tolerancia”, dictada por la Asamblea Nacional Constituyente”, Caracas, diciembre, 2017, consultado el 8 de mayo de 2018, disponible en web: <<http://www.acienpol.org.ve/cmacionpol/Resources/Pronunciamientos/Pronunciamiento%20Ley%20Contra%20el%20Odio.%20Acienpol.pdf>>.

La “Ley Constitucional sobre la creación de la Unidad Tributaria Sancionatoria” prevé que las multas y sanciones previstas en el ordenamiento jurídico cuyo monto sea establecido en UT deberán calcularse con base en la Unidad Tributaria Sancionatoria “UTS”, que es competencia del Ejecutivo Nacional la determinación del valor de la UTS y que, debe reajustarlo los primeros días del mes de febrero de cada año, con base en la variación producida en el Índice de Precios al Consumidor (IPC) del Área Metropolitana de Caracas, en el año inmediatamente anterior.

No obstante, pretender tipos diferenciados de corrección monetaria para los umbrales de tributación y para la expresión cuantitativa de las sanciones pecuniarias, constituye *(i)* una regulación discriminatoria y desviada de la finalidad técnica de la UT como unidad de medida homogénea que, como tal, sólo debe ser universal y unívoca, *(ii)* un vaciamiento y tergiversación del carácter retributivo y no recaudatorio de las sanciones tributarias y *(iii)* un retroceso al derecho penal del infractor, que desdice de los principios de afectación del bien jurídico tutelado, de la sanción como *ultima ratio* y demás principios garantistas previstos en la Constitución.

a. *El impuesto inflación*

Paradójicamente el principal tributo en Venezuela es la hiperinflación. Una exacción absolutamente al margen de la legalidad, sin límites ni control institucional.

El privilegio monopolístico en la creación de dinero ha sido pervertido por el Gobierno con la complicidad del BCV como un instrumento recaudatorio para financiar sus déficits fiscales. Aparte de su carácter clandestino (no consentido por sus destinatarios), incierto e impredecible, la inflación es la práctica monetaria más inmoral por su carácter destructivo del poder de compra, regresivo y distorsionante. Respeta las apariencias de los valores nominales, pero destruye la realidad del poder adquisitivo.

Al cierre de 2017 los déficits del Gobierno Central superaron el 9% del Producto Interno Bruto (PIB) durante los últimos ocho años. El BCV aumentó en más de 20 veces esta emisión monetaria en 2017, en la forma de *créditos a las empresas públicas no financieras*, la cual pasó de Bs. 5,6 billones el 30 de diciembre de 2016 a más de Bs. 120 billones un año más tarde. Tal incremento explica la hiperinflación de 2.616% registrada por la *Comisión Permanente de Finanzas y Desarrollo Económico* de la Asamblea Nacional en 2017⁴⁹.

La destrucción de la economía nacional por la hiperinflación tiene consecuencia directa en la caída de la recaudación real, constituye un estímulo perverso que induce al retraso o incluso al incumplimiento de los contribuyentes de sus obligaciones fiscales formales y materiales.

En hiperinflación la tributación y la eficacia recaudatoria pierden sentido económico. Su funcionalidad queda reducida a la de otro mecanismo de control social, apalancada en la intimidación y en la amenaza de los medios administrativos y penales de coacción de la recaudación tributaria

⁴⁹ Academias Nacionales de Venezuela, “*Las Academias Nacionales se dirigen al presidente de la República, al ministro del Poder Popular de Economía y Finanzas y al presidente del Banco Central de Venezuela, ante los anuncios en materia monetaria del Gobierno Nacional*”, Caracas, abril, 2018, consultado el 30 de abril de 2018. Disponible en web: <<http://www.acienpol.org.ve/cmacionpol/Resources/Pronunciamentos/Comunicado%20conjunto%20-%20Nuevo%20cono%20monetario%20%20y%20Petro%20Final-1.pdf>>.

2. *Capacidad contributiva, no discriminación, razonabilidad de los tributos y prohibición de confiscación*

A. *Consagración del derecho*

El derecho a contribuir con arreglo a la capacidad económica encuentra concreción expresa en el enunciado del artículo 316⁵⁰ del Texto Fundamental de 1999. Lo complementan la prohibición de discriminación 21(1)⁵¹ y la prohibición de confiscación del artículo 317⁵² Constitucionales.

Se trata de un derecho con un contenido esencial que vincula al legislador y es susceptible de tutela judicial. Su virtualidad aparece conectada a nociones elocuentes como las de “sistema tributario”, “justa distribución de las cargas públicas”, “capacidad económica”, “progresividad del sistema”, “protección de la economía nacional y elevación del nivel de vida de la población” y “recaudación eficiente”, que denotan la extensión del derecho en cuestión y prefiguran su contenido esencial. Su objetivo es servir de criterio para el reparto de las cargas públicas y otorgar al contribuyente un derecho a contribuir a los gastos generales de acuerdo con su respectiva capacidad económica⁵³.

De un lado, las nociones de *(i)* “sistema tributario”, “capacidad económica”, “protección de la economía nacional y elevación del nivel de vida de la población” y “sistema de recaudación eficiente”, enfatizan las exigencias instrumentales de coherencia interna del tributo, del orden del conjunto tributario, así como su eficiencia. Por su parte las nociones de *(ii)* “**justa distribución de las cargas públicas**”, “**progresividad del sistema**” y “**no confiscación**”, enfatizan las exigencias de racionalidad axiológica, esto es, promueven el valor de la justicia del tributo, las cuales complementan la racionalidad técnica implicada en la exigencia de coherencia en el diseño de la exacción y en el conjunto que el sistema implica.

a. *Sustrato técnico o instrumental*

Hay un *sólo* sistema tributario, en una *sol*a economía, pero también una *sol*a capacidad contributiva que es incida por los distintos tributos y por los distintos poderes tributarios. Se opone a toda contradicción o antinomias y hasta las lagunas axiológicas, así como la contradicción tributaria sistémica cuya expresión más patológica es la múltiple imposición interna. Por eso, la coherencia del sistema exige la de los tributos individualmente y la del conjunto con el propósito de promover la “*protección de la economía nacional y la elevación del*

⁵⁰ Artículo 316 de la CRBV: El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o la contribuyente, atendiendo al principio de progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población; para ello se sustentará en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos

⁵¹ Artículo 21 de la CRBV: Todas las personas son iguales ante la ley; en consecuencia: 1. No se permitirán discriminaciones fundadas en la raza, el sexo, el credo, la condición social o aquellas que, en general, tengan por objeto o por resultado anular o menoscabar el reconocimiento, goce o ejercicio en condiciones de igualdad, de los derechos y libertades de toda persona.

⁵² Artículo 317 de la CRBV: No podrá cobrarse impuestos, tasas, ni contribuciones que no estén establecidos en la ley, ni concederse exenciones y rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por las leyes. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio.

⁵³ Pedro M. Herrera M., *Capacidad económica y sistema fiscal <análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho Alemán>*, Marcial Pons, Madrid 1998, p. 134.

nivel de vida de la población”⁵⁴. Así mismo, la condición de “*sistema*” se enlaza con las exigencias de coordinación y cooperación entre los poderes y competencias tributarios, cuya connotación más saliente es el “*principio de armonización tributario*” que ejerce el centro sobre la periferia. De lo contrario no se estaría frente a un sistema, sino en presencia de un régimen tributario⁵⁵ o peor aún, en una “*distopía*”⁵⁶ como grado superlativo y perverso de anarquía.

Como quiera que el sistema tributario tiene como finalidad la “*protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población*”, los fines extrafiscales de la tributación encontrarían justificación en la medida que otros bienes constitucionales promuevan tal desviación, sean para acentuar la imposición o para producir el desgravamen, desestimulando o estimulando económica, social o culturalmente la actividad de que se trate o sencillamente atendiendo a algún propósito de solidaridad social que justifique el sacrificio contributivo de la propiedad particular.

A su vez la noción de “*capacidad económica*”, resalta la sustancia económica del tributo. Siendo el tributo ante todo una categoría jurídica, pero con sustancia económica, siempre se expresará como una magnitud económica que deberá ser representada y cuantificada de alguna forma idónea, lo que responderá a una racionalidad técnica específica según la naturaleza del hecho concreto revelador de dicha expresión de riqueza. El material económico es el punto de conexión entre las situaciones reales y la normatividad tributaria adecuada a una situación dada.

Como las normas tienen un contenido cognitivo que puede analizarse críticamente con ayuda de informaciones científicas y técnicas, las distintas ciencias sociales aportan materiales que son relevantes para el derecho, son los contenidos legales que permiten conocer el alcance de los intereses involucrados. El derecho debe ser coherente con esta realidad y elaborar una concepción racional práctica y crítica.

Pero hay más. La capacidad contributiva como índice económico de riqueza y causa del gravamen, tiene que ser una riqueza *efectiva*: el impuesto no debe gravar la capacidad “productiva”, sino la riqueza obtenida “efectivamente”; no debe establecer presunciones *iuris et de iure* que imputen una riqueza meramente probable al contribuyente, ni ficciones que fabulen una realidad artificial, así como tampoco cabe gravar rendimientos puramente nominales en situaciones de inflación. En todo caso, la concreción del principio en cada situación demandará el acercamiento o el alejamiento del mismo, debido a la ponderación de otros bienes

⁵⁴ La coordinación tributaria supone la coherencia entre las distintas formas de imposición sobre la capacidad contributiva, con el propósito de evitar superposiciones y lagunas que quebranten la homogeneidad en la imposición.

⁵⁵ Cfr. Mauricio Plazas V., *Derecho de la hacienda pública y derecho tributario*, Tomo II, Derecho Tributario, Segunda edición, Temis, Santa Fe de Bogotá 2005, p. 397.

⁵⁶ La voz distopía (dystopia) designa un “mal lugar”. Una distopía, también denominada antiutopía, es una *utopía perversa* 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 donde las consecuencias de la manipulación y el adoctrinamiento masivo –generalmente a cargo de un Estado autoritario o totalitario– llevan al control absoluto, condicionamiento o exterminio de sus miembros bajo una fachada de benevolencia. El concepto se asocia con regímenes dictatoriales. Por su parte, la *distopía económica* implica dominación, engaño e ineficiencia bajo un pretexto de benevolencia. Javier Cusimano, “*El término de distopía funciona como antónimo de utopía. En la siguiente nota de análisis de las distopías representadas en el cine y la literatura*”, consultada el 25 de mayo de 2018, disponible en web: <<https://ecotropia.noblogs.org/2011/02/637/>>.

constitucionales⁵⁷. Los fines extrafiscales o aquellos que primen la practicabilidad administrativa, deberán justificar una restricción del principio de capacidad económica, mediante el control de razonabilidad.

La promoción de la racionalidad del sistema se traduce en la eficiencia del mismo, esto es, a la realización de los fines que la predeterminan. La eficiencia del sistema tributario no debe ser confundida con la eficiencia de la administración tributaria. La primera implica y comprende la segunda. La eficiencia del sistema se refiere más ampliamente a la *(i)* la incidencia neutral del tributo sobre la economía, esto es, evitar distorsiones en la asignación de recursos, *(ii)* la suficiencia del producto en relación con el costo de la recaudación, *(iii)* la minimización del costo de cumplimiento para el sujeto pasivo y los terceros y *(iv)* la recaudación eficaz por la administración tributaria, recordando el principio instrumental de la gestión administrativa al servicio del ciudadano y su sometimiento pleno a la ley y al derecho *ex* artículo 141 Constitucional. Sobre este último particular volveremos más adelante, solo anticipando desde ya nuestra convicción de que la recaudación tributaria no es un fin en sí misma, la recaudación ni la practicabilidad administrativa justifican una tributación inconstitucional ya que como ordena el mandato constitucional, ésta solo tiene fines instrumentales, esto es, está al servicio de la tributación con arreglo a la capacidad económica.

b. *Sustrato axiológico*

La capacidad económica como soporte axiológico del tributo se mueve en una doble dimensión de tipo horizontal y vertical.

Horizontalmente, implica que sujetos con la misma capacidad económica tributen por el mismo concepto en igualdad de circunstancias, esto es, se proscriben las discriminaciones impositivas. Esta prohibición se subsume en la prohibición constitucional más general regulada por el artículo 21(1) Constitucional⁵⁸.

Verticalmente, la igualdad no implica que todo contribuyente deba ser tratado en idéntica situación (bases imponibles) cuando tienen capacidades económicas distintas a los fines del tributo de que se trate. Tales diferencias de tratamiento pueden existir “...*siempre que esas diferencias no violen los límites de la racionalidad*”. De igual forma implica que la presión del gravamen debe aplicarse progresivamente, esto es, la carga contributiva individual debe aumentar en una proporción mayor al incrementar la riqueza disponible, típicamen-

⁵⁷ El caso clínico lo representa la decisión de la Sala Constitucional que declaró la inaplicación del IVA sobre los servicios médicos privados, bajo el argumento de la precedencia de la salud pública respecto del derecho a contribuir con arreglo a la capacidad contributiva, para en definitiva declarar exento el servicio de salud del impuesto en cuestión. Señaló la Sala que: “...no puede el Estado, [...] promover la desigualdad en cuanto a la garantía de acceso a los servicios de salud, mediante la aplicación de un impuesto al valor agregado a los contribuyentes que requieran de atención médico asistencial, odontológica, de cirugía y hospitalización prestados por instituciones privadas”. Sentencia de fecha 5 de junio de 2003, caso *Fernando Bianco y otros en acción de nulidad y amparo contra Ley de impuesto al valor agregado*, consultada en Giuseppe Urso C., y Valmy Díaz, I., *El IVA <una década de jurisprudencia en Venezuela>*, Editorial Paredes, Caracas 2004, 137 p.

⁵⁸ Artículo 21 de la CRBV: Todas las personas son iguales ante la ley; en consecuencia: 1. No se permitirán discriminaciones fundadas en la raza, sexo, el credo, la condición social o aquellas que, en general, tengan por objeto o por resultado anular o menoscabar el reconocimiento, goce o ejercicio en condiciones de igualdad, de los derechos y libertades de toda persona.

te vinculada a aumentos de la alícuota o del tipo de gravamen. La progresividad es una técnica que se asocia con la redistribución de la renta⁵⁹.

Como quiera que el principio de capacidad económica se fundamenta en los principios de la *función social de la propiedad y solidaridad*, quien más tiene más puede contribuir al gasto común, razón por la cual, en este sentido parece coherente concebirlo como “*capacidad económica progresiva*”⁶⁰. La progresividad tiene su ejemplificación y realización más saliente en el impuesto sobre la renta y los impuestos personales como el que grava en forma directa el patrimonio. Sin embargo, en el caso de los impuestos indirectos, la virtualidad de la progresividad se dificulta técnicamente, pero puede promoverse o, su contrario, la regresividad, puede morigerarse mediante otras técnicas tributarias tales como las dispensas tributarias (p.e. exención bienes de consumo esencial en el IVA) y los créditos impositivos (p.e. rebajas o bonificaciones a la cuota a pagar por nuevas inversiones, inversiones ambientales, sociales, cargas de familia).

De esta forma se pueden controlar la razonabilidad de los impuestos extraordinarios (de guerra, temporales en emergencia económica) y los fines extrafiscales de la tributación, los cuales deben justificarse para proteger la economía nacional y que por su intensidad nunca pueden tener efecto confiscatorio según expresa prohibición constitucional en refuerzo del derecho de propiedad y de la libertad económica. En íntima relación con los fines extrafiscales se conectan los tributos parafiscales y otras formas de tributación atípicas en promoción de fines de solidaridad y defensa de bienes constitucionales como el medio ambiente, seguridad social, la prevención antidrogas, la promoción del conocimiento de las nuevas tecnologías y otros.

Aunque la interdicción de la confiscación se refiere a los tributos en particular *ex* artículo 317, es obvio que, la prohibición alcanza el conjunto tributario, cuando la combinación de estos sobre el patrimonio individual lo menoscaba en su sustancia, esto es, en la capacidad de mantenerse.

La constante perplejidad en la aplicación del principio ha estado en la indeterminación del supuesto de hecho de la prohibición y el criterio para determinar el *quantum* a partir del cual un tributo tiene el tal efecto expoliatorio. Nuestra Jurisprudencia solo ofrece una casuística inconcluyente que no permite establecer una línea de principio sobre las condiciones de aplicación del mandato, pues se hace obvia de la argumentación judicial, la dificultad de comprometerse con formulaciones abstractas que bien son o rígidas o inoperantes.

Sin embargo, no es posible afirmar consistentemente que la imposición sea justa o favorezca la asignación de recursos disponibles, cuando se conculcan diariamente las exigencias fundamentales de racionalidad del tributo. Esa falta de respeto a la consistencia lógica y a la razón, tantas veces registrada en la política tributaria actual, es causa fundamental de la crisis de los impuestos⁶¹. Como afirma Fuentes Quintana, la falta de coherencia entre valores y conductas fiscales produce un efecto inmediato: minar de contradicciones la elaboración y aplicación del tejido legislativo del sistema tributario, frustrar el crecimiento económico, la eficacia recaudatoria y como consecuencia la aversión social del impuesto.

⁵⁹ Cristiano Carvalho, *Teoría de la decisión tributaria*, Biblioteca de Derecho Financiero y Tributario LEX, Ediciones Olejnik, Santiago de Chile 2017, p. 212

⁶⁰ *Ob. Cit.* N° 53, p. 129.

⁶¹ Enrique Fuentes Q., “Introducción”, en Fritz Neumark, *Principios de la imposición*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 1974, p. XL

La desconfianza y el recelo rodean la elaboración y aplicación de los tributos y como consecuencia, las obligaciones que los impuestos establecen no se aceptan por la sociedad. La desviación del sistema tributario real del ideal racional, ocasionan el desprestigio social de la imposición.⁶²

Este es el caso venezolano de hoy: Los tributos son creaciones caprichosas, inconsultas, arbitrarias, incoherentes y regresivas. No puede predicarse la existencia de un sistema tributario, sino de un auténtico “régimen distópico”, como veremos de seguidas.

B. *Inmoralidades contra la capacidad contributiva*

a. *La eliminación del ajuste integral por inflación (API) de la base imponible del ISR solo para los contribuyentes especiales*

Desde hace varios años está en marcha un proceso irracional e ideologizado de eliminación de la *corrección monetaria fiscal*. Este aserto lo ejemplifica la (i) artera exclusión del API en LISR en las reformas mediante Decretos-ley de 2014 y 2015, primero para las entidades financieras y de seguros⁶³, y al año siguiente⁶⁴, para los denominados sujetos pasivos especiales⁶⁵. Adicionalmente, (ii) la Administración tributaria, ha retrasado y minimizado el

⁶² *Ibidem* p. XLI

⁶³ Artículo 173 LISR derogada: “A los solos efectos tributarios, los contribuyentes a que se refiere el artículo 7 de esta Ley, que iniciaron sus operaciones a partir del 1° de enero del año 1993, y realicen actividades comerciales, industriales, bancarias, financieras, de seguros, reaseguros, explotación minas e hidrocarburos y actividades conexas, que estén obligados a llevar libros de contabilidad, deberán al cierre de su primer ejercicio gravable, realizar una actualización inicial de sus activos y pasivos no monetarios, según las normas previstas en esta Ley, la cual traerá como consecuencia una variación en el monto del patrimonio neto para esa fecha”.

Artículo 173 LISR nueva: “(...) Los contribuyentes que realicen actividades bancarias, financieras, de seguros y reaseguros quedarán excluidos del sistema de ajustes por inflación previsto en el presente Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley (...)”.

La Administración Tributaria, dictó la Providencia Administrativa N° SNAT/2015/0021 de fecha 11 de septiembre de 2015 (la “Providencia”), en ejecución del artículo 195 de la LISR que rige únicamente para las instituciones bancarias, de seguros y reaseguros. El artículo 3 de la Providencia contempló, *ad litteram* que: “A partir del ejercicio fiscal 2015, los contribuyentes indicados en el artículo 1 de esta Providencia no podrán utilizar el sistema de ajustes por inflación a efectos de determinación del impuesto sobre la renta, ni traspasar la pérdida neta por inflación no compensada originada en ejercicios anteriores” Venezuela, Providencia N° SNAT/2015/0021, mediante la cual establecen las Normas para el ajuste contable de los contribuyentes que realicen actividades Bancarias, Financieras, de Seguros y Reaseguros excluidos del sistema de ajustes por inflación, publicada en la *Gaceta Oficial* N° 40.744, del 11 de septiembre de 2015.

⁶⁴ Venezuela, Decreto N° 2.163 del 29 de diciembre de 2015, con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Reforma de la Ley de Impuesto sobre la Renta, el cual reforma parcialmente la ley de 2014, publicada en la *Gaceta Oficial* N° 6.210 *Extraordinaria*, del 30 de diciembre de 2015, en la cual se extendió la exclusión del sistema de ajuste integral por inflación a los sujetos pasivos calificados como especiales por la Administración Tributaria, y reiterando la mencionada exclusión para las entidades que realicen actividades bancarias, financieras, de seguros y reaseguros.

⁶⁵ Paradójicamente, de forma ostensiblemente discriminatoria, se mantiene la corrección monetaria integral (Título IX) para los contribuyentes que no califiquen como sujetos pasivos especiales pero que lleven contabilidad, así como la corrección monetaria incidental de activos no monetarios transferidos por contribuyentes personas naturales que no lleven contabilidad.

Con estas reformas legislativas no existen fundamentación, ni corrección, sino pretextos retóricos y manipulación eficaz. A partir de un criterio improvisado e irresponsable y una visión ideológica alucinada que no toma en cuenta ni la realidad de la inflación, ni sus consecuencias sobre la medida de capacidad económica efectiva, se afirma que la inflación es una ilusión del lenguaje, un in-

ajuste de la unidad tributaria (UT)⁶⁶. Incluso, (iii) el BCV ha adoptado una política deliberada de opacidad, demorando la publicación de los índices de inflación durante 2015, 2016 y todavía después del cierre de 2017⁶⁷.

vento ideológico de dominación política y económica, y no un fenómeno económico que envilece el poder adquisitivo y una exacción oculta que empobrece a la población. En ese contexto la corrección monetaria es asimilada a un subterfugio que permite escapar a la tributación y no un mecanismo técnico que limitadamente pretende neutralizar sus efectos distorsionantes sobre la estructura normativa de los tributos. (ver Luis Salas R. “Adiós al ajuste por inflación o la eliminación de un impuesto de las élites económicas contra la ciudadanía”, publicado el 31 Diciembre de 2015, consultado el 15 de abril de 2018, disponible en web: <<http://questiondigital.com/?p=31606>>. También ver Luis Salas R., “22 Claves para entender y combatir la guerra económica”. <La inflación no existe en la vida real>, esto es, cuando una persona va a un local y se encuentra con que los precios han aumentado, no está en presencia de una “inflación”. En realidad, lo que tiene al frente es justamente eso: un aumento de los precios, problema del cual la inflación en cuanto teoría y sentido común dominante se presenta como la única explicación posible, cuando en verdad es tan solo una y no la mejor. Se presenta como la única posible porque es la explicación del sector dominante de la economía, en razón de la cual se la impone al resto. En tal sentido, debemos ver cómo se forma y cómo funciona esta idea, pero sobre todo qué cosa no nos muestra, qué cuestiones claves no nos deja ver ni nos explica tras todo lo que dice mostrarnos y explicarnos como obvio”. Consultado el 15 de abril de 2018, disponible en web en: <http://www.psu.org.ve/wp-content/uploads/2016/01/22-claves-para-entender-y-combatir-la-Gue-rra-Econ%C3%B3mica.pdf>, p. 8-9.)

En la exposición de motivos de la reforma de la LISR se justifica la eliminación del ajuste por inflación, pero sin explicación racional alguna, solo con el pretexto simplista de que “...el ajuste por inflación se ha constituido en un mecanismo de disminución injustificada del pago de impuesto”. Nada más. Ver nuestros trabajos críticos: “Aspectos *protervos* en la eliminación del ajuste integral por inflación fiscal a las entidades financieras y de seguros”, en *XIV Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas 2015, y “El <*Impuesto a la Inflación*> sobre el Patrimonio Bancario: Inconstitucionalidad de la eliminación del ajuste integral por inflación fiscal a las entidades financieras y de seguros”, en el libro de Alfredo Morles Hernández, *La Banca <en el Marco de la Transición de Sistemas Económicos en Venezuela>*, Segunda Edición, Universidad Católica Andrés Bello, Caracas, 2016, 315 p. Ver Humberto Romero-Muci, *Uso, abuso y perversión de la Unidad Tributaria (una reflexión sobre tributación indigna)*, Serie Estudios N° 111, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Caracas, 2016, 120 p.

⁶⁶ Con el propósito de subestimar la corrección de los umbrales de tributación y otras expresiones monetarias fijas utilizadas como créditos a la base imponible o a la cuota a pagar, fundamentalmente en el ISR.

⁶⁷ De esta forma se impidió el derecho a la corrección monetaria durante los cierres financieros y fiscales que tuvieron lugar durante dichos periodos. En efecto, el BCV retrasó la publicación de la información sobre el INPC desde enero de 2016 hasta diciembre de 2017. Esta situación impide conocer con certeza oficial la variación de la inflación acumulada durante dicho periodo y utilizar dicho índice deflactor para fines del uso de una medida monetaria homogénea en la medición de la información financiera y fiscal a reportar en relación con dichos periodos.

Los resultados de la variación del INPC correspondientes al tercer trimestre de 2015 y los correspondientes al cuarto trimestre cierre del año 2015 fueron publicados por el BCV el 15 de enero de 2016 y el 18 de febrero de 2016, respectivamente. Se evidencia que la variación acumulada del INPC durante los primeros nueve meses del año 2015 fue de 108,7% mientras que la variación anualizada al cierre del tercer trimestre de 2015 se ubicó en 141,5%. Los precios acumularon una variación de 34,6% en el cuarto trimestre de 2015, inferior a la observada en el trimestre previo (38,9%). La variación acumulada del INPC durante el año 2015 fue de 180,9%. Para 2016 fue 550% y para 2017 fue 2.616%.

Consultado en:

<http://www.bcv.org.ve/Upload/Comunicados/aviso150116.pdf>
<http://www.bcv.org.ve/Upload/Comunicados/aviso180216.pdf>

La sola exclusión del API en la LISR a los contribuyentes denominados especiales⁶⁸, crea un inmenso vacío jurídico, una radical incoherencia, en la que el derecho (el cálculo de la base imponible en el ISR) se distancia de la realidad, resultando ineficaz y distorsionante.

Esa decisión normativa es ostensiblemente lesiva del derecho a contribuir conforme a la capacidad económica del contribuyente, pues lejos de recaer sobre una medida real de capacidad económica, termina incidiendo sobre una medición falseada y sobreestimada por la inflación, es decir, el impuesto no incide sobre la renta efectiva, sino sobre una renta fantasma o ficticia, esto es, en definitiva, incide sobre sustancia de patrimonio.

Esa decisión normativa es también lesiva del derecho a la igualdad, pues crea una situación *discriminatoria* al impedir sin razón objetiva la corrección monetaria de la base imponible correspondiente, que por el contrario se mantiene incólume para todos los demás contribuyentes del ISR que realicen actividades mercantiles o que lleven contabilidad, y que no califiquen como sujetos pasivos especiales.

Este (mal) manejo doloso de la legalidad abre un espacio indeterminado, un abismo normativo donde sólo anida la perplejidad, la injusticia y el daño económico para los contribuyentes que se perjudican con la inflación, gravando ganancias ficticias e impidiendo desgravar pérdidas reales por inflación. Antinómicamente, beneficia al que gana con la inflación, porque quedan excluidos de la tributación los ingresos ocultos por causa de la depreciación monetaria.

Particularmente, *la banca y las empresas de seguros son sectores altamente vulnerables a la inflación*. La exclusión del API es deletérea del patrimonio de este tipo de empresas, porque estos contribuyentes poseen estructuras patrimoniales fundamentalmente integradas por *cuentas monetarias*, esto es, aquellas que no se protegen de la inflación y que se liquidan por valores faciales o fijos.

<http://runrun.es/la-economia/economia/298675/asamblea-nacional-calculo-inflacion-de-2016-en-550.html>. <https://prodavinci.com/asamblea-nacional-inflacion-anual-fue-2-616-en-2017-1/>

⁶⁸ La definición y regulación de los *sujetos pasivos* calificados como *especiales* por la Administración Aduanera y Tributaria, corresponde a una técnica de máxima discrecionalidad, que riñe con la legalidad estricta que exige la *base enunciativa* derivada de los artículos 3 del COT y 317 de la CRBVV. En este caso, de la propia literalidad del artículo 171 de la LISR se deduce tal vulneración, cuando se indica que los *sujetos pasivos*, serán los *calificados como especiales por la Administración Aduanera y Tributaria* y no por una ley formal y materialmente sancionada, serán sujetos de la exclusión del derecho al ajuste integral por inflación del ISR, o lo que es lo mismo, excluidos del derecho a contribuir según la capacidad contributiva real y efectiva. Así lo confirma Eduardo Meier: "...la inclusión de los sujetos pasivos, calificados como especiales por la Administración Aduanera y Tributaria, en los artículos 171 y 193 de la última reforma del ISR, no es más que una extensión del ámbito subjetivo infringido (antes exclusivamente sobre bancos, seguros y reaseguros), una nueva e inconstitucional deslegalización que usurpa el rango de ley, quebrantando la prohibición de innovar sobre las materias reservadas al legislador y la congelación del rango, en violación del artículo 3 del COT. La identificación normativa de las subjetividades típicas o sujetos pasivos del tributo constituye un elemento de técnica tributaria absolutamente reservado a la ley, que se corresponde con el principio constitucional de legalidad tributaria y el derecho fundamental a la reserva de ley y tipicidad exhaustiva, derivados del artículo 317 de la Constitución, según el cual no podrán cobrarse impuestos, tasas, ni contribuciones que no estén establecidos en ley previa, escrita, estricta y cierta". Cfr. Eduardo Meier G., "Constitución fachada: a propósito de la tributación selectiva en las reformas del ISR", en *El impuesto sobre la renta. Aspectos de una necesaria reforma*, Memorias de las XVI Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario, Caracas 2017, p. 180.

El patrimonio de estas empresas termina mermándose injustamente por el pago de un impuesto sobre ganancias ficticias, comprometiendo su solvencia y su capacidad económica para cumplir sus fines de interés general⁶⁹.

Si aún por encima de la Constitución, no se considera la distorsión de la inflación sobre la potencialidad para contribuir a los gastos públicos, estamos trágicamente presenciando lo que agudamente alertara el célebre Juez Estadounidense John Marshall⁷⁰, cuando señaló que “el poder de gravar implica el poder de destruir (*the power to tax involves the power to destroy*)”⁷¹. Lo más patético en nuestro caso, es que la inflación y el poder de destrucción impositivo, son propiciados por el propio Estado para la ruina del sector financiero, la economía nacional y del bienestar de la población.

b. *La anarquización del sistema tributario mediante la exacerbación de la para fiscalidad*

Abusando nuevamente del expediente de los decretos ley, el Presidente de la República empezó a crear desde 2002 una pluralidad de contribuciones parafiscales destinadas a financiar entes autónomos encargados de fines públicos sectoriales. Los nuevos tributos alcanzaron un número de 26. La anarquía parafiscal se presentó inicialmente como pura manipulación del *nomen jurídico* utilizado por ciertos textos normativos para tipificar prestaciones legales que encubrían el despropósito de evadir la institucionalidad tributaria. Una dejación de los principios de legalidad, capacidad contributiva y seguridad jurídica. Creció un aluvión de obligaciones pecuniarias desordenadas que entorpecieron el sistema socio económico y que aumentaron la presión fiscal. Una vorágine que no responde a un propósito coherente, que perturbó, no solo la actividad económica particular, sino la actividad financiera del Estado y la total actividad administrativa, creando diferentes intereses “privados” entre los distintos organismos y cuerpos de funcionarios públicos.

Esa actitud “*deconstructiva*” pudo explicarse en su momento como ignorancia y despropósito. Hoy tenemos la convicción de que responde a una estrategia perversa de dominación política⁷².

⁶⁹ Caracterizada como una expropiación administrativa por la doctrina administrativa, ver José Ignacio Hernández G., “Sobre los efectos expropiatorios de la exclusión del sistema integral de ajuste por inflación fiscal”, en *Revista de Derecho Público* N° 143/144, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas 2015, p. 299

⁷⁰ *Cfr.* en su connotada sentencia en el caso *McCulloch vs. Maryland*, 17 U.S. 316, 4 Wheat 316, 4 L. Ed. 579 (1819), consultado el 5 de mayo de 2018, disponible en web: <<https://supreme.justia.com/cases/federal/us/17/316/case.html>>.

⁷¹ Citado por Carlos Giuliani F., *Derecho Financiero*, 5ta. Edición, Depalma, Buenos Aires 1993, p. 322.

⁷² Tal como lo confirman las sentencias de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia que en el caso *Banco Nacional de Vivienda y Hábitat (BANAVIH)*, niegan el carácter de contribuciones parafiscales a los aportes debidos al Fondo de Ahorro Obligatorio de Vivienda y los considera imprescriptibles. Inmediato eco de lo anterior se añade las *genyflexas* sentencia del Tribunal Quinto de lo Contencioso Tributario, del 23 de febrero de 2012, en el caso de la “contribución de comunas” prevista en el artículo 48 la Ley de instituciones del sector bancario, que negó el carácter tributario de la referida norma, por cuanto “...el aporte está destinado al financiamiento de proyectos de los consejos comunales u otras formas de organización social, en virtud de que no constituye un imperio del Estado al que los ciudadanos estén obligados a coadyuvar en las cargas públicas, sino que va dirigido particularmente a las instituciones bancarias, las cuales deberán destinar el cinco por ciento (5%) de su resultado bruto, al financiamiento de tales proyectos”.

Este gran desorden *(i)* anarquiza las finalidades públicas parafiscales y otras políticas públicas, *(ii)* anarquiza el gasto público por afectación prematura de recursos sin adecuada planificación y coordinación *(iii)* erosiona los márgenes financieros de las empresas *(iv)* erosiona la base imponible del impuesto sobre la renta *(v)* anarquiza el diseño de los hechos imponibles y las bases de cálculo. *(vi)* degenera en máxima opacidad sobre los conceptos usados *(vii)* promueve la deslegalización de conceptos esenciales a las definiciones de las obligaciones legales. *(viii)* genera contradicciones entre los reglamentos y las leyes respectivas. *(ix)* genera incerteza sobre la entrada en vigor de las obligaciones contributivas *(x)* anarquiza las formas de cumplimiento de las obligaciones: modo, lugar y tiempo de cumplimiento, tales como el régimen de anticipos. *(xi)* anarquiza las formas y procedimientos sancionatorios *(xii)* dispersa los procedimientos de control de legalidad administrativo y judicial de los actos de determinación de las dichas obligaciones parafiscales.

c. *Atentados al principio de solidaridad y responsabilidad social*

Nuevamente abusando del Decreto Ley se eliminó la exención de ISR⁷³ a los enriquecimientos obtenidos por fundaciones y asociaciones sin fines de lucro, con destinos artísticos, culturales, deportivos y ambientales. Incluso las universidades y colegios privados son susceptibles del gravamen, incluidos demás entidades docentes como universidades, colegios y academias educativas de cualquier propósito lícito. La nueva formulación normativa se limita a las entidades benéficas.⁷⁴

Se trata de una antinomia inaceptable que pretende el gravamen de entidades sin fines de lucro, esto es, que no representan capacidad contributiva efectiva, porque no distribuyen beneficios a sus fundadores, sino que los reinvierten en el giro de sus actividades culturales, científicas y artísticas.

Semejante exclusión frustra la iniciativa privada en la tributación y la posibilidad para desarrollar la responsabilidad social del sector intermedio de la sociedad civil, en consonancia con el deber constitucional de solidaridad⁷⁵.

⁷³ Artículo 14 LISR de 2007 : “Están exentos de impuesto:(...) 10 “Las instituciones dedicadas exclusivamente a actividades religiosas, artísticas, científicas, de conservación, defensa y mejoramiento del ambiente, tecnológicas, culturales, deportivas y las asociaciones profesionales o gremiales, siempre que no persigan fines de lucro, por los enriquecimientos obtenidos como medios para lograr sus fines, que en ningún caso distribuyan ganancias, beneficios de cualquier índole o parte alguna de su patrimonio a sus fundadores, asociados o miembros de cualquier naturaleza y que sólo realicen pagos normales y necesarios para el desarrollo de las actividades que les son propias. Igualmente, y bajo las mismas condiciones, las instituciones universitarias y las educacionales, por los enriquecimientos obtenidos cuando presten sus servicios dentro de las condiciones generales fijadas por el Ejecutivo Nacional.

⁷⁴ Artículo 14 LISR de 2014: “Están exentos de impuesto: (...) 3: Las instituciones benéficas y de asistencia social, siempre que sus enriquecimientos se hayan obtenido como medio para lograr los fines antes señalados; que, en ningún caso, distribuyan ganancias, beneficios de cualquier naturaleza o parte alguna de su patrimonio a sus fundadores, asociados o miembros y que no realicen pagos a título de reparto de utilidades o de su patrimonio;

⁷⁵ Artículo 135 de la CRBV: Las obligaciones que correspondan al Estado, conforme a esta Constitución y a la ley, en cumplimiento de los fines del bienestar social general, no excluyen las que, en virtud de la solidaridad y responsabilidad social y asistencia humanitaria, correspondan a los particulares según su capacidad. La ley proveerá lo conducente para imponer el cumplimiento de estas obligaciones en los casos en que fuere necesario. Quienes aspiren al ejercicio de cualquier profesión, tienen el deber de prestar servicio a la comunidad durante el tiempo, lugar y condiciones que determine la ley.

Sin dudas es otro intento de desincentivar la participación ciudadana a través de formas asociativas guiadas por los valores de la mutua cooperación y la solidaridad⁷⁶ y estatalizar todos los espacios de la vida humana en sociedad.

II. MORAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y LOS CONFLICTOS DE PRACTICABILIDAD ADMINISTRATIVA

La eficiencia administrativa constituye una condición necesaria, pero no suficiente de un sistema tributario justo.

Ya desde la Sala Constitucional se justificó la limitada condición *instrumental* del principio de recaudación en el contexto del sistema tributario constitucional: “*La recaudación está al servicio de la capacidad contributiva*”. La recaudación no es fin en sí misma, sino un medio para asegurar la captación de la realidad contributiva y nada más. La recaudación por sí sola nunca justifica una tributación inconstitucional, al margen del derecho a contribuir conforme a la capacidad económica⁷⁷.

De otro lado, la eficiencia en la recaudación tributaria no es un valor constitucionalmente tutelado, a pesar de su referencia en artículo 316 de la Constitución vigente. Se trata de un conjunto de técnicas jurídicas dirigidas a asegurar el deber de contribuir a los gastos públicos, con carácter limitadamente instrumental y al servicio del ingreso tributario. Ese carácter instrumental lo confirma el propio texto constitucional, cuando establece las pautas de actuación de la gestión administrativa, en la que se inscribe, por su naturaleza, la gestión tributaria.

El dispositivo rector de la actividad administrativa contenido en el artículo 141 Constitucional, señala que la gestión de especie debe ser conducida conforme a los principios de “...*honestidad, participación, celeridad, eficacia, eficiencia, transparencia, rendición de cuentas, y responsabilidad en el ejercicio de la función pública, como sometimiento pleno a la ley y al derecho*”, haciendo énfasis en el carácter instrumental de tal actividad cuando indica de comienzo que “[l]a Administración Pública está al servicio de los ciudadanos ...”⁷⁸.

⁷⁶ Artículo 70 de la CRBV: Son medios de participación y protagonismo del pueblo en ejercicio de su soberanía, en lo político la elección de cargos públicos, el referendo, la consulta popular, la revocatoria del mandato, la iniciativa legislativa, constitucional y constituyente, el cabildo abierto y la asamblea de ciudadanos y ciudadanas cuyas decisiones serán de carácter vinculante, entre otros; y en lo social y económico, las instancias de atención ciudadana, la autogestión, la cogestión, las cooperativas en todas sus formas incluyendo las de carácter financiero, las cajas de ahorro, la empresa comunitaria y demás formas asociativas guiadas por los valores de la mutua cooperación y la solidaridad. La ley establecerá las condiciones para el efectivo funcionamiento de los medios de participación previstos en este artículo.

⁷⁷ Así lo decidió en la Sentencia de la Sala Constitucional Tribunal Supremo de Justicia N° 301/2007 del 27 de febrero de 2007: “El principio de eficiencia se ordena a un fin superior, que no puede deslastrarse del respeto a la justa distribución de las cargas públicas y con ello obviar la capacidad contributiva”. Sentencia, caso *Adriana Vigilanza y Carlos Vecchio en acción de nulidad por inconstitucionalidad contra la norma de los artículos 67, 68, 69, 72, 74 y 79 del Decreto N° 307 con Rango y Fuerza de Ley de Reforma de la Ley de Impuesto sobre la Renta*, publicado en la Gaceta Oficial N° 5.390 Extraordinario del 22 de octubre de 1999, disponible en web <<http://www.tsj.gov.ve/decisiones/scon/Febrero/301-270207-01-2862.htm>>.

⁷⁸ Así lo señala hoy la reciente Ley Orgánica de Administración Pública, en su artículo 10, en particular haciendo referencia a los principios rectores de la Administración Pública, en particular los de economía, celeridad, simplicidad, eficacia, objetividad, imparcialidad, honestidad, transparencia, buena fe y confianza. Decreto N° 1.424 del 17 de noviembre de 2014, con Rango, Valor y

En un Estado de Derecho y de Justicia que proclama como valores superiores la libertad, la justicia, la igualdad y la preeminencia de los derechos humanos, la *eficacia* tiene que procurarse con estricto respeto a esos valores superiores, de modo que cualquier actuación administrativa, incluida la de gestión tributaria, debe subordinarse a esos valores superiores entre los cuales se incluye la *tutela judicial efectiva*.

Sin embargo, se ha introducido en el ordenamiento jurídico tributario toda suerte de modificaciones legislativas en desmedro de la igualdad posicional y de la relación tributaria como relación de derecho y no de poder. Ello ha significado el irrespeto más desafiante de los derechos (humanos y constitucionales) de nuestra historia contemporánea. Su conducto ha sido la anómala delegación legislativa en el Presidente de la República y los abusos del decreto ley.

1. *Inmoralidades en la gestión administrativa*

A. *La desjudicialización del juicio ejecutivo y de las medidas cautelares*

Ha sido tan perturbadora la marcha atrás de los derechos fundamentales de la tributación en el país, que incluso se ha clamado por la reivindicación del estatuto de los derechos del contribuyente⁷⁹.

Se ha acometido el otorgamiento de mayores potestades a la Administración tributaria, algunas exorbitantes, incluyendo intensas facultades recaudatorias como la (i) facultad de embargar y rematar bienes del contribuyente sin que medie instancia judicial, esto es, sin derecho a ser oído por un juez competente, independiente, imparcial y objetivo conforme a todas las derechos y garantías judiciales consustanciales al debido proceso, o lo que es lo mismo, en ejecución directa de una muy riesgosa y excesiva autotutela administrativa, (ii) la ‘desjudicialización’ del juicio ejecutivo, reemplazado por un procedimiento coactivo de cobro por parte de la Administración de todas las deudas tributarias pendientes y la adopción de medidas cautelares, sin intervención del Poder Judicial, así como (iii) la eliminación del efecto suspensivo inmediato del recurso jerárquico.

En efecto, como señala el profesor BLANCO-URIBE, con la reforma del Código Orgánico Tributario de 2014 se propició una usurpación de poder, por cuanto el Administrador de la Hacienda Pública Nacional y jefe supremo de la Administración Tributaria Nacional, actuando como legislador de excepción (delegado), confisca (usurpa) la función jurisdiccional confiada constitucionalmente al Poder Judicial en el artículo 253⁸⁰ que ha resultado “desacatado, desobedecido, ignorado, burlado”.

Fuerza de Ley Orgánica de la Administración Pública, publicado en la *Gaceta Oficial* N° 6.147 *Extraordinaria* del 17 de noviembre de 2014.

⁷⁹ Vid. Alberto Blanco-Urbe Q., “La Necesidad de un Estatuto del Contribuyente o Declaración de los Derechos del Contribuyente frente al Ejercicio de la Potestad Tributaria”, en *Estudios sobre Derecho Procesal Tributario vivo*, Colección Estudios Jurídicos N° 115, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 2016, p. 327.

⁸⁰ Artículo 253 de la CRBV “Corresponde a los órganos del Poder Judicial conocer de las causas y asuntos de su competencia mediante los procedimientos que determinen las leyes, y ejecutar o hacer ejecutar sus sentencias”.

Se “desjudicializa el poder cautelar general y la fase de ejecución de sentencias, y también lo desjurisdiccionaliza, pues esas instituciones se pasan a la misma Administración Tributaria Activa y contraparte, con la que se encuentre trabado el litigio, o incluso antes del juicio, al margen del juicio o luego del mismo”.⁸¹

Como consecuencia de esta agazapada e inconsistente reforma, la Administración Tributaria es competente para iniciar, impulsar y resolver todas las incidencias del ahora denominado cobro ejecutivo,⁸² puede también en vía administrativa embargar bienes y derechos del deudor⁸³ sin estar obligada a notificar las actas respectivas⁸⁴, pudiendo constituirse en depositaria de los bienes⁸⁵ y ordenar el remate de los bienes embargados que, de no cubrir el monto adeudado, podrá ordenar embargos complementarios hasta cubrir la totalidad de la deuda⁸⁶ Esta actuación jurídica y material unilateral de la Administración Tributaria ocurre

⁸¹ Alberto Blanco-Urbe Q., “El Recurso Contencioso Tributario, en las líneas del Prof. Gabriel Ruan Santos”, en *Estudios sobre Derecho Procesal Tributario vivo*, Colección Estudios Jurídicos N° 115, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 2016, pp. 688-689.

⁸² Artículo 290 COT: El cobro ejecutivo de las cantidades líquidas y exigibles, así como la ejecución de las garantías constituidas a favor del sujeto activo, se efectuará conforme al procedimiento establecido en este Capítulo.

La Competencia para iniciar e impulsar el mismo y resolver todas sus incidencias, corresponde a la Administración Tributaria.

El procedimiento de cobro ejecutivo no será acumulable a las causas judiciales ni a otros procedimientos de ejecución. Su iniciación o tramitación se suspenderá únicamente en los casos previstos en este Código.

El inicio del procedimiento de cobro ejecutivo previsto en este Código genera de pleno derecho, el pago de un recargo equivalente al diez por ciento (10%) de las cantidades adeudadas por concepto de tributos, multas e intereses, con inclusión de los intereses moratorios que se generen durante el procedimiento de cobro ejecutivo.

⁸³ Artículo 291 COT: Al día siguiente del vencimiento del plazo legal o judicial para el cumplimiento voluntario, se intimará al deudor a pagar las cantidades debidas y el recargo previsto en el artículo anterior, dentro de los cinco (5) días continuos siguientes contados a partir de su notificación.

De no realizarse el pago en el referido plazo, la Administración Tributaria dará inicio a las actuaciones dirigidas al embargo de los bienes y derechos del deudor.

La intimación efectuada constituye título ejecutivo para proceder contra los bienes y derecho del deudor o de los responsables solidarios y no estará sujeta a impugnación.

⁸⁴ Artículo 293 del COT: La Administración Tributaria designará a los funcionarios o funcionarias que practicarán el embargo, los cuales se entenderán autorizados o autorizadas a efectuar todas las diligencias necesarias a tal fin y levantarán las actas en las que se especifiquen los bienes y derechos embargados y el valor que se les asigne el cual no podrá ser inferior al precio de mercado.

En ningún caso se requerirá la notificación de las correspondientes actas, pero el deudor o la persona que se encuentra en el lugar, podrán solicitar se le entregue copia simple de las mismas.

⁸⁵ Artículo 296 del COT: Ordenado el embargo, la Administración Tributaria se constituirá en depositaria de los bienes o designará como tal al mismo deudor o a personas legalmente autorizadas para tal fin.

De no haber personas legalmente autorizadas en el lugar en que estén situados los bienes o si estas no pudieran concurrir al sitio del embargo, la Administración Tributaria podrá confiar temporalmente el depósito a personas distintas de las mencionadas en el encabezamiento de este artículo.

El embargo sobre bienes inmuebles o derechos que recaigan sobre éstos será notificado por la Administración Tributaria al Registrador o Registradora del lugar donde esté situado el inmueble, indicando sus linderos y demás circunstancias que lo identifiquen.

⁸⁶ Artículos 299 del COT: Efectuado el embargo, la Administración Tributaria ordenará el remate de los bienes embargados. A tal efecto, procederá a designar a un funcionario o funcionaria experto, a

por mandato legal, como “una auténtica vía de hecho” que transforma a la Administración Tributaria en juez y (contra) parte, para practicar embargos sin notificación y rematar bienes del contribuyente, sin que medie sentencia definitivamente firme que condene al pago de cantidad alguna por parte del juez natural; sin que se haya podido ejercer el derecho de acceso a la justicia.

La Administración Tributaria podrá acordar medidas cautelares de embargo preventivo de bienes muebles y derechos, retención de bienes muebles, prohibición de enajenar y gravar bienes inmuebles, suspensión de devoluciones tributarias o de otros pagos que deban realizar los entes públicos a favor de los obligados tributarios, suspensión de incentivos fiscales, entre otras⁸⁷. Esta actuación jurídica y material unilateral de la Administración Tributaria ocurre por mandato legal, como “una auténtica vía de hecho” pero legalizada, en la que los funcionarios públicos designados por la Administración están facultados para practicar embargos sin notificación y rematar bienes del contribuyente, sin que medie sentencia definitivamente firme que condene al pago de cantidad alguna por parte del juez natural; sin que se haya podido ejercer el derecho de acceso a la justicia, porque como se constatará, el sujeto pasivo está ilegítima e inconstitucionalmente imposibilitado de hacerlo.

De modo que el contribuyente se verá despojado de sus bienes y de su patrimonio, impedido de seguir realizando el giro normal de su actividad económica al sufrir embargos y remates sobre sus bienes, muebles, equipos o maquinarias sin que contra estas medidas de ostensible afectación jurídica y patrimonial, se haya articulado la posibilidad de ejercer el derecho al debido proceso, con todos sus corolarios, como son el derecho a la defensa, el derecho al juez natural, el derecho a la revisión judicial de las actuaciones administrativas, el derecho a producir y controlar las pruebas, en fin sin que se haya producido ni cosa juzgada material ni formal. Esto en violación del derecho de acceso a la justicia y el derecho a la tutela judicial efectiva⁸⁸, el derecho al debido proceso⁸⁹, el derecho a la presunción

los fines de que éste efectúe el avalúo de los bienes embargados dentro de un plazo no mayor de quince (15) días hábiles, contados a partir de la fecha de su designación. El deudor o deudora podrá solicitar un nuevo avalúo, en cuyo caso, éste procederá a seleccionar un nuevo experto. Los costos del nuevo avalúo serán soportados por el deudor o deudora. De existir diferencias entre los avalúos efectuados, deberá utilizarse el que refleje el mayor valor. Artículo 300 del COT: La inactividad en la ejecución de los bienes embargados por parte de la Administración Tributaria, no conlleva su liberación, ni culminación del procedimiento de ejecución.

⁸⁷ Artículo 291 del COT: Al día siguiente del vencimiento del plazo legal o judicial para el cumplimiento voluntario, se intimará al deudor a pagar las cantidades debidas y el recargo previsto en el artículo anterior, dentro de los cinco (5) días continuos siguientes contados a partir de su notificación.

De no realizarse el pago en el referido plazo, la Administración Tributaria dará inicio a las actuaciones dirigidas al embargo de los bienes y derechos del deudor.

La intimación efectuada constituye título ejecutivo para proceder contra los bienes y derecho del deudor o de los responsables solidarios y no estará sujeta a impugnación.

⁸⁸ Artículo 26 de la CRBV: “Toda persona tiene derecho de acceso a los órganos de administración de justicia para hacer valer sus derechos e intereses, incluso los colectivos o difusos, a la tutela efectiva de los mismos y a obtener con prontitud la decisión correspondiente”.

⁸⁹ Artículo 49 de la CRBV: “El debido proceso se aplicará a todas las actuaciones judiciales y administrativas...”.

de inocencia⁹⁰, el derecho a la igualdad de las partes en el proceso⁹¹ y el derecho a la integridad del patrimonio⁹².

Todo lo anterior transcurre, en sacrificio injustificado de derechos fundamentales y patrimoniales, sin que medie la actuación de un juez competente, y más grave aún, sin que pueda impugnarse ni controlarse la intimación efectuada que hace las veces de título ejecutivo para proceder contra los bienes y derechos del deudor o de los responsables solidarios⁹³.

a. *Indignidad de la tributación sobre las personas naturales por subestimación y retraso en el ajuste de la UT*

El objetivo técnico de la UT consiste limitadamente en fijar una unidad de medida homogénea o módulo monetario, para la reexpresión automática de los valores nominales fijos utilizados por las normas tributarias para expresar referencias cuantitativas. Su uso fundamental estaba referido a la estructura de tramos y otros valores monetarios fijos en la integración de los umbrales de tributación. Incluso se utilizó en la denominación de los tipos monetarios que dimensionan sanciones pecuniarias. Así fue regulado desde que se introdujo dicho expediente en el COT reformado en 1994.

La corrección monetaria de la UT⁹⁴ ha sido (i) subestimada a conveniencia por la Administración Tributaria, mediante el retraso y minimización de su ajuste, con el propósito de (ii)

⁹⁰ Artículo 49, numeral 2 de la CRBV: “Toda persona se presume inocente mientras no se pruebe lo contrario”.

⁹¹ Consecuencia del derecho general a la igualdad. Artículo 21, numeral 1 de la Constitución: “Todas las personas son iguales ante la ley, y, en consecuencia: 1. No se permitirán discriminaciones fundadas en la raza, el sexo, el credo, la condición social o aquellas que, en general, tengan por objeto o por resultado anular o menoscabar el reconocimiento, goce o ejercicio en condiciones de igualdad, de los derechos y libertades de toda persona”.

⁹² Artículo 115 de la CRBV: “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 general. Sólo por causa de utilidad pública o interés social, mediante sentencia firme y pago oportuno de justa indemnización, podrá ser declarada la expropiación de cualquier clase de bienes”. Artículo 116 de la CRBV: “No se decretarán ni ejecutarán confiscaciones de bienes sino en los casos permitidos por esta Constitución. Por vía de excepción podrán ser objeto de confiscación, mediante sentencia firme, los bienes de personas naturales o jurídicas, nacionales o extranjeras, responsables de delitos cometidos contra el patrimonio público, los bienes de quienes se hayan enriquecido ilícitamente al amparo del Poder Público y los bienes provenientes de las actividades comerciales, financieras o cualesquiera otras vinculadas al tráfico ilícito de sustancias psicotrópicas y estupefacientes” y Artículo 317 de la CRBV: “...Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio”.

⁹³ Artículo 291 del COT: Al día siguiente del vencimiento del plazo legal o judicial para el cumplimiento voluntario, se intimará al deudor a pagar las cantidades debidas y el recargo previsto en el artículo anterior, dentro de los cinco (5) días continuos siguientes contados a partir de su notificación.

De no realizarse el pago en el referido plazo, la Administración Tributaria dará inicio a las actuaciones dirigidas al embargo de los bienes y derechos del deudor.

La intimación efectuada constituye título ejecutivo para proceder contra los bienes y derecho del deudor o de los responsables solidarios y no estará sujeta a impugnación.

⁹⁴ Artículo 131 del COT. La Administración Tributaria tendrá las facultades, atribuciones y funciones que establezcan la Ley de la Administración Tributaria y demás leyes y reglamentos; y en especial:

15. Reajustar la Unidad Tributaria (U.T.) dentro de los quince (15) primeros días del mes de febrero de cada año, previa opinión favorable de la Comisión Permanente de Finanzas de la Asamblea

subestimar la corrección de los umbrales de tributación y otras expresiones monetarias fijas utilizadas como créditos a la base imponible o a la cuota a pagar, fundamentalmente en el ISR. Incluso, (iii) el BCV durante 2015 demoró la publicación de los índices de inflación⁹⁵ hasta mediados de febrero de 2016, impidiendo el derecho a la corrección monetaria durante los cierres financieros y fiscales que tuvieron lugar durante dicho periodo.

El objetivo final de esta *praxis* manipulativa consiste en un obscuro (ilegítimo) aumento de la presión fiscal a las personas naturales, que no se corresponde con su capacidad contributiva efectiva. Esta subestimación del ajuste empuja a dichos contribuyentes a tramos superiores de imposición (*bracket creep*), incluso gravando a algunos que están por debajo de la base de un mínimo impositivo en términos reales, esto es, de un *mínimo vital*⁹⁶. Esto se traduce en un ostensible daño al contribuyente y en una dejación de fines esenciales del Estado, que la obligan a la defensa y desarrollo de la persona y el respeto a su dignidad, según prescribe con rotundidad la base enunciativa que integran los textos de los artículos 3, 299 y 316 Constitucionales⁹⁷. No menos importante, compromete la responsabilidad patrimonial de la

Nacional, sobre la base de la variación producida en el Índice Nacional de Precios al Consumidor fijado por la autoridad competente, del año inmediatamente anterior. La opinión de la Comisión Permanente de Finanzas de la Asamblea Nacional deberá ser emitida dentro de los quince (15) días continuos siguientes de solicitada.

⁹⁵ El BCV retrasó la publicación de la información sobre el INPC desde enero de 2015 hasta enero de 2016. Esta situación impidió conocer con certeza oficial la variación de la inflación acumulada durante dicho periodo y utilizar dicho índice deflactor para fines del uso de una medida monetaria homogénea en la medición de la información financiera y fiscal a reportar en relación con dichos periodos.

Los resultados de la variación del INPC correspondientes al tercer trimestre de 2015 y los correspondientes al cuarto trimestre cierre del año 2015 fueron publicados por el BCV el 15 de enero de 2016 y el 18 de febrero de 2016 respectivamente. Se evidencia que la variación acumulada del INPC durante los primeros nueve meses del año 2015 fue de 108,7% mientras que la variación anualizada al cierre del tercer trimestre de 2015 se ubicó en 141,5%. Los precios acumularon una variación de 34,6% en el cuarto trimestre de 2015, inferior a la observada en el trimestre previo (38,9%). La variación acumulada del INPC durante el año 2015 fue de 180,9%. Para 2016 fue 550% y para 2017 fue 2.616%.

Consultado en:

<http://www.bcv.org.ve/Upload/Comunicados/aviso150116.pdf>

<http://www.bcv.org.ve/Upload/Comunicados/aviso180216.pdf>

<http://runrun.es/la-economia/economia/298675/asamblea-nacional-calculo-inflacion-de-2016-en-550.html>

<https://prodavinci.com/asamblea-nacional-inflacion-anual-fue-2-616-en-2017-1/>

⁹⁶ Por “mínimo imponible” nos referimos al nivel de renta mínima excluida de la tributación. Las técnicas normativas, la extensión e intensidad de la mínima imposición, pueden variar mucho dependiendo de la decisión del legislador. Puede ser implementada como un mínimo exento, un mínimo no sujeto, como un mínimo gravado con tarifa 0, o como una minoración a la base imponible. *En todos los casos, el efecto práctico (económico) es la no imposición de un mínimo identificado como necesario para atender necesidades de subsistencia.* En el derecho internacional de los derechos humanos hay un consenso en que esa zona de no imposición constituye una medida económica representativa de ausencia de capacidad contributiva a los gastos generales como expresión de derecho al respeto de la dignidad humana en el Estado Social y de Derecho. Ese derecho humano suele identificarse bajo el concepto de “mínimo vital”. Lo importante es que esa zona de no imposición sea efectiva y cumpla su propósito de permitir la retención económica de los recursos necesarios para la atención de las necesidades vitales y familiares del contribuyente frente a la tributación.

⁹⁷ Artículo 3 de la CRBV: “El Estado tiene como fines esenciales la defensa y el desarrollo de la persona y el respeto a su dignidad, el ejercicio democrático de la voluntad popular, la construcción

República y de los funcionarios directamente involucrados en la infracción del orden legal, que ha degenerado en el cobro indebido de tributos, susceptibles de repetición, tal como garantizan los artículos 26, 30, 49, 137, 139, 140 y 259 de la Constitución, en concordancia con el artículo 327 del COT.

Es tan indignante la situación de subestimación del ajuste de la UT que los perceptores de salario mínimo se convirtieron en contribuyentes del ISR. Una situación francamente lesiva del derecho humano a un “mínimo vital tributario”.

Adicionalmente, la UT es utilizada espuriamente en contextos de corrección donde técnicamente, no debe ni puede funcionar. En expresión de un derecho sancionatorio máximo, cargado de incertidumbre e imprevisibilidad, la UT vigente a la fecha del pago es utilizada para dimensionar las multas expresadas normativamente en términos de dicha unidad de valor y no según la vigente a la fecha de la comisión del ilícito⁹⁸, en infracción de los principios de taxatividad penal, de la prohibición de retroactividad normativa y de razonabilidad de la Ley. Lo propio ocurre para las sanciones pecuniarias expresadas en términos porcentuales, las cuales deberán convertirse al equivalente de UT que corresponda al momento de la comisión del ilícito y deberán ser cumplidas utilizando el valor de la misma que estuviere vigente para la fecha del pago⁹⁹.

En suma, insólitamente, la perversión normativa es llevada al paroxismo de la desproporción: hay *defecto de corrección* allí donde la inflación sobrestima las capacidades contributivas y hay *exceso de corrección* allí donde la incidencia de la inflación no justifica su corrección. Estos desafueros anarquizan el sistema tributario, generando un *déficit* de coherencia regulativa, con la consecuente degradación de la debida y necesaria justicia y seguridad jurídica en la imposición. Este es un fenómeno que tiende a generalizarse y a pervertirse en nuestro medio.

de una sociedad justa y amante de la paz, la promoción de la prosperidad y bienestar del pueblo y la garantía del cumplimiento de los principios, derechos y deberes consagrados en esta Constitución.

La educación y el trabajo son los procesos fundamentales para alcanzar dichos fines”.

Artículo 299 de la CRBV: “El régimen socioeconómico de la República Bolivariana de Venezuela se fundamenta en los principios de justicia social, democracia, eficiencia, libre competencia, protección del ambiente, productividad y solidaridad, a los fines de asegurar el desarrollo humano integral y una existencia digna y provechosa para la colectividad”.

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

⁹⁸ Artículo 91 del COT: “Cuando las multas establecidas en este Código estén expresadas en unidades tributarias (UT), se utilizará el valor de la unidad tributaria que estuviere vigente para el momento del pago”.

⁹⁹ Artículo 92 del COT: “Las multas establecidas en este Código, expresadas en términos porcentuales, se convertirán, se convertirán al equivalente de unidades tributarias (UT) que correspondan al momento de la comisión del ilícito y se cancelarán utilizando el valor de la misma que estuviere vigente para el momento del pago”. *Vid.* Carlos Weffe. “Inflación y derecho penal tributario <las sanciones tributarias como obligaciones <de valor>, Trabajo inédito de investigación para su incorporación a la Academia Mexicana de Derecho Fiscal, México D.F. 2015, consultado el 28 de mayo de 2018, disponible en web: <http://www.academia.edu/35487471/INFLACION_Y_DERECHO_PENAL_TRIBUTARIO_Las_sanciones_tributarias_como_obligaciones_de_valor>.

III. MORAL DEL JUEZ TRIBUTARIO

En desarrollo de la justicia como valor superior, la Constitución consagra el derecho de toda persona al acceso a los órganos de administración de justicia para hacer valer sus derechos e intereses y lograr su tutela efectiva y obtener con prontitud la decisión correspondiente¹⁰⁰. Se define el proceso como instrumento fundamental para la realización de la justicia, conminando al legislador a la simplificación, uniformidad y eficacia de los trámites y a la adopción de un procedimiento breve, oral y público, en el que no se sacrificará la justicia por la omisión de formalidades no esenciales¹⁰¹. En forma complementaria el artículo 334 consagra la obligación constitucional a todos los jueces en el ámbito de su competencia de asegurar la integridad de la Constitución, especialmente el derecho a la tutela judicial efectiva y el derecho al debido proceso. Así mismo, contempla que el debido proceso se aplicará todas las actuaciones judiciales y administrativas por lo que la defensa inviolable en todo estado y grado de la investigación y el proceso teniendo la persona interesada derecho ser notificado de los cargos por los cuales investiga acceder a las pruebas a disponer del tiempo necesario y los medios de cuando para ejercer su defensa¹⁰².

La Constitución también incorpora la garantía de imparcialidad y de independencia¹⁰³ en el ejercicio de sus funciones de los jueces y magistrados que, “...desde la fecha de su nombramiento y hasta su egreso del cargo respectivo, no podrán, salvo el ejercicio del voto, llevar a cabo activismo político partidista, gremial, sindical o de índole semejante, ni realizar actividades privadas lucrativas incompatibles con su función, ni por sí ni por interpósita persona, ni ejercer ninguna otra función pública a excepción de actividades educativas”¹⁰⁴.

La Constitución también contempla la jurisdicción contencioso administrativa, inclusiva del ámbito contencioso tributario, que “...corresponde al Tribunal Supremo de Justicia y a los demás tribunales que determine la ley, que son competentes para anular los actos administrativos generales o individuales contrarios a derecho, incluso por desviación de poder; condenar al pago de sumas de dinero y a la reparación de daños y perjuicios originados en

¹⁰⁰ Artículo 26 de la CRBV: “Toda persona tiene derecho de acceso a los órganos de administración de justicia para hacer valer sus derechos e intereses, incluso los colectivos o difusos; a la tutela efectiva de los mismos y a obtener con prontitud la decisión correspondiente.

El Estado garantizará una justicia gratuita, accesible, imparcial, idónea, transparente, autónoma, independiente, responsable, equitativa y expedita, sin dilaciones indebidas, sin formalismos o repeticiones inútiles”.

¹⁰¹ Artículo 257 de la CRBV: El proceso constituye un instrumento fundamental para la realización de la justicia. Las leyes procesales establecerán la simplificación, uniformidad y eficacia de los trámites y adoptarán un procedimiento breve, oral y público. No se sacrificará la justicia por la omisión de formalidades no esenciales.

¹⁰² Artículo 49 de la CRBV: “El debido proceso se aplicará a todas las actuaciones judiciales y administrativas; en consecuencia: 1. La defensa y la asistencia jurídica son derechos inviolables en todo estado y grado de la investigación y del proceso (...).”.

¹⁰³ Artículo 254 de la CRBV: “El Poder Judicial es independiente...”

¹⁰⁴ Artículo 256 de la CRBV: Con la finalidad de garantizar la imparcialidad y la independencia en el ejercicio de sus funciones, los magistrados o las magistradas, los jueces o las juezas; los fiscales o las fiscales del Ministerio Público; y los defensores públicos o las defensoras públicas, desde la fecha de su nombramiento y hasta su egreso del cargo respectivo, no podrán, salvo el ejercicio del voto, llevar a cabo activismo político partidista, gremial, sindical o de índole semejante, ni realizar actividades privadas lucrativas incompatibles con su función, ni por sí ni por interpósita persona, ni ejercer ninguna otra función pública a excepción de actividades educativas.

Los jueces o las juezas no podrán asociarse entre sí.

*responsabilidad de la Administración; conocer de reclamos por la prestación de servicios públicos y disponer lo necesario para el restablecimiento de las situaciones jurídicas subjetivas lesionadas por la actividad administrativa*¹⁰⁵.

La moral jurídica en la Constitución venezolana es impecable e indefectible desde el punto de vista deóntico. Pero en la realidad esa fuerza normativa de la Constitución no representa un límite a la política y son insuficientes los controles de los poderes constituidos. No funcionan en la práctica los pesos y contrapesos democráticos (*checks and balances*) por la falta de independencia y autonomía de los Poderes Públicos, especialmente del Poder Judicial.

La Comisión Interamericana de Derechos Humanos ha señalado en sus informes sobre Venezuela, la necesidad de que los tribunales sean autónomos de otras ramas del gobierno, esto es, que estén libres de influencias, amenazas o interferencias de cualquier origen, manifestando su preocupación por aspectos que afectan la independencia e imparcialidad del poder judicial, en particular por los altos porcentajes de jueces y fiscales en situación de provisionalidad y el incumplimiento de algunos de los procedimientos legales y constitucionales en el proceso para su designación y destitución, así como por las injerencias del poder ejecutivo en las decisiones judiciales¹⁰⁶.

En este sentido, en Venezuela los jueces están cooptados por el poder político. Ese control se ejerce inicialmente por el Tribunal Supremo de Justicia que controla “...*el nombramiento y juramento de los jueces*”¹⁰⁷, y por supuesto su remoción, mediante la coacción ilegítima que se aplica con la amenaza latente de suspensión y retiro, dado carácter provisorio y temporal de muchos cargos.

¹⁰⁵ Artículo 259 de la CRBV: La jurisdicción contencioso-administrativa corresponde al Tribunal Supremo de Justicia y a los demás tribunales que determine la ley. Los órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa son competentes para anular los actos administrativos generales o individuales contrarios a derecho, incluso por desviación de poder; condenar al pago de sumas de dinero y a la reparación de daños y perjuicios originados en responsabilidad de la Administración; conocer de reclamos por la prestación de servicios públicos y disponer lo necesario para el restablecimiento de las situaciones jurídicas subjetivas lesionadas por la actividad administrativa.

¹⁰⁶ Informe de la Comisión Interamericana de Derechos Humanos, “*Democracia y Derechos Humanos en Venezuela*”, Washington, D.C., 2009, párrafo 184, consultado el 2 abril de 2018, disponible en web: <<http://www.cidh.org/countryrep/venezuela2009sp/VE09CAPIIIISP.htm#III.A>> Esta situación se había advertido con anterioridad, ver Informe de la Comisión Interamericana de Derechos Humanos, “*Sobre la Situación de los Derechos Humanos en Venezuela*”. Washington, D.C., 2003, párrafo 150, consultado el 2 abril de 2018, disponible en web: <<http://www.cidh.org/countryrep/Venezuela2003sp/cap.1.htm#B>>.

¹⁰⁷ Artículo 255 de la CRBV: El ingreso a la carrera judicial y el ascenso de los jueces o juezas se hará por concursos de oposición públicos que aseguren la idoneidad y excelencia de los o las participantes y serán seleccionados o seleccionadas por los jurados de los circuitos judiciales, en la forma y condiciones que establezca la ley. El nombramiento y juramento de los jueces o juezas corresponde al Tribunal Supremo de Justicia. La ley garantizará la participación ciudadana en el procedimiento de selección y designación de los jueces o juezas. Los jueces o juezas sólo podrán ser removidos o removidas o suspendidos o suspendidas de sus cargos mediante los procedimientos expresamente previstos en la ley.

La ley propenderá a la profesionalización de los jueces o juezas y las universidades colaborarán en este propósito, organizando en los estudios universitarios de Derecho la especialización judicial correspondiente.

Los jueces o juezas son personalmente responsables, en los términos que determine la ley, por error, retardo u omisiones injustificados, por la inobservancia sustancial de las normas procesales, por denegación, parcialidad y por los delitos de cohecho y prevaricación en que incurran en el desempeño de sus funciones.

La obsecuencia de los jueces de lo contencioso tributarios con el Poder Ejecutivo y más concretamente con el partido de gobierno se observa en la “...reticencia generalizada para ejercer la desaplicación de la ley al caso concreto como garantía de la supremacía de la Constitución, es deber del ciudadano, como justiciable, seguir luchando, creyendo en la justicia, para hacer realidad el desideratum Constitucional, de un Estado de Derecho y de Justicia”¹⁰⁸.

La condescendencia de los jueces tributarios con una distorsionada preferencia recaudatoria, llega a introducir la muy inconveniente denegación de justicia en innumerables sentencias de los Juzgados Superiores de lo Contencioso Tributario, que terminan por decir que “no hay materia sobre la cual decidir”¹⁰⁹, el abuso de la declaratoria de abandono del trámite por inactividad procesal, cuando son los propios jueces quienes paralizan las causas, o la convalidación de “...la circunstancia permitida en el Código Orgánico Tributario de 2001, de que la Administración Tributaria pueda demandar en juicio ejecutivo el cumplimiento compulsivo de un acto administrativo que es objeto de un recurso contencioso tributario”¹¹⁰.

Una muestra más reciente de decisiones inconsecuentes con la moralidad tributaria de los jueces tributarios es la renuncia a la jurisdicción, esto es, la competencia constitucional y convencional irreductible a favor de los jueces. El caso clínico lo representa la decisión de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia caso *Carbones del Guasare, S.A.*, del 17 de octubre de 2017¹¹¹, al señalar que del otorgamiento a la Administración Tributaria de “...la competencia para iniciar e impulsar el <<Cobro Ejecutivo>> y todas sus incidencias, deriva consecencialmente la imposibilidad de los Jueces Contenciosos Tributarios de conocer y resolver las demandas de ejecución de créditos fiscales, en virtud de haber perdido sobrevenidamente la jurisdicción para tal fin, dada la derogatoria de las normas que les permitían decretar embargos ejecutivos y resolver las incidencias en dichos procedimientos”; además, el Texto Orgánico Tributario de 2014 estableció en su artículo 346 que los

¹⁰⁸ Cfr. Alberto Blanco-Uribe Q., “Los jueces tributarios y el control de constitucionalidad”, en *Estudios sobre Derecho Procesal Tributario vivo*, Colección Estudios Jurídicos N° 115, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 2016, 241 p.

¹⁰⁹ Cfr. Alberto Blanco-Uribe Q., “Análisis crítico de jurisprudencia tributaria”, en *Estudios sobre Derecho Procesal Tributario vivo*, Colección Estudios Jurídicos N° 115, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 2016, 455 p.

¹¹⁰ Cfr. Alberto Blanco-Uribe Q., “Juicio ejecutivo o enrevesamiento jurídico. Violación Sistemática de Derechos Humanos”, en *Estudios sobre Derecho Procesal Tributario vivo*, Colección Estudios Jurídicos N° 115, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 2016, 597 p. Este autor cita el caso de la sentencia N° 01782 de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia del 15 de diciembre de 2011, (caso *Globovisión Tele, C.A. contra Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria –SENIAT–*, con ponencia de la Magistrada Trina Omaira Zurita), en la que, olvidando que si hay un recurso contencioso tributario no puede haber exigibilidad de la obligación demandada, se precisó que: “...en el contencioso tributario, la Administración Tributaria tiene la cualidad de acreedora del contribuyente, teniendo su título carácter de ejecutivo (Artículo 289 del COT de 2001), lo que la habilita a acudir a la vía ejecutiva o juicio ejecutivo regulado en los artículos 289 y siguientes del vigente Código Orgánico Tributario, pudiendo en todo caso el contribuyente levantar la medida que hubiere sido decretada, conforme a lo preceptuado en el artículo 299 *eiusdem*, según el cual: “(...) Las medidas decretadas podrán ser sustituidas a solicitud del interesado, por garantías que a juicio del Tribunal sean suficientes, y siempre que cumplan las formalidades previstas en el artículo 72 de este Código”.

¹¹¹ Sentencia N° 1092 de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia del 17 de octubre de 2017, caso: *Carbones del Guasare, S.A.*, consultado el 19 de mayo de 2018, disponible en web: <<http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/octubre/203827-01092-171017-2017-2013-0983.HTML>>

“(…) juicios ejecutivos que estuvieren pendientes para la fecha de [su] entrada en vigencia (…), en los Tribunales Superiores Contencioso Tributarios, serán remitidos a la Administración Tributaria, para su conclusión definitiva” (agregado de este fallo). (Vid., sentencias de esta Sala Político-Administrativa Nos. 00253 de fechas 14 de mayo de 2015, caso: *Aeropostal Alas de Venezuela, C.A.*, y 00675 del 10 de junio de 2015, caso: *Sucesión de María Concepción Gulias Barreiro*)¹¹².

Sin lugar a duda la mayor inmoraldad institucional asociada a la (in) justicia consiste en el monopolio de la validez jurídica que ejerce la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia. Este tribunal tal como está diseñado en la Constitución es incompatible con el Estado de Derecho, la separación de poderes y la democracia¹¹³. El conjunto de potestades que se le han atribuido y las que se ha auto atribuido, implica una instancia estatal que reúne al mismo tiempo el poder legislativo, ejecutivo, judicial e incluso constituyente¹¹⁴.

La Sala Constitucional se ha caracterizado desde su nacimiento, primero por la manipulación del texto de la Constitución al interpretarlo aprovechándose del hecho de que la interpretación que hace no es impugnabile y, segundo, la utilización en provecho propio del carácter vinculante de sus decisiones. Así se ha dedicado al despojo de atribuciones de los demás órganos del Poder Público, particularmente de la Asamblea Nacional (creando un cerco político institucional¹¹⁵), al servicio del Ejecutivo Nacional. Ha ejercitando funciones constituyentes, de revisión de cualquier sentencia incluso definitivamente firmes, decidido conflictos entre distintos poderes, ha designado autoridades, aprobado presupuestos, incluso decido recursos de inconstitucionalidad por omisión del poder legislativo, dictando normas como sé si tratara de un legislador “...llamando esta potestad con el nombre de <jurisdicción normativa>, lo cual es contradictorio en sí mismo”¹¹⁶.

El autoritarismo judicial también ha tenido repercusiones en materia tributaria. Particularmente patética resultó la sentencia de la Sala Constitucional que reformó el artículo 31 de la LISR¹¹⁷, sin que mediara impugnación de dicha regla, de forma totalmente subrepticia,

¹¹² Sentencia N° 675 de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia del 10 de junio de 2015, caso: *Sucesión de María Concepción Gulias Barreiro*, consultado el 5 de mayo de 2018, disponible en web: <<http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/octubre/203827-01092-171017-2017-2013-0983.HTML>>

¹¹³ Cfr. Francisco J. Delgado, *Chavismo y derecho*, Editorial Galipán, Caracas, 2017, p. 138.

¹¹⁴ Allan R. Brewer-Carías, *El golpe a la democracia dado por la Sala Constitucional (De cómo la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia de Venezuela impuso un gobierno sin legitimidad democrática, revocó mandatos populares de diputada y alcaldes, impidió el derecho a ser electo, restringió el derecho a manifestar, y eliminó el derecho a la participación política, todo en contra de la Constitución)*, Colección Estudios Políticos N° 8, segunda edición, (Con prólogo de Francisco Fernández Segado), Editorial Jurídica venezolana, Caracas 2015 p. 138; más recientemente *La consolidación de la tiranía judicial<el juez constitucional controlado por el poder ejecutivo asumiendo el poder absoluto>*, Editorial Jurídica Venezolana Internacional, Caracas New York 2017, p.

¹¹⁵ Cfr. Jesús M. Casal H., *Asamblea nacional conquista democrática vs. Demolición autoritaria. <elementos de la argumentación y práctica judicial autoritaria de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia>*, Colección Visión Venezuela, Universidad Católica Andrés Bello, Caracas 2017, p. 213

¹¹⁶ Ob. Cit. N° 112, p. 136.

¹¹⁷ <Caso *Adriana Vigilancia y Carlos Vecchio en acción de nulidad por inconstitucionalidad contra la norma del artículo 67, 68, 69, 72, 74 y 79 del Decreto N° 307 con Rango y Fuerza de Ley de Reforma de la Ley de Impuesto sobre la Renta, publicado en la Gaceta Oficial N° 5.390 Extraordinario, de 22 de octubre de 1999*> en <http://www.tsj.gov.ve/decisiones/scon/Febrero/301->

bajo el acomodaticio pretexto de que en su parecer la tributación de las personas naturales bajo relación de dependencia era excesiva e injusta. Bajo una argumentación acomodaticia (falaz¹¹⁸), sin ningún tipo de prueba y sin razonamientos técnicos decidió reeditar la norma en cuestión con carácter vinculante. Una decisión muy criticada no solo por la usurpación del rango legal, sino por la sospechosa intención de los magistrados que la dictaron de beneficiarse estableciendo un criterio de conveniencia sobre el tratamiento tributario para sus remuneraciones como empleados¹¹⁹.

IV. MORAL DEL CONTRIBUYENTE

Es innegable que “*las libertades privadas tienen costos públicos*” y que ese costo tiene que cubrirlos la sociedad mediante los impuestos y otras contribuciones¹²⁰. El costo de los derechos no solo plantea cuestiones de transparencia y responsabilidad democrática, sino también “*...nos lleva al corazón de la teoría moral, a problemas de ética distributiva y de justicia distributiva*”¹²¹.

En Venezuela toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley¹²². Obviamente, ese deber solo puede ser cumplido a cambio del respeto de los derechos constitucionales a contribuir conforme a Ley formal previa y cierta, sobre una capacidad económica efectiva, libre de discriminaciones, en forma razonable y proporcionada, bajo las garantías del debido proceso.

Pero hay más. La tributación no es en sí misma. La tributación tiene como finalidad insoslayable el crecimiento económico y la elevación del nivel de vida de la población. Así lo ordena la propia Constitución en el citado artículo 316.

Ello supone que la tributación (i) lejos de asfixiar la iniciativa privada, debe protegerla, permitiendo el normal desarrollo de la actividad económica, (ii) convirtiéndose en un instrumento de distribución de la riqueza para compensar desigualdades a través del gasto social¹²³. El tributo como ingreso se legitima a través de la eficiencia del gasto público.

270207-01-2862.htm. Ver nuestros comentarios y análisis de la sentencia N° 301/2007 de la Sala Constitucional, en “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”, en *Conferencia dictada en la sesión ordinaria de la Academia de Ciencias Políticas y Sociales*, del 5 de junio de 2007.

¹¹⁸ Serviliano Abache C., *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 Álvaro y Nora, Caracas 2015, p. 22.

¹¹⁹ Humberto Romero-Muci, Prologo en Libro de Serviliano Abache C., *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 Álvaro y Nora, Caracas 2015, p. 22

¹²⁰ *Vid.*, Stephen Holmes y Cass Sunstein, *El costo de los derechos <porque la libertad depende de los impuestos>*, Colección derecho y política, Siglo XXI Editores, Buenos Aires 2011, p.

¹²¹ *Ob. Cit.* N° 119, p. 246.

¹²² Artículo 133 de la CRBV: Toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley.

¹²³ *Cfr.* Luis J. Fraga P., *Principios Constitucionales de la tributación*, Colección Estudios Jurídicos N° 95, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas 2012, p. 142.

El tributo no puede cumplir su finalidad en una sociedad en la que el derecho de propiedad y la libertad económica han sido desmontados en desmedro de la producción interna, la capacidad industrial instalada, los servicios públicos¹²⁴ eficientes y los empleos estables.

Esto ha ocurrido en Venezuela durante los últimos 18 años. La deriva autoritaria ha desmantelado el Estado democrático y social de derecho y de justicia. Producto de su “...*progresiva desconstitucionalización, desjuridificación, desjudicialización y desdemocratización*...”¹²⁵, en su lugar y bajos sus despojos, se ha ensamblado un Estado totalitario, una dictadura totalitaria, que ha pasado a controlar todos los aspectos de la vida política, social y económica del país¹²⁶.

Se han instalado todo tipo de controles sobre la economía (control de cambio, control de precios, tasas de interés, importaciones, exportaciones, etc.), que solo han servido para crear más distorsiones, asfixiar la economía, generar inseguridad jurídica y una red clientelar y de corrupción entretrejida por el *régimen y partido de gobierno*¹²⁷. En definitiva, se ha puesto en pie todo tipo de leyes para imponer el modelo económico de un estado corporativo excluyente, con el fin de sustituir el sistema democrático de equilibrio económico.

Se han masificado las expropiaciones de bienes singulares para penalizar a sectores productivos e industriales o de servicios, o su utilización como un instrumento normal para la estatización de actividades económicas que no han sido constitucionalmente reservadas al Estado por carecer de interés público y estratégico, así como la práctica de ocupaciones anticipadas a los procedimientos expropiatorios mediante la utilización de fuerzas militares, que fomentan la inseguridad jurídica y ahuyentan las inversiones que supone un desarrollo armónico de la economía nacional¹²⁸.

Paradójicamente, la destrucción de la economía y el colapso institucional del país ha sido financiada por el dispendio, el saqueo impune de los dineros públicos, potenciada por la hiperabundancia de recursos petroleros.

Para mayor distorsión se ha desmontado el sistema de control presupuestario y monetario y el control fiscal es usado como instrumento de persecución.

El BCV ha perdido su autonomía en desmedro del equilibrio socioeconómico del país. Ha perdido su facultad para administrar las reservas internacionales, obligándose a finan-

¹²⁴ Academia Nacional de la Ingeniería y el Hábitat se ha pronunciado reiteradamente sobre “...el incumplimiento e inconsistencia de la planificación a mediano y largo plazo, la falta de opciones adecuadas frente a contingencia, el retraso en la construcción de obras de infraestructura y el equipamiento correspondiente, el mantenimiento insuficiente”. *Vid.* Academia Nacional de la Ingeniería y el Hábitat, “*Pronunciamiento sobre la crisis del Servicio Eléctrico*”, consultado el 20 de mayo de 2018, disponible en web: <http://www.acading.org.ve/info/comunicacion/pubdocs/DECLARACIONES/pronunciamiento46_SOBRE_CRISIS_DEL_SERVICIO_ELECTRICO.pdf>.

¹²⁵ *Cfr.* Allan Brewer-Carías, *Estado totalitario y desprecio a la Ley 'la desconstitucionalización, desjuridificación, desjudicialización y desdemocratización de Venezuela'*, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas 2014, p. 19.

¹²⁶ *Ibid.*, p. 20.

¹²⁷ La Academia Nacional de Ciencias Económicas, “La Academia Nacional de Ciencias Económicas se dirige a la Nación”, consultado el 30 de abril de 2018, disponible en web: <<http://www.anhvenezuela.org.ve/novedades/noticias/la-academia-nacional-de-ciencias-economicas-se-dirige-a-la-nacion>>.

¹²⁸ Academia de Ciencias Políticas y Sociales, “La reconstrucción institucional del país. Propuestas a la Nación de las Academias Nacionales”, consultado el 18 de mayo de 2018, disponible en web: <<http://www.acienpol.org.ve/cmacionpol/Resources/Pronunciamientos/A-102.pdf>>.

ciar o convalidar políticas fiscales deficitarias o a otorgar créditos directos al Gobierno Nacional y de la Estatal Petrolera (PDVSA)¹²⁹. Esto ha degenerado en monstruosos déficits fiscales, endeudamiento externo e interno desproporcionado, emisión descontrolada de dinero inorgánico, pérdida del valor externo del bolívar y una inflación galopante que raya en 4 dígitos.

Se han creado presupuesto paralelos a la unidad del tesoro y los presupuestos del Estado han sido inconstitucionalmente aprobados por órganos distintos al Poder Legislativo¹³⁰, limitándose las funciones constitucionalmente asignadas a la Asamblea Nacional mediante actos judiciales del Tribunal Supremo de Justicia, en negación de la Democracia, con graves consecuencias a la economía nacional por ser la Ley de Presupuesto un elemento central de la política pública para la planificación y el desarrollo económico de cualquier país¹³¹.

Finalmente, la Contraloría General de la República ha dejado de controlar la legalidad y regularidad de los gastos, ingresos y bienes públicos, dedicándose a perseguir a funcionarios disidentes mediante la imposición de inhabilitaciones administrativas con atípicos efectos definitivos, sin la intermediación de juez alguno¹³².

En definitiva, en Venezuela se ejerce el poder *como no debe ser* para domeñar en tierra arrasada. Este es el objetivo declarado por el *régimen y partido de gobierno* para perpetuarse en el poder mientras a sus anchas se multiplican a los pobres, para sembrar la desconfianza y el miedo al otro, para multiplicar la ignorancia y movilizar el patriotismo frente a un enemigo externo irreal, explotando el instinto tribal y de supervivencia de los seres humanos¹³³. Se trata de un régimen distópico que tiene al país y al mundo entero perplejo ante tan

¹²⁹ Academia de Ciencias Políticas y Sociales, “Opinión sobre el pedimento del Poder Ejecutivo Nacional al Banco Central de Venezuela para disponer, con propósitos de financiamiento del sistema agropecuario nacional, de 1000 millones de \$ de las reservas monetarias internacionales y otras formas de financiamiento, sin la contraprestación correspondiente en bolívares”, consultado el 15 de mayo de 2018, disponible en web: <<http://www.acienpol.org.ve/cmacionpol/Resources/Pronunciamientos/Opinion%20de%20la%20Academia%20sobre%20el%20pedimento%20del%20Ejecutivo%20al%20BCV%20de%201000%20millones%20de%20d%C3%B3lares%20de%20las%20reservas%20monetarias%20internacionales.pdf>>.

¹³⁰ Artículo 313 de la Constitución: “La administración económica y financiera del Estado se regirá por un presupuesto aprobado anualmente por ley. El Ejecutivo Nacional presentará a la Asamblea Nacional, en la oportunidad que señale la ley orgánica, el proyecto de Ley de Presupuesto. Si el Poder Ejecutivo, por cualquier causa, no hubiese presentado a la Asamblea Nacional el proyecto de ley de presupuesto dentro del plazo establecido legalmente, o el mismo fuera rechazado por éste, seguirá vigente el presupuesto del ejercicio fiscal en curso”.

¹³¹ Académicas de Ciencias Políticas y Sociales, “Pronunciamiento acerca de la aprobación del presupuesto nacional para el año 2017, sin la intervención, por ley formal, de la asamblea nacional”, consultado el 17 de mayo de 2018, disponible en web: <<http://www.acienpol.org.ve/cmacionpol/Resources/Pronunciamientos/Pronunciamiento%20Presupuesto%202017%20ACIENPOL.pdf>>.

¹³² Además, la Contraloría ha negado el acceso a información de relevancia pública, como es la remuneración de los funcionarios públicos, y la Sala Constitucional del TSJ ha coonestado esta decisión amparando un irracional derecho a la intimidad de los funcionarios y desatendiendo el derecho a la participación ciudadana en los asuntos públicos y el principio de transparencia en el ejercicio de la función pública. Sentencia N° 745 de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia del 15 de julio de 2010 (Caso: *Asociación Civil Espacio Público*), consultada el 14 de mayo de 2018, disponible en web: <<http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/julio/745-15710-2010-09-1003.HTML>>.

¹³³ Academia Nacional de Ciencias Económicas, “Pronunciamiento de la Academia Nacional de Ciencias Económicas en La responsabilidad del gobierno en el deterioro de las condiciones de vida del venezolano”, del 9 de mayo de 2018, consultado el 20 de mayo de 2018, disponible en web:

grotesca tragedia de destrucción y por su inexplicable grado de indolencia moral para malograr a la población. Esta profunda crisis, en palabras del Secretario General de la Organización de Estados Americanos, ha sido “...incitada y sostenida por un Régimen que ha destruido sistemáticamente la democracia, el Estado de Derecho y el respeto por los derechos humanos, así como el aparato productivo económico”.¹³⁴ De modo que todo lo que pretenda decirse sobre moralidad tributaria, debe partir irremediabilmente de la incontestable carencia de legitimidad moral del *régimen y partido de gobierno*.

Como ha podido comprobarse a lo largo de esta exposición, el régimen ha sometido al derecho a tensiones extremas¹³⁵ subestimando la necesidad que éste tiene de coherencia, de armonía interna, de generalidad, de estabilidad y de predictibilidad. El derecho se ha sometido a la conveniencia política, como un mero instrumento de dominación, violándolo, ignorándolo o interpretándolo falsamente. Así se ha disminuido su aptitud y eficacia como técnica de ordenación de conductas, de reducción y de solución del conflicto social. Esto se ha convertido en una práctica tan habitual que se traduce en una sustancial pérdida de reconocimiento espontáneo y de obediencia del derecho en vista de que no es posible ocultar ni justificar razonablemente semejante uso (o abuso) de lo jurídico¹³⁶.

En este contexto de regresión institucional el tributo no cumple ni puede cumplir su función ética. Su destino no es consistente con el bien común. Se ha desprestigiado y degenerado en otro instrumento más de control social, apalancado en la imperatividad de su forma jurídica y en la amenaza coactiva de la recaudación fiscal. Se ha utilizado como mecanismo de terror y persecución de la disidencia política y económica. Peor aún, lo recaudado es despilfarrado en burocracia bajo un marco de opacidad y no rendición de cuentas. Hay que recordar que la legitimidad de la contribución pasa por el modo en el que se emplea. “[S]in equidad en el gasto no se puede hablar de justicia en el ingreso”¹³⁷. Por lo tanto, la aversión social a los impuestos es inocultable.

A la luz de cuanto hemos expuesto sobre la moralidad institucional, el Estado Fiscal se encuentra absolutamente deslegitimizado. En el Estado Total la institucionalidad tributaria se encuentra vaciada de contenido. El “impuesto es nada”¹³⁸. Sencillamente el derecho y el tributario en particular no generan confianza.

<<http://ancevenezuela.org.ve/ance/pronunciamientos/la-responsabilidad-del-gobierno-en-el-deterioro-de-las-condiciones-de-vida-del-venezolano>>.

“...Continuar con políticas que avivan el alza desmedida de precios y destruyen las capacidades productivas de la nación condena a la población a niveles aún mayores de miseria, hambre y carencia de medicamentos, con muertes que pudieran evitarse de introducir los correctivos necesaria”.

¹³⁴ Luis Almagro. “Crisis humanitaria en Venezuela - Palabras del Secretario General Luis Almagro en la Sesión Extraordinaria del Consejo Permanente”, 30 de abril de 2018, consultada el 26 de mayo de 2018, disponible en web: <http://www.oas.org/es/acerca/discursos_secretario_general.asp?sCodigo=18-0046>

¹³⁵ Cfr. Delgado, Francisco J, *Chavismo y derecho*, Editorial Galipán, Caracas, 2017, p. 48.

¹³⁶ *Ob. Cit.*, Nº 135, p. 45.

¹³⁷ Cfr. José A. Rozas V., nota preliminar en Gallo, Franco, *Las razones del fisco 'ética y justicia en los tributos'*, Marcial Pons, Madrid 2011, p. 17.

¹³⁸ Como bien se ha dicho “<...cuando el Estado no es nada el impuesto no es nada>”, y “cuando el Estado lo es todo, el impuesto también es nada>”, Original de Lucien Mehl citado por Mauricio Plazas Vega, “El Sistema Tributario de la Democracia Liberal”, conferencia dictada en las XVI Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario, Caracas 30 de noviembre de 2017.

¿Cómo justificar la imposición cuando se destruye la economía del país, cuando se genera hiperinflación, cuando se atropella al ciudadano para dominarlo, empobreciéndolo y envileciéndolo?

Incluso somos de la opinión que, en Venezuela se ha instalado un fenómeno extendido de anomia, descrito como aquella situación anómala que se presenta cuando ocurre un conflicto social que lleva a un sector a desconocer la legitimidad de la autoridad que dicta las normas en cuestión¹³⁹. En nuestro caso la causa de esta anomia deriva de la falta de legitimidad de origen y de ejercicio (funciones) del poder¹⁴⁰. El comportamiento anómico comienza por las élites políticas, ese *establishment* enquistado en el poder durante 18 años, que ha hecho su principal obsesión el desprecio superlativo al Derecho, a los principios democráticos y a las instituciones que los encarnan con el único propósito de mantenerse en el poder. Esa anomia ha permeado aguas abajo, convirtiéndose en un fenómeno generalizado. El poder no está investido de legitimidad democrática. Si el poder es ilegítimo el Derecho es injusto y el único elemento que preserva es la coacción, que tampoco es legítima. Se limita a la fuerza bruta, tal como la violencia de un grupo irregular armado o de la mafia. En todo caso, "...conforme nos alejamos de la legitimidad democrática se debilitan o se pierden las razones de obediencia"¹⁴¹ al derecho.

En este contexto de deslegitimación del Estado fiscal los contribuyentes venezolanos tienen el derecho¹⁴² a resistir para afirmar y restablecer el orden constitucional legítimo y los derechos humanos, al amparo del derecho consagrado en los artículos 333 y 350¹⁴³ de la Constitución.

CONCLUSIONES

1. La tributación solo se justifica éticamente cuando es efectivamente destinada al crecimiento económico y a la elevación del nivel de vida de la población.
2. La legitimidad del tributo se obtiene de la autoimposición, deriva del consenso democrático, se construye en un Estado de Derecho, con una efectiva separación y control recíproco de los órganos del Poder Público, en condiciones de transparencia, corresponsabilidad democrática y con un control judicial efectivo, independiente y objetivo de constitucionalidad y legalidad.
3. En Venezuela la Constitución de 1999 consagra un amplio catálogo de derechos para potenciar la ética tributaria, una muy completa ética juridificada.

¹³⁹ Carlos S. Nino. *Un país al margen de la ley*, Udeba, Buenos Aires, 2005, p. 138, citado por Narciso Benbenaste; Edgardo Etchezahar; Marta Del Río, "Psicología de la Anomia", *Anuario de Investigaciones*, Volumen XV, Facultad de Psicología, Universidad de Buenos, p. 187-193.

¹⁴⁰ Luigi Ferrajoli. *Principia iuris. Teoría del derecho y de la democracia. 2. Teoría de la democracia*, traducción de Perfecto Andrés Ibáñez, Carlos Bayón, Marina Gascón, Luis Prieto Sanchís y Alonso Ruiz Miguel, Editorial Trotta, Madrid, 2011, p. 175-176.

¹⁴¹ Gregorio Peces-Barba M.; Eusebio Fernández G.; y Agustín De Asís R. *Curso de Teoría del Derecho*, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, 2ª Edición, Madrid, 2000, p. 360.

¹⁴² Cfr. Ermanno Vitale. *Defenderse del poder 'por una resistencia constitucional'*, Editorial Trotta, Madrid 2012, p. 122

¹⁴³ Artículo 350 de la CRBV: El pueblo de Venezuela, fiel a su tradición republicana, a su lucha por la independencia, la paz y la libertad, desconocerá cualquier régimen, legislación o autoridad que contrarie los valores, principios y garantías democráticos o menoscabe los derechos humanos.

Sin embargo, esa declaración de valores no pasa de ser una positivación aparente, parte de una *fachada* sin eficacia, porque se sacrifican lo que es verdaderamente importante, esto es, la protección individual de los derechos fundamentales.

4. En este contexto de regresión institucional y poder ilegítimo, el tributo no cumple ni puede cumplir su función ética. Su destino no es consistente con el bien común. La casi totalidad de las formas de concreción del Derecho son injustas, no despiertan adhesión ni cooperación ciudadana, sino anomia y desconfianza.

5. El tributo y el Derecho se han desprestigiado y degenerado en instrumentos de control social, apalancados en la imperatividad de su forma jurídica y en la amenaza coactiva de la recaudación fiscal, la misma fuerza bruta con la que se mantiene un impuesto hiperinflacionario que desdice del más elemental sistema fiscal.

BIBLIOGRAFÍA

Abache C., 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 Álvaro y Nora, Caracas 2015, 365 p. ISBN 978-980-6571-785.

Barberis, Mauro. *Ética para juristas*, Editorial Trotta, Madrid, 2008, 272 p. ISBN 978-84-8164-974-1.

Brewer-Carías, Allan, “La consolidación de la tiranía judicial <el juez constitucional controlado por el Poder Ejecutivo asumiendo el Poder Absoluto>”, Colección Estudios Jurídicos Nº 15, Editorial Jurídica Venezolana Internacional, Caracas/New York 2017, 238 p. ISBN 978-980-365-391-0

_____, “Estado totalitario y desprecio a la Ley <la desconstitucionalización, desjuridificación, desjudicialización y desdemocratización de Venezuela>”, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas 2014, 534 p, ISBN 978-980-365-272-2

_____, *La patología de la justicia constitucional*, Tercera Edición ampliada, Fundación de Derecho Público, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 2014, 668 p. ISBN 978-980365-2739.

_____, *El golpe a la democracia dado por la Sala Constitucional*, Colección Estudios Políticos Nº 8, segunda edición, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 2015, 426 p. ISBN 978-980-365-253-1.

Blanco-Urbe Q., Alberto, “Juicio ejecutivo o enrevesamiento jurídico. <Violación Sistemática de Derechos Humanos>”, en *Estudios sobre Derecho Procesal Tributario vivo*, Colección Estudios Jurídicos Nº 115, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 2016, 986 p. ISBN 978-980-365-365-1.

_____, “Análisis crítico de jurisprudencia tributaria”, en *Estudios sobre Derecho Procesal Tributario vivo*, Colección Estudios Jurídicos Nº 115, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 2016, 986 p. ISBN 978-980-365-365-1.

_____, “La Necesidad de un Estatuto del Contribuyente o Declaración de los Derechos del Contribuyente frente al Ejercicio de la Potestad Tributaria”, en *Estudios sobre Derecho Procesal Tributario vivo*, Colección Estudios Jurídicos Nº 115, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 2016, 986 p. ISBN 978-980-365-365-1.

_____, “Los jueces tributarios y el control de constitucionalidad”, en *Estudios sobre Derecho Procesal Tributario vivo*, Colección Estudios Jurídicos N° 115, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 2016, 986 p. ISBN 978-980-365-365-1.

_____, “Hacia un Estatuto del Contribuyente durante la Fiscalización”, en *Estudios sobre Derecho Procesal Tributario vivo*, Colección Estudios Jurídicos N° 115, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 2016, 986 p. ISBN 978-980-365-365-1.

_____, “Los derechos del contribuyente en la Constitución de 1999”, en *Estudios sobre Derecho Procesal Tributario vivo*, Colección Estudios Jurídicos N° 115, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 2016, 986 p. ISBN 978-980-365-365-1.

_____, “La Desjudicialización del Proceso Tributario”, en *Estudios sobre Derecho Procesal Tributario vivo*, Colección Estudios Jurídicos N° 115, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 2016, 986 p. ISBN 978-980-365-365-1.

_____, “El Recurso Contencioso Tributario, en las líneas del Prof. Gabriel Ruan Santos”, en *Estudios sobre Derecho Procesal Tributario vivo*, Colección Estudios Jurídicos N° 115, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 2016, 986 p. ISBN 978-980-365-365-1.

Carvalho, Cristiano, *Teoría de la decisión tributaria*, Biblioteca de Derecho Financiero y Tributario LEX, Ediciones Olejnik, Santiago de Chile 2017, 403 p. ISBN 978-956-7799-77-0

Casal H., Jesús M., “¿De la Constitución nominal a la constitución fachada? <Reflexiones a partir de la evolución constitucional venezolana>”, *Anuario de Derecho Constitucional Latinoamericano*, año XVII, Montevideo, 2011, 361-382 p. ISSN 1510-4974.

_____, “Asamblea nacional conquista democrática vs. Demolición autoritaria. <elementos de la argumentación y práctica judicial autoritaria de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia>”, Colección Visión Venezuela, Universidad Católica Andrés Bello, Caracas 2017, 254 p. ISBN 978-980-244-875-3.

Coelho P., Joao B., *Derecho tributario y ética*, Heliasta Editores, Buenos Aires 2010, 272 p. ISBN 978-950-885-112-3.

Delgado, Francisco J, *Chavismo y Derecho*, Editorial Galipán, Caracas 2017, 189 p. ISBN 978-980-747-810-6.

Ferrajoli, Luigi, *Principia iuris. <Teoría del derecho y de la democracia>*. Editorial Trota, Madrid, 2011, 872 p. ISBN 978-849-879-178-5.

Fraga Lo Curto, Luis, “4 décadas de políticas inflacionarias”, Presentación del libro <Control e inflación. La inviabilidad del sistema venezolano de planificación centralizada de precios>, Universidad Metropolitana, Caracas 2015, 116 p. ISBN 978-9804100383

Fraga P., Luis J., *Principios Constitucionales de la tributación*, Colección Estudios Jurídicos N° 95, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas 2012, 243 p. ISBN 978-980-365-182-4.

Fuentes Q., Enrique, “Introducción”, en NEUMARK, Fritz, *Principios de la imposición*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 1974, 476 p., ISBN 9788447601004.

Gallo, Franco, “Las Razones Del Fisco <Ética y justicia en los Tributos>”, Marcial Pons, Madrid 2011, 189 p., ISBN 978-84-9768-861-1

Giuliani F., Carlos, *Derecho Financiero*, 5^a Edición, Depalma, Buenos Aires 1993, p. 958. ISBN 950-14-0695-4.

Hernández G., José Ignacio, “Sobre los efectos expropiatorios de la exclusión del sistema integral de ajuste por inflación fiscal”, en *Revista de Derecho Público* N° 143/144 – 2015, ISSN 1317-2719

Herrera M., Pedro M., “Capacidad económica y sistema fiscal <análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho Alemán>”, Marcial Pons, Madrid 1998, 588 p. ISBN 978-84-7248-548-8.

Holmes, Stephen & Sunstein, Cass, “El costo de los derechos <porque la libertad depende de los impuestos>”, Colección derecho y política, Siglo XXI Editores, Buenos Aires 2011, 262 p. ISBN 978-987-629-154-5

Meier G., Eduardo. *La eficacia de las sentencias de la Corte Interamericana de Derechos Humanos frente a las prácticas ilegítimas de la Sala Constitucional*, Serie Estudios N° 105, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Caracas, 2013, 259 p. ISBN 978-98-0416-000-4.

_____, “Reflexiones sobre el sistema tributario y el principio de Legalidad Tributaria en la en la Constitución de 1999”, en *Revista de Derecho Corporativo*, Vol. 2, N° 1, Universidad Metropolitana, Caracas, 2002, 529 p. ISSN 1317-6005.

_____, “Constitución fachada: a propósito de la tributación selectiva en el ISR”, en *El Impuesto sobre la renta. Aspectos de una necesaria reforma*, XVI Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario, organizadas por la Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2017, 529 p. ISBN 978-980-7304-22-1.

Nino, Carlos S., *Un país al margen de la ley*, Udeba, Buenos Aires, 2005, 273 p. ISBN 978-950-041-199-8.

Peces-Barba, Gregorio, *Ética, poder y derecho. <Reflexiones ante el fin de siglo>*, Primera reimpresión, Distribuciones Fontamara, S. A. México D.F, 2006, 154 p. ISBN 978-968-476-348-7.

Peces-Barba M., Gregorio; Fernández G., Eusebio; y De Asís R., Agustín. *Curso de Teoría del Derecho*, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, 2^a Edición, Madrid, 2000, 384 p. ISBN 978-847-248-788-8.

Plazas V., Mauricio, “Derecho de la hacienda pública y derecho tributario”, Tomo II, *Derecho Tributario*, Segunda edición, Editorial Temis, Santa Fe de Bogotá 2006, 669 p. ISBN 978-958-350-552-2.

_____, “El Sistema Tributario de la Democracia Liberal”, conferencia dictada en las XVI Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario, Caracas 2017.

Romero-Muci, Humberto, “Desinstitucionalización del concepto deducción en el impuesto sobre la renta <un caso de manipulación semántica en el lenguaje jurídico>”, en *Libro homenaje a la Academia de Ciencias Políticas y Sociales en el Centenario de su fundación <1915-2015>*, Tomo III, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Caracas 2016. 1703 p. ISBN 978-980-244-769-1.

_____, “El <Impuesto a la Inflación> sobre el Patrimonio Bancario: Inconstitucionalidad de la eliminación del ajuste integral por inflación fiscal a las entidades financieras y de seguros”, en el libro de Alfredo Morles Hernández, *La Banca <en el Marco de la Transición de Sistemas Económicos en Venezuela>*, Segunda Edición, Universidad Católica Andrés Bello, Caracas, 2016, 315 p. ISBN 978-98-0244-689-6.

_____, “Uso, abuso y perversión de la Unidad Tributaria <una reflexión sobre tributación indigna>”, Serie Estudios N° 111, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Caracas 2016, 120 p. ISBN 978-98-0129-063-6.

_____, “Deconstruccionismo y huida del derecho tributario: el caso de las contribuciones parafiscales sobre ciencia, tecnología e innovación y sobre sustancias estupefacientes y psicotrópicas”, en *VIII Jornadas de Derecho Tributario*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2006, 213 p. ISBN 980-12-2260-3.

_____, Prologo en Libro de ABACHE C., 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 Álvaro y Nora, Caracas 2015, 365 p. ISBN 978-980-6571-78-5.

_____, “Desinstitucionalización y desigualdad desde el Estado: el caso venezolano”. En Comunicación para el Primer Encuentro Iberoamericano de Academias de Ciencias Morales y Políticas, y de Ciencias Económicas, Madrid, 16 al 18 de octubre de 2017, disponible en web: <<http://www.racmyp.es/R/racmyp/docs2/I%20Encuentro%20-%20Documentaci%C3%B3n.pdf>>

Rozas V., José A., nota preliminar en Gallo, Franco, *Las razones del fisco <ética y justicia en los tributos>*, Marcial Pons, Madrid 2011, 190 p. ISBN 978-849-7688-611.

Salas R., Luis, “Adiós al ajuste por inflación o la eliminación de un impuesto de las élites económicas contra la ciudadanía”, publicado el 31 diciembre de 2015, consultado el 15 de abril de 2018, disponible en web: <<http://questiondigital.com/?p=31606>>.

_____, “22 Claves para entender y combatir la guerra económica”. Consultado el 15 de abril de 2018, disponible en web en: <<http://www.psuv.org.ve/wp-content/uploads/2016/01/22-claves-para-entender-y-combatir-la-Guerra-Econ%C3%B3mica.pdf>>, 26 p.>

Sartori, Giovanni. “¿Qué es la democracia?”, Editorial Taurus, Madrid 2007, 449 p. ISBN 978-843-0606-238.

Sosa Gómez, Cecilia, “La ética como fundamento de la justicia”, *Discurso y trabajo de incorporación a la Academia de Ciencias Políticas y Sociales*, Caracas 2017, 146 p. ISBN 978-980-12-9849-6.

Tipke, Klaus, “Moral Tributaria del Estado y de los Contribuyentes <Besteuerungsmoral und Steuermoral>”, Marcial Pons, Madrid, 2002, 146 p. ISBN 978-84-7248-951-6.

Urso C., Giuseppe y Díaz, I., Valmy, “El IVA <una década de jurisprudencia en Venezuela>”, Editorial Paredes, Caracas 2004, 212 p. ISBN 980-12-0671-3.

Vitale, Ermanno, “Defenderse del poder <por una resistencia constitucional>”, Editorial Trotta, Madrid 2012, 136 p. ISBN 978-84-9879-255-3.

Weffe, Carlos, “Tributación y regulación: notas introductorias al debate sobre la función del tributo en el Estado social y democrático de Derecho”, en *Tributación y Regulación*, Memorias de las XIV Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas 2015, 485 p. ISBN 978-980-7304-21-4.

Legislación.

Venezuela. Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, publicada en *Gaceta Oficial* Nº 5.908 *Extraordinaria*, el 19 de febrero de 2009.

Venezuela. Decreto Nº 1.424 con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica de la Administración Pública, publicada en la *Gaceta Oficial* Nº 6.147 el 17 de noviembre de 2014.

Venezuela. Decreto Nº 1.434 del 17 de noviembre de 2014, con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Código Orgánico Tributario, publicado en la *Gaceta Oficial* Nº 6.152 *Extraordinaria*, el 18 de noviembre de 2014.

Venezuela. Decreto Nº 1.435 con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Reforma de la LISR, que reformó parcialmente la LISR de 2007, publicado en la *Gaceta Oficial* Nº 6.152 *Extraordinaria* el 18 de noviembre de 2014.

Venezuela, Providencia Nº SNAT/2015/0021, mediante la cual establecen las Normas para el ajuste contable de los contribuyentes que realicen actividades Bancarias, Financieras, de Seguros y Reaseguros excluidos del sistema de ajustes por inflación, publicada en la *Gaceta Oficial* Nº 40.744 del 11 de septiembre de 2015.

Venezuela. Decreto Nº 2.163 del 29 de diciembre de 2015, con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Reforma de la Ley de Impuesto sobre la Renta publicado en *Gaceta Oficial* Nº 6.210 *Extraordinaria* el 30 de diciembre de 2015.

Venezuela. Ley Constitucional sobre la Creación de la Unidad Tributaria Sancionatoria del 21 de diciembre de 2017, publicada en *Gaceta Oficial* Nº 41.305, el 21 de diciembre de 2017.

Venezuela. Decreto Nº 3.393 del 30 de abril de 2018, mediante el cual se faculta al Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria para reajustar la Unidad Tributaria publicado en *Gaceta Oficial* Nº 41.387 el 30 de abril de 2018.

Sentencias.

Sentencia Nº 301/2007 de la Sala Constitucional Tribunal Supremo de Justicia del 27 de febrero de 2007, publicada en la *Gaceta Oficial* Nº 5.390 *Extraordinario* del 22 de octubre de 1999, disponible en web <<http://www.tsj.gov.ve/decisiones/scon/Febrero/301-270207-01-2862.htm>>.

Sentencia Nº 745 de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia del 15 de julio de 2010 (Caso: *Asociación Civil Espacio Público*), consultada el 14 de mayo de 2018, disponible en web: <<http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/julio/745-15710-2010-09-1003.HTML>>.

Sentencia Nº 1092 de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia del 17 de octubre de 2017, caso: *Carbones del Guasare, S.A.*, consultado el 19 de mayo de 2018, disponible en web: <<http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/octubre/203827-01092-171017-2017-2013-0983.HTML>>.

Sentencia Nº 675 de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia del 10 de junio de 2015, caso: *Sucesión de María Concepción Gulias Barreiro*, consultado el 5 de mayo de 2018, disponible en web: <<http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/octubre/203827-01092-171017-2017-2013-0983.HTML>>.

Sentencia caso “Mc. Culloch vs. Maryland”, 17 U.S. 316, 4 Wheat 316, 4 L. Ed. 579 (1819), consultado el 20 de mayo de 2018, disponible en web: <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/17/316/case.html>

Informes.

Informe de la Comisión Interamericana de Derechos Humanos, “Democracia y Derechos Humanos en Venezuela”, Washington, D.C., 2009, disponible en web: <http://www.cidh.org/countryrep/venezuela2009sp/VE09CAPIIISP.htm#III.A>.

Informe de la Comisión Interamericana de Derechos Humanos, “Sobre la Situación de los Derechos Humanos en Venezuela”. Washington, D.C., 2003, disponible en web: <http://www.cidh.org/countryrep/Venezuela2003sp/cap.1.htm#B>.

Documentos Electrónicos.

Academia de Ciencias Políticas y Sociales, “Pronunciamento de la Academia de Ciencias Políticas y Sociales ante la “Ley Constitucional contra el odio, por la convivencia pacífica y la tolerancia”, *dictada por la Asamblea Nacional Constituyente*”, Caracas, diciembre, 2017, consultado el 8 de mayo de 2018, disponible en web: <http://www.acienpol.org.ve/cmacionpol/Resources/Pronunciamentos/Pronunciamento%20Ley%20Contra%20el%20Odio.%20Acienpol.pdf>.

Academia de Ciencias Políticas y Sociales, “Opinión sobre el pedimento del Poder Ejecutivo Nacional al Banco Central de Venezuela para disponer, con propósitos de financiamiento del sistema agropecuario nacional, de 1000 millones de \$ de las reservas monetarias internacionales y otras formas de financiamiento, sin la contraprestación correspondiente en bolívares”, consultado el 15 de mayo de 2018, disponible en web: <http://www.acienpol.org.ve/cmacionpol/Resources/Pronunciamentos/Opinion%20de%20la%20Academia%20sobre%20el%20Pedimento%20del%20Ejecutivo%20al%20BCV%20de%201000%20millones%20de%20dólares%20de%20las%20reservas%20monetarias%20internacionales.pdf>.

Academias de Ciencias Políticas y Sociales, “Pronunciamento acerca de la aprobación del presupuesto nacional para el año 2017, sin la intervención, por ley formal, de la asamblea nacional”, consultado el 17 de mayo de 2018, disponible en web: <http://www.acienpol.org.ve/cmacionpol/Resources/Pronunciamentos/Pronunciamento%20Presupuesto%202017%20ACIENPOL.pdf>.

Academia de Ciencias Políticas y Sociales, “La reconstrucción institucional del país. Propuestas a la Nación de las Academias Nacionales”, consultado el 18 de mayo de 2018, disponible en web: <http://www.acienpol.org.ve/cmacionpol/Resources/Pronunciamentos/A-102.pdf>.

Academia de Ciencias Políticas y Sociales, “Pronunciamento en razón de los recientes Decretos-Ley dictados por el presidente de la República”, Caracas, noviembre de 2014, consultado el 19 de mayo de 2018, disponible en web: <http://www.acienpol.org.ve/cmacionpol/Resources/Pronunciamentos/v4PronunciamentoACPSLeyhabilitante0121214.doc.pdf>.

Academia Nacional de la Ingeniería y el Hábitat, “Pronunciamento sobre la crisis del Servicio Eléctrico”, consultado el 20 de mayo de 2018, disponible en web: http://www.acading.org.ve/info/comunicacion/pubdocs/DECLARACIONES/pronunciamento46_SOBRE_CRISIS_DEL_SERVICIO_ELECTRICO.pdf.

Academia Nacional de Ciencias Económicas, “La Academia Nacional de Ciencias Económicas se dirige a la Nación”, consultado el 30 de abril de 2018, disponible en web: <<http://www.anhvenezuela.org.ve/novedades/noticias/la-academia-nacional-de-ciencias-economicas-se-dirige-a-la-nacion>>.

Academia Nacional de Ciencias Económicas, “Pronunciamiento de la Academia Nacional de Ciencias Económicas en La responsabilidad del gobierno en el deterioro de las condiciones de vida del venezolano”, del 9 de mayo de 2018, consultado el 20 de mayo de 2018, disponible en web: <<http://ancevenezuela.org.ve/ance/pronunciamentos/la-responsabilidad-del-gobierno-en-el-deterioro-de-las-condiciones-de-vida-del-venezolano>>.

Academias Nacionales de Venezuela, “Pronunciamiento de las Academias Nacionales ante la ilegítima Asamblea Nacional Constituyente”, Caracas, agosto, 2017, consultado el 5 de mayo de 2018, disponible en web: <<http://www.acienpol.org.ve/cmacionpol/Resources/Pronunciamentos/2017-08-15%20Pronunciamento%20Academias%20ante%20ilegitima%20ANC.pdf>>.

Academias Nacionales de Venezuela, “Las Academias Nacionales se dirigen al presidente de la República, al ministro del Poder Popular de Economía y Finanzas y al presidente del Banco Central de Venezuela, ante los anuncios en materia monetaria del Gobierno Nacional”, Caracas, abril, 2018, consultado el 30 de abril de 2018. Disponible en web: <<http://www.acienpol.org.ve/cmacionpol/Resources/Pronunciamentos/Comunicado%20conjunto%20-%20Nuevo%20cono%20monetario%20%20y%20Petro%20Final-1.pdf>>.

Almagro, Luis., “Crisis humanitaria en Venezuela - Palabras del Secretario General Luis Almagro en la Sesión Extraordinaria del Consejo Permanente”, 30 de abril de 2018, consultada el 26 de mayo de 2018, disponible en web: <http://www.oas.org/es/acerca/discursos_secretario_general.asp?sCodigo=18-0046>

Cusimano, Javier, “El término de distopía funciona como antónimo de utopía. En la siguiente nota de análisis de las distopías representadas en el cine y la literatura”, consultada el 25 de mayo de 2018, disponible en web: <https://ecotropia.noblogs.org/2011/02/637/>.