

Tributación, regulación y principio de no confiscación en Venezuela¹

Taxation, Regulation and the Principle of Non-confiscation in Venezuela

Tributação, regulação e princípio de não confiscação na Venezuela

GILBERTO ATENCIO VALLADARES²

Fecha de recepción: 25 de junio de 2015

Fecha de aprobación: 04 de noviembre de 2015

Página inicial: 389

Página final: 412

Resumen

En el presente artículo se analizará la aplicación del principio de no confiscación en materia tributaria en el ordenamiento jurídico venezolano. Por un lado, en la vertiente de la parafiscalidad, producto de la excesiva creación de tributos parafiscales, lo cual ha conllevado a una erosión progresiva del derecho a la propiedad privada de los contribuyentes y, por otro, en el ámbito del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica de Precios Justos, en donde se establece la sanción de confiscación de bienes y la estricta regulación conlleva a efectos confiscatorios en los contribuyentes.

1 Enviado el 5 de junio de 2015. Una versión similar de este artículo se publicará en el Libro de las XIV Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario organizadas por la Asociación Venezolana de Derecho Tributario.

2 Abogado *Summa Cum Laude*, Universidad del Zulia. LL.M, IE *Law School*. Experto en Fiscalidad Internacional, Universidad de Santiago de Compostela. Doctor en Derecho, Mención Europea, Sobresaliente *cum laude* por unanimidad, Universidad de Salamanca. Miembro de la Asociación Española de Derecho Financiero, *International Fiscal Association* y de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Profesor de la Universidad Rafael Urdaneta. Profesor Asociado del IGEZ. Profesor Invitado de la Universidad de Santiago de Compostela. Miembro del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid y del Colegio de Abogados del Estado Zulia. Abogado y asesor en España y Venezuela. E-mail: gilbertoatenciov@usal.es.

*Este artículo puede citarse de la siguiente forma: Gilberto Atencio Valladares. *Tributación, regulación y principio de no confiscación en Venezuela*, Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario, núm. 73, pág. 389, Bogotá D.C., noviembre 2015.

Palabras clave

Principio de no confiscación, regulación, tributación, parafiscalidad, Decreto-Ley de Precios Justos

Abstract

In this article the principle of non-confiscation in tax matters of the Venezuelan legal system will be discussed. On one hand, on the slope of the parafiscality, due to the excessive creation of parafiscal charges, which has led to a gradual erosion of the right to private property of taxpayers, and, on the other hand, in the field of Fair Prices Act, where the penalty of confiscation of property is established and the strict regulation that leads to confiscatory effects on taxpayers.

Keywords

Principle of non-confiscation, regulation, taxation, parafiscality, Fair Prices Act.

Resumo

No presente artigo se analisará a aplicação do princípio de não confiscação em matéria tributária no ordenamento jurídico venezuelano. Por um lado, na vertente da parafiscalidade, produto da excessiva criação de tributos parafiscais, o qual tem levado a uma erosão progressiva do direito à propriedade privada dos contribuintes e, por outro, no âmbito do Decreto com Rango, Valor e Força da Lei Orgânica de Preços Justos, onde se estabelece a sansão de confiscação de bens e a estrita regulação leva a efeitos confiscatórios nos contribuintes.

Palavras-chave

Princípio de não confiscação, regulação, tributação, parafiscalidade, Decreto-lei de Preços Justos.

Sumario

Introducción; 1. Sistema tributario: realidad o ficción; 2. Regulación en Venezuela: Problemática planteada; 3. Fines extrafiscales de los tributos y la parafiscalidad; 4. La regulación y el principio de no confiscación; 5. Conclusiones; 6. Recomendaciones; 7. Bibliografía.

Introducción

El tema que abordaremos reúne ciertos rasgos que nos han llevado a analizarlo y que mencionamos a continuación: (i) polémico, por las diversas opiniones que genera; (ii) actual, por la tributación en estos tiempos y los efectos nocivos que se causan en los contribuyentes, quienes no solo deben cumplir con los tributos, sino también con una serie de obligaciones que muchas veces les impiden ejercer con su actividad económica; (iii) útil, porque ayudará a resolver muchos problemas de aplicación de esta normativa.

En estas notas trataremos unas de las cuestiones básicas del derecho tributario, no solo de ahora, sino desde que los tributos existen. Nos referimos a los límites de la tributación y las relaciones que se presentan entre la tributación y el derecho a la propiedad privada. Pero, en esta oportunidad, lo analizamos con un matiz adicional, la relación que existe entre la tributación, la regulación y el principio de no confiscación. El título rima, pero no se trata de una mera poesía –aunque en ocasiones se intente ver así– sino que precisamente una de las soluciones básicas que debemos buscarle a todo el exceso de regulación en los últimos años hacia los contribuyentes, se encuentra precisamente en ese olvidado artículo 317 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela³, en donde se encuentra recogido el principio de no confiscación en materia tributaria.

1. Sistema tributario: Realidad o ficción

Antes de entrar a analizar los efectos que genera la regulación en los contribuyentes, hay que partir de una premisa fundamental que muchas veces se olvida al momento de legislar. Como es bien sabido, la carta magna consagra en el artículo 316 que el «sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas»⁴.

Por esta razón, si nos remitimos a una fuente básica, como es el Diccionario de la Real Academia Española, el término sistema se define en la acepción que nos interesa como un «conjunto de cosas que relacionadas entre sí ordenadamente contribuyen a determinado objeto»⁵. Para la materia que nos atañe,

3 Se consagra en esta disposición lo siguiente: «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 podrá tener efecto confiscatorio».

4 Se consagra en el artículo 316 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, lo siguiente: «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».

5 Vid. Diccionario de la Real Academia Española. <http://lema.rae.es/drae/?val=sistema>.

un «sistema» tributario se trataría de un conjunto de tributos que relacionados entre sí «ordenadamente» contribuyen a un determinado objeto, en el caso venezolano, esa finalidad se encuentra establecida en la Constitución Nacional, representada por la protección de la economía y elevación del nivel de vida de la población⁶.

PÉREZ ROYO⁷ define sistema tributario como un conjunto de tributos, bien impuestos, tasas o contribuciones especiales, los cuales son aplicados en un país, para cumplir con la financiación de los gastos públicos.

Sin embargo, el *quid* de la cuestión es saber si realmente estamos en presencia de un «sistema» tributario en Venezuela o bien, se trata de un régimen tributario. Al respecto, en Argentina, TARANTINO⁸ cita el Informe del Instituto Americano de Investigaciones Económicas, Jurídicas y Sociales, sobre el Diálogo de Tributación Fiscal, celebrado en Buenos Aires, los días 7 y 8 de mayo de 1.963, de la forma siguiente: «El mecanismo tributario argentino no reviste las características de un sistema racional tributario, sino de un régimen fiscal impuesto por adiciones sucesivas en la medida de las necesidades del erario. Debe pues revisarse el orden tributario, de tal modo que se adecúe a las características modernas de la materia, siguiendo un orden lógico y orientado según las directivas de una política tributaria coherente con la política económica y social».

No se trata de una opinión nuestra, pero al analizar objetivamente ambas definiciones, tanto de sistema como de régimen tributario, parece que la forma en la cual se encuentran conformados los tributos en el país se aproximan más a la segunda definición. Partiendo de ese análisis, debemos abordar todas las demás cuestiones. Resulta un «sin sentido» que se pretenda organizar una situación, si no reconocemos de antemano que hay un desorden e insistimos, la solución la tenemos en el mismo texto constitucional, que ya es habitual, olvidarse de las disposiciones constitucionales que reconocen principios tan básicos y elementales del derecho tributario.

La situación empeora, de cara al sujeto pasivo de la obligación tributaria, cuando no solamente debe cumplir con una serie de tributos que no se encuentran vinculados de tal forma que constituyan un verdadero sistema tributario, sino también con un conjunto de obligaciones que buscan proteger –en principio– la «economía nacional». Eso ocurre por ejemplo, con las obligaciones del Decreto

6 De conformidad con el artículo 316 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.

7 Vid. F. Pérez Royo. Derecho Financiero y Tributario. Parte General. p. 46. Editorial Aranzadi S.A., Navarra. (2005).

8 Vid. J. Tarantino. Las penalidades tributarias. p. 3. Astrea, Buenos Aires. (1983).

con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Precios Justos⁹. La misma cuestión ocurre con la parafiscalidad, cuyo crecimiento ha sido exponencial en los últimos años y que su evolución aleja el cumplimiento de ideal de sistema tributario que propugna la Carta Magna.

Por todo ello, a pesar que no negamos la intención que existe a nivel constitucional de consolidar un verdadero sistema tributario, desde el punto de vista práctico, caemos en una decepción, al ser testigos de una ficción, por el establecimiento de tributos de forma desordenada.

2. Regulación en Venezuela: Problemática planteada

La regulación en el ordenamiento jurídico venezolano se ha incrementado en los últimos años producto del intento de consolidación del Estado Social de Derecho y de Justicia¹⁰. Hemos sido testigos de cómo se han regulado diferentes sectores y lo más importante, por la materia que tratamos, en la mayoría de los casos con cada regulación, se crea algún organismo público, el cual es financiado con un tributo parafiscal. Esa es una situación *in crescendo* y alertamos sobre los efectos nocivos que se causan en los contribuyentes con este tipo de prácticas legislativas.

El artículo 2º del texto constitucional propugna entre los valores superiores del Estado Democrático y Social de Derecho y de Justicia, la «solidaridad» y la «responsabilidad social»¹¹. El principio de responsabilidad social se encuentra consagrado también en el artículo 132 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, en donde se establece que «*Toda persona tiene el deber de cumplir con sus responsabilidades sociales*».

Ahora bien, por una parte de la balanza tenemos estas disposiciones, pero por otra no podemos olvidar que se encuentra el artículo 115 del texto constitucional¹², en donde se consagra el derecho a la propiedad privada y los artículos 316

9 Decreto con rango, valor y fuerza de Ley de Reforma Parcial del decreto con rango, valor y fuerza de Ley Orgánica de Precios Justos. Publicado en la Gaceta Oficial Extraordinaria 6.156. Noviembre 19 de 2014.

10 Recordemos que en el artículo 2º de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, se consagra lo siguiente: «*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*».

11 Basándose en este principio, existen los «compromisos de responsabilidad social», tales como los establecidos en la «Ley de Contrataciones Públicas, el Fondo social y oferta en licitaciones frente a PDVSA, transferencia del Banco Central de Venezuela al Fonden de parte de las divisas producto de la comercialización de hidrocarburos». Vid. C. Weffe. *Tema I: Regulación y tributación. Directrices*. p. 9. XIV Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario. (2015).

12 Según el cual: «*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. Solo por causa de utilidad pública*

y 317 de la Constitución, en donde se establecen los principios capacidad contributiva y no confiscación en materia tributaria. Por tanto, en el momento de legislar se deberá buscar el equilibrio debido entre estas disposiciones.

Pero, ese no es únicamente el debate. A nuestro entender, las nuevas figuras tributarias que se han ido creando de manera progresiva en el ordenamiento jurídico venezolano, con modalidades atípicas de cumplimiento, no se sustentan en los principios básicos del derecho tributario para su creación, sino precisamente en las disposiciones constitucionales en donde se consagra el principio de responsabilidad social anteriormente transcrito. Con lo cual, somos del criterio que para realmente estar en presencia de figuras tributarias propiamente dichas, deben basarse en el principio de generalidad consagrado en el artículo 133 de la Carta Magna¹³. Allí se encuentra el *quid* del asunto, porque al no sustentarse en el principio de generalidad estas figuras tributarias que constituyen, tal como ha mencionado CARMONA BORJAS¹⁴, los nuevos paradigmas de la tributación, simplemente no encontramos límites claros en la configuración de estas obligaciones que presentan una clara naturaleza tributaria, pero se trata de disimular, para precisamente evitar la aplicación de los principios constitucionales tributarios y principios tributarios constitucionalizados.

Uno de los debates más importantes que en nuestra opinión debemos tener en la doctrina y jurisprudencia tributaria venezolana es la relación entre la concepción del Estado Social de Derecho y de Justicia y la configuración de los tributos y el sistema tributario en el ordenamiento jurídico venezolano. En otros países, ha existido una discusión y evolución relevante sobre este tema¹⁵. Hoy en día los debates se centran en si debe existir un «Estado impositivo» o un «Estado de tasas»¹⁶. Por la realidad actual y vigente, podemos agregar a esta discusión

o interés social, mediante sentencia firme y pago oportuno de justa indemnización, podrá ser declarada la expropiación de cualquier clase de bienes».

13 Se consagra en el artículo 133 de la Constitución Nacional lo siguiente: «*Toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley*».

14 Vid. J. C. Carmona Borjas. *La tributación en el contexto de la responsabilidad social empresarial*. El Tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI. T. II (obra colectiva coordinada por César García Novoa y Catalina Hoyos Jiménez). p. 2436. Marcial Pons, Madrid. (2008).

15 Por ejemplo, en Alemania ha tenido gran auge desde el punto de vista histórico el Estado impositivo. Para conocer la evolución de la teoría alemana del Estado fiscal o impositivo. Vid. J. M. Barquero Estevan. *La función del tributo en el Estado social y democrático de derecho*. pp. 31 y ss. Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid. (2002). Para hacer un recorrido por los distintos impuestos que sirvieron de bases históricas del derecho tributario Alemán. Vid. A. Hensel. *Derecho Tributario*, (traducción y estudio preliminar por Andrés Báez Moreno, María Luisa González-Cuéllar Serrano y Enrique Ortiz Calle). pp. 93 y ss. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., Madrid. (2005).

16 Al respecto, Barquero Estevan plantea que «Este debate, de connotaciones ideológicas evidentes y de trascendencia política indudable, se encontraba en el trasfondo de la Ley de Tasas y Precios públicos que introdujo en nuestro ordenamiento la figura de los precios públicos. Y es un debate que se plantea también con fuerza en Alemania, como lo muestra la publicación reciente de un libro, en la Colección de Estudios interdisciplinarios de Derecho y Estado (*Interdisziplinäre Studien zu Recht und Staat*), en el que

si se pretende consolidar un «Estado parafiscal». En base a ello y en vista de la proliferación de nuevas figuras tributarias atípicas, nuestra discusión debe centrarse en si queremos darle preponderancia a un Estado basado en los impuestos o bien, por lo que percibimos, en un Estado en donde los tributos parafiscales sean los más importantes, con la consecuencia lógica que debe existir una disminución de las otras figuras tributarias, tales como los impuestos.

GARCÍA NOVOA critica el fundamento del tributo sobre la base del Estado Social y plantea la necesidad de recuperar la plena eficacia del principio de capacidad contributiva. Con razón afirma que no se «puede dejar de lado los principios del Estado de Derecho en materia tributaria, en especial, la regla de la capacidad contributiva como parámetro de coherencia y racionalidad en la elección de los criterios de reparto de la carga tributaria, como límite máximo a la imposición, de la mano de la prohibición de confiscatoriedad»¹⁷.

Por tanto, bajo esta concepción, la regulación también tiene un efecto directo en la tributación de los contribuyentes y en la forma cómo pueden configurarse los diferentes tributos que conforman el «sistema».

3. Fines extrafiscales de los tributos y la parafiscalidad

La extrafiscalidad se encuentra cada día en aumento en el ordenamiento jurídico venezolano. Esa situación la podemos constatar de manera progresiva y predominante en los tributos parafiscales.

Todo tributo presenta una finalidad fiscal y una finalidad extrafiscal. O bien, como lo ha señalado un sector de la doctrina, existen tributos primordialmente fiscales y tributos primordialmente no fiscales¹⁸.

En el artículo 2º de la Ley General Tributaria española se establece lo siguiente:

«1. Los tributos son los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir,

se recogen los resultados de un grupo de trabajo integrado por hacendistas y juristas y organizado por iniciativa de la dirección del Centro de investigación interdisciplinar de la Universidad de Bielefeld, sobre el tema "De un Estado impositivo a un Estado de tasas". Vid. J. M. Barquero Estevan. La función del tributo... Ob. cit., p. 83.

17 Vid. C. García Novoa. El concepto de tributo. p. 140. Tax Editor, Lima. (2009).

18 Vid. J. M. Lago Montero. El poder tributario de las comunidades autónomas. p. 119. Editorial Aranzadi S.A., Navarra. (2000). Otro sector de la doctrina, utiliza la denominación de «impuestos de finalidad predominantemente recaudatoria e impuestos de finalidad predominantemente económica o social». Vid. Luis María Cazorla Prieto. Derecho Financiero y Tributario. Parte General. 7 ed. p. 313. Editorial Aranzadi S.A., Navarra. (2006).

con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos.

Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución».

Nos detenemos y subrayamos parte de esta disposición, porque debemos resaltar los fines extrafiscales de los tributos. En otras latitudes como es el caso español, dentro de las finalidades de los tributos se establece que «podrán servir como instrumento de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución». De esta forma, debemos advertir que bajo la fachada de los fines extrafiscales, no se puede abusar de la creación de los tributos, porque podrían producirse los indeseados efectos confiscatorios en los contribuyentes.

Pues bien, sobre este punto debemos avanzar. Los fines extrafiscales de los tributos se han implementado para cumplir con algún mandato de la Constitución y, generalmente, se tratan de tributos que no tienen una naturaleza recaudatoria, pero que en el caso venezolano, estas supuestas finalidades extrafiscales han servido para tratar de justificar de alguna manera, la creación de tributos con fines primordialmente no fiscales y de tipo parafiscal, los cuales en muchas ocasiones trastocan postulados fundamentales consagrados en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela y, especialmente, generan efectos confiscatorios en los contribuyentes. Por tanto, bajo la justificación de la extrafiscalidad, la parafiscalidad ha evolucionado sin ningún tipo de límites. Con razón afirma RUAN SANTOS¹⁹ que «es usual que el propósito de perseguir un fin no fiscal determinado se instrumente a través de una contribución parafiscal, por cuanto es la estructura tributaria que permite asignar recursos en modo más directo al seguimiento de una finalidad, ya que se trata de gravar selectivamente a cierto grupos de sujetos que normalmente serán también beneficiarios del tributo».

Tal como lo ha planteado ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA²⁰, «la parafiscalidad es, por otra parte, causa de imperfecciones y distorsiones de muy variado signo y de importantes consecuencias de todo orden. Entre otras, se han de citar: a) La concurrencia o superposición de gravámenes respecto del sistema tributario general y, desde luego, al margen de la acción del Ministerio de Hacienda; b) El desconocimiento de los principios presupuestarios (unidad, control, publicidad,

19 Vid. G. Ruan Santos. El impacto institucional de las exacciones parafiscales. p. 36. Ediciones Liber, Caracas. (2008).

20 Vid. C. Albiñana García-Quintana. Curso de sistema tributario español. p. 517. Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales. Universidad Complutense de Madrid, Madrid. (1971).

etc.); c) La autonomía de unos tributos respecto de la política impositiva general; d) La deformación de la conciencia social de los contribuyentes por el origen irregular de su establecimiento y por los procedimientos de exacción al margen de la Ley; e) El taifismo que se produce en el ámbito de los tributos en general y, también, en las decisiones relativas al gasto público, creando intereses y grupos de presión social frente a la ordenación que el bien común reclama; f) La posibilidad de financiar servicios públicos y modernas actividades del Estado, que de otro modo no se hubieran podido atender».

Para cualquier estudioso del derecho tributario venezolano, les resultarán familiares todas estas imperfecciones planteadas y de plena vigencia en la configuración de la parafiscalidad en nuestro país. La situación empeora cuando encontramos en muchas oportunidades tributos de este tipo, los cuales han sido creados con una finalidad primordialmente no fiscal y de tipo parafiscal, pero para tener una idea de nuestra afirmación, sus bases imponibles se encuentran constituidas por los ingresos brutos. Con lo cual, se disimula su finalidad meramente recaudatoria, por el cumplimiento de alguna finalidad extrafiscal. Pensemos por ejemplo, en el caso del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Reforma de la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación, cuya base imponible se encuentra representada por los ingresos brutos efectivamente devengados²¹. Nos preguntamos, ¿un tributo cuya finalidad principal no sea recaudar, sino cumplir con algún mandato constitucional, puede tener como base imponible, los ingresos brutos? La respuesta es obvia, nos parece que no. Lo otro sería simplemente camuflar la naturaleza recaudatoria del tributo, con otros fines para disminuir

21 De esta forma, se consagra en el artículo 26 del Decreto con rango, valor y fuerza de Ley de Reforma de la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación lo siguiente: «Las personas jurídicas, las entidades privadas o públicas, domiciliadas o no en la República que realicen actividades económicas en el territorio nacional, aportarán anualmente un porcentaje de sus ingresos brutos efectivamente devengados en el ejercicio económico inmediatamente anterior, por cualquier actividad que realicen, de la siguiente manera:

1. Dos por ciento (2%) cuando la actividad económica sea una de las contempladas en la Ley para el Control de los Casinos, Salas de Bingo y Máquinas Tragapapeles, y todas aquellas vinculadas con la industria y el comercio de alcohol etílico, especies alcohólicas y tabaco.
2. Uno por ciento (1%) en el caso de empresas de capital privado cuando la actividad económica sea una de las contempladas en la Ley Orgánica de Hidrocarburos y en la Ley Orgánica de Hidrocarburos Gaseosos, y comprenda la explotación minera, su procesamiento y distribución.
3. Cero coma cinco por ciento (0,5%) en el caso de empresas de capital público cuando la actividad económica sea una de las contempladas en la Ley Orgánica de Hidrocarburos y en la Ley Orgánica de Hidrocarburos Gaseosos, y comprenda la explotación minera, su procesamiento y distribución.
4. Cero coma cinco por ciento (0,5%) cuando se trate de cualquier otra actividad económica».

En el párrafo primero de este mismo artículo, se estipula lo siguiente:

«A los efectos del presente Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley, se entenderá por Ingresos Brutos, los ingresos, proventos y caudales, que de modo habitual, accidental o extraordinario, devenguen los aportantes por cualquier actividad que realicen, siempre que no estén obligados a restituirlos por cualquier causa, sin admitir costos, ni deducciones de ningún tipo».

los efectos que pueden generar en la población la creación de los tributos²². La situación tiene una solución clara y siempre debemos buscarla en el mismo texto constitucional. Las acumulaciones de tributos parafiscales en conjunto con otras categorías de tributos, están generando efectos confiscatorios en los contribuyentes y esta cuestión se aparta del artículo 317 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.

Pero, no se trata del único caso, a nuestro entender «patológico». Existen gran cantidad de tributos parafiscales que pueden encontrarse en la misma situación. Por mencionar algunos, encontramos las contribuciones parafiscales en el sector de las telecomunicaciones, tales como la contribución especial para la Comisión Nacional de Telecomunicaciones²³, el mal denominado «aporte» al Fondo de Servicio Universal de las Telecomunicaciones²⁴, «aporte» al Fondo de Investigación y Desarrollo de las Telecomunicaciones²⁵ y el «aporte» al Fondo de Responsabilidad Social en Radio, Televisión y Medios Electrónicos²⁶. Estos su-

22 Sobre este interesante tema, Vid. G. Schmolders & J. Dubergé. Problemas de psicología financiera (traducida por J.M. Martín Oviedo). Editorial de Derecho Financiero, Madrid. (1965).

23 Se establece en el artículo 147 del Decreto con rango, valor y fuerza de Ley de Telecomunicaciones lo siguiente: «*Quienes presten servicios o realicen actividades de telecomunicaciones con fines de lucro, deberán pagar a la Comisión Nacional de Telecomunicaciones una contribución del medio por ciento (0,5%) de los ingresos brutos, derivados de la explotación de esa actividad, los cuales formarán parte de los ingresos propios de la Comisión Nacional de Telecomunicaciones para su funcionamiento. Esta contribución especial se liquidará y pagará trimestralmente, dentro de los primeros quince días continuos siguientes a cada trimestre del año calendario y se calculará sobre la base de los ingresos brutos correspondientes al trimestre anterior.*».

24 Según el artículo 150 del Decreto con rango, valor y fuerza de telecomunicaciones: «*Quienes presten servicios o realicen actividades de telecomunicaciones con fines de lucro deberán aportar al Fondo de Servicio Universal el uno por ciento (1%) de sus ingresos brutos.*

Los prestadores de servicios de radiodifusión sonora o de televisión abierta, quedan exceptuados de esta obligación, solo por lo que respecta a los ingresos brutos que obtengan por dichas actividades.

Este aporte se liquidará y pagará trimestralmente, dentro de los primeros quince días continuos siguientes a cada trimestre del año calendario y se calculará sobre la base de los ingresos brutos correspondientes al trimestre anterior.».

25 De conformidad con el artículo 151 del Decreto con rango, valor y fuerza de Ley de Telecomunicaciones, según el cual: «*Quienes presten servicios o realicen actividades de telecomunicaciones aportarán al Fondo de Investigación y Desarrollo de las Telecomunicaciones el medio por ciento (0,5%) de sus ingresos brutos.*

Los prestadores de servicios de radiodifusión sonora o de televisión abierta, quedan exceptuados de esta obligación, solo por lo que respecta a los ingresos brutos que obtengan por dichas actividades.

Este aporte se liquidará y pagará trimestralmente, dentro de los primeros quince días continuos siguientes a cada trimestre del año calendario y se calculará sobre la base de los ingresos brutos correspondientes al trimestre anterior.».

26 Según el artículo 24 de la Ley de Responsabilidad Social en Radio, Televisión y Medios Electrónicos, publicada en la Gaceta Oficial 39.610. Febrero 7 de 2011: «*Los prestadores de servicios, de radio y televisión, ya sean personas jurídicas o naturales, sociedades accidentales, irregulares o de hecho, con prescindencia de su domicilio o nacionalidad, pagarán una contribución parafiscal por la difusión de imágenes o sonidos realizadas dentro del territorio nacional. El producto de esta contribución parafiscal estará destinado al Fondo de Responsabilidad Social, y la base imponible de la misma, estará constituida por los ingresos brutos causados trimestralmente y provenientes de la respectiva actividad gravada, a la que se le aplicará una alícuota de cálculo de cuatro por ciento (4%). A la alícuota establecida será aplicable una rebaja del cero coma cinco por ciento (0,5%) cuando la difusión de producciones nacionales inde-*

puestos en materia de telecomunicaciones, realmente son determinantes para demostrar que la excesiva regulación y creación de tributos parafiscales, está conllevando a generar situaciones confiscatorias en los contribuyentes. Así, en varios de estos tributos, la base imponible se encuentra representada por los ingresos brutos y, en su gran mayoría tienen el mismo hecho imponible, por lo que se trata de un caso claro de plurimposición interna y constituyen una violación al principio de no confiscación en materia tributaria.

También, podemos adicionar la contribución parafiscal del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Pesca y Acuicultura, que se trata de un supuesto anecdótico donde la base imponible es imprecisa desde el punto de vista de su determinación²⁷.

De igual forma, debemos mencionar los mal denominados «aportes» al Fondo de Promoción y Financiamiento del Cine (Fonprocine), los cuales se en-

pendientes sea superior en un cincuenta por ciento (50%) de la exigida por esa Ley, y le será aplicable un recargo del cero coma cinco por ciento (0,5%) cuando la retransmisión de mensajes, exceda el veinte por ciento (20%) del tiempo de difusión semanal. Los sujetos pasivos de esta contribución parafiscal están obligados a la correspondiente declaración, autoliquidación y pago trimestral, dentro de los quince días siguientes al vencimiento de cada trimestre del año calendario.

No están sujetos a esta contribución los prestadores de servicios de difusión por suscripción, y de radio-difusión sonora y televisión comunitarias de servicio público, sin fines de lucro.

El Presidente o Presidenta de la República, en Consejo de Ministros, dentro de las medidas de política fiscal aplicables de conformidad con la situación coyuntural, sectorial y regional de la economía del país, podrá exonerar total o parcialmente del pago de la contribución parafiscal prevista en este Artículo, según se determine en el respectivo Decreto».

27 Esta normativa fue también objeto de la mal denominada «reforma tributaria» de noviembre de 2014 a través del Decreto 1.408, mediante el cual se dicta el Decreto con rango, valor y fuerza de Ley de Reforma del Decreto con rango, valor y fuerza de Ley de Pesca y Acuicultura, publicado en la Gaceta Oficial Extraordinaria 6.150. Noviembre 18 de 2014. Así, en una de las normas más paradigmáticas de la parafiscalidad venezolana, encontramos en el artículo 47 la siguiente disposición:

«Fiel a sus tradiciones, principios y valores históricos, los pescadores y pescadoras artesanales de pequeña escala contribuirán solidariamente con la entrega gratuita y directa a las personas de su comunidad en situación de exclusión social, de una parte del producto capturado en su faena de pesca.

Los pescadores y pescadoras artesanales que no sean de pequeña escala, contribuirán solidariamente con la entrega gratuita y directa de una cuota de producto capturado en su faena de pesca a los órganos y entes del Estado con competencia en materia de pesca, acuicultura y alimentación, de conformidad con lo establecido en los reglamentos y normas técnicas de ordenamiento del presente decreto con rango, valor y fuerza de ley.

El ministerio del poder popular con competencia en materia de pesca y acuicultura, oída la opinión del ministerio del poder popular con competencia en materia de alimentación, fijará mediante resolución la cuota de contribución de solidaridad y responsabilidad social de los pescadores y pescadoras artesanales que no sean de pequeña escala».

También, en el artículo 48, se establece que: *«En cumplimiento del deber constitucional de solidaridad y responsabilidad social, a los fines de contribuir con la satisfacción de las necesidades básicas de la población, especialmente de las personas que se encuentran en situación de exclusión social, los pescadores y pescadoras industriales y los acuicultores y acuicultoras industriales contribuirán solidariamente con la entrega gratuita y directa de al menos, una cuota del cinco por ciento (5%) del producto capturado en su faena de pesca o actividad acuícola, según corresponda, a los órganos y entes del Estado con competencia en materia de pesca, acuicultura y alimentación, de conformidad con los reglamentos y normas técnicas de ordenamiento del presente decreto con rango, valor y fuerza de ley. A tal efecto, el*

cuentran regulados en la Ley de Cinematografía Nacional²⁸ y que afectan la actividad de los contribuyentes en este sector²⁹. Sobre estos tributos, debemos resaltar que la base imponible de varios de los tributos parafiscales al FONPROCINE está constituida por los ingresos brutos y somos del criterio que los tributos cuya base imponible esté representada por los ingresos brutos pueden constituir indicios de posibles efectos confiscatorios hacia los contribuyentes.

Por otra parte, menciona el Relator General, la «tributación parafiscal a la nómina empresarial», constituida principalmente por la cotización al régimen

Estado deberá atender de forma prioritaria las necesidades locales de las comunidades circunvecinas a los lugares donde se realicen las actividades de pesca y acuicultura.

El ministerio del poder popular con competencia en materia de pesca y acuicultura, oída la opinión del ministerio del poder popular con competencia en materia de alimentación, podrá incrementar mediante resolución el porcentaje de contribución a que se refiere este artículo».

En vez de entrar a modificar las imprecisiones técnicas que están presentes en ambas disposiciones, se mantuvieron intactas con la mal denominada «reforma tributaria» ambos artículos y existe una falta de precisión de la base imponible desde el punto de vista de la obligación tributaria, en estas contribuciones.

28 Publicada en la Gaceta Oficial 5.789. Octubre 26 de 2005.

29 Así, podemos mencionar los siguientes tributos parafiscales que se encuentran regulados en esta ley:

«Artículo 49. Los sujetos pasivos a que hace referencia el artículo 15 de esta ley, deberán pagar al Centro Nacional Autónomo de Cinematografía (CNAC), una tasa equivalente a una unidad tributaria (1 U.T.) por cada inscripción en el Registro de la Cinematografía Nacional.

Artículo 50. Se crea una contribución especial que pagarán las personas naturales o jurídicas cuya actividad económica sea la exhibición de obras cinematográficas en salas de cine con fines comerciales, al Fondo de Promoción y Financiamiento del Cine (Fonprocine), equivalente al tres por ciento (3%) en el año 2005; cuatro por ciento (4%) en el año 2006 y cinco por ciento (5%) a partir del año 2007, del valor del boleto o billete de entrada.

La base de su cálculo, será la cifra neta obtenida de restar del monto total del boleto o billete, la cantidad que corresponda al impuesto municipal por ese rubro.

Los que se dediquen a la exhibición de obras cinematográficas de naturaleza artística cultural en salas alternativas o independientes podrán quedar exentos del cumplimiento de la respectiva obligación causada.

El Centro Nacional Autónomo de Cinematografía (CNAC), otorgará el certificado correspondiente a los fines de la aplicación del beneficio establecido en este artículo.

La contribución especial se autoliquidará y deberá ser pagada dentro de los primeros quince (15) días del mes siguiente, en el que efectivamente se produjo el hecho imponible.

Artículo 51. Las empresas que presten servicio de televisión de señal abierta con fines comerciales, pagarán al Fondo de Promoción y Financiamiento del Cine, Fonprocine, una contribución especial, calculada sobre los ingresos brutos percibidos por la venta de espacios para publicidad, que se liquidará y pagará de forma anual dentro de los primeros cuarenta y cinco días continuos del año calendario siguiente a aquel en que se produjo el hecho gravable, con base en la siguiente tarifa, expresada en unidades tributarias (UT):

Por la fracción comprendida desde 25.000 hasta 40.000 UT ... 0,5%.

Por la fracción que exceda de 40.000 hasta 80.000 UT 1%.

Por la fracción que exceda de 80.000 UT 1.5%

La presente disposición no se aplicará a las empresas que presten servicio de televisión de señal abierta, con fines exclusivamente informativos, musicales, educativos y deportivos».

Artículo 52. Las empresas que presten servicio de difusión de señal de televisión por suscripción con fines comerciales, sea esta por cable, por satélite o por cualquier otra vía creada o por crearse, pagarán al Fondo de Promoción y Financiamiento del Cine (Fonprocine), una contribución especial que se recaudará de la forma siguiente:

Cero coma cincuenta por ciento (0,50%) el primer año de entrada en vigencia de la presente Ley, uno por ciento (1%) el segundo año y uno coma cinco por ciento (1,5) a partir del tercer año, calculado sobre los

prestacional de seguridad y salud en el trabajo³⁰; cotización al Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat³¹; cotización del Régimen Prestacional de Empleo³²; contribución de seguridad social al Instituto Venezolano de los Seguros Sociales³³ y los mal denominados «aportes» al Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista (Inces)³⁴. Sobre estos tributos, también podemos hacer varios comentarios críticos.

En primer lugar, no hay uniformidad en la determinación de la base imponible de estos tributos. Se trata de una cuestión polémica³⁵, pero sin ánimo de entrar en esta discusión en un trabajo de esta naturaleza, debemos decir que abogamos por el establecimiento de una base imponible uniforme en cada uno de los tributos que conforman el conjunto de las contribuciones parafiscales de la nómina empresarial y nos parece lógico, en aras de encontrar un equilibrio en un

ingresos brutos de su facturación comercial por suscripción de ese servicio, que se liquidará y pagará de forma trimestral dentro de los primeros quince días continuos del mes subsiguiente al trimestre en que se produjo el hecho imponible.

Artículo 53. Los distribuidores de obras cinematográficas con fines comerciales, pagarán al Fondo de Promoción y Financiamiento al Cine (Fonprocine) una contribución especial, equivalente al cinco por ciento (5%) de sus ingresos brutos por ese rubro, exigible dentro de los primeros cuarenta y cinco días continuos siguientes al vencimiento del año respectivo

La presente disposición no se aplicará a aquellas personas cuyos ingresos brutos obtenidos en el período fiscal respectivo, no superen las diez mil unidades tributarias (10.000 U.T.).

Artículo 54. Las personas naturales o jurídicas que se dediquen al alquiler o venta de videogramas, discos de video digital, así como cualquier otro sistema de duplicación existente o por existir, pagarán al Fondo de Promoción y Financiamiento al Cine (Fonprocine), una contribución especial, equivalente al cinco por ciento (5%) de su facturación mensual, sin afectación del impuesto al valor agregado correspondiente, exigible dentro de los primeros quince días continuos siguientes al mes de la ocurrencia del hecho imponible.

Artículo 56. Las empresas que se dediquen de forma habitual, con fines de lucro al servicio técnico, tecnológico, logístico o de cualquier naturaleza para la producción y realización de obras cinematográficas en el territorio nacional, pagarán al Fondo de Promoción y Financiamiento del Cine, Fonprocine, una contribución especial, equivalente al uno por ciento (1%) de los ingresos brutos obtenidos en esas actividades, pagaderos de forma trimestral, dentro de los quince (15) días siguientes al vencimiento del período».

30 Regulados en los artículos 6º y 7º de la Ley Orgánica de Prevención, Condiciones y Medio Ambiente de Trabajo, publicada en la Gaceta Oficial 38.236. Julio 26 de 2005.

31 Establecida en el artículo 30 del Decreto 9.049, mediante el cual se dicta la Reforma Parcial del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat, publicado en la Gaceta Oficial 39.945. Junio 15 de 2012.

32 Regulada en el artículo 46 de la Ley del Régimen Prestacional de Empleo, publicada en la Gaceta Oficial 38.281. Septiembre 27 de 2005.

33 Consagrada en los artículos 65 y 66 del Decreto 8.921, mediante el cual se dicta el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Reforma Parcial de la Ley del Seguro Social, publicado en la Gaceta Oficial 39.912. Abril 30 de 2012.

34 Estos tributos se encuentran establecidos en los artículos 49 y 50 del Decreto 1.414 mediante el cual se dicta el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista, publicado en la Gaceta Oficial Extraordinaria 6.155. Noviembre 19 de 2014.

35 Sobre este punto, Vid. K. D'Vivo Justi. *Definición del salario normal a efectos de la tributación de los trabajadores bajo relación de dependencia*. 70 años del Impuesto sobre la Renta en Venezuela. XII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario. T. I. Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas. (2013); G. Atencio Valladares. *Consideraciones sobre la tributación de las personas naturales en el Impuesto sobre la Renta*. 70 años del Impuesto sobre la Renta en Venezuela. XII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario. T. I. Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas. (2013).

verdadero sistema tributario, que esa base imponible sea la misma de la imposición a la renta en los trabajadores bajo relación de dependencia³⁶.

En segundo lugar, criticamos la falta de certeza en la naturaleza jurídica de uno de estos tributos, como es el caso del mal denominado «aporte» al Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat³⁷. La cuestión es clara y simple, al no reconocérsele el carácter tributario a estas obligaciones, cuya naturaleza es tributaria, no existirán límites constitucionales en la recaudación de estos tributos y a nuestro entender, todas estas nuevas modalidades de obligaciones, las cuales hemos denominado como «tributos atípicos»³⁸, se crean para facilitar la recaudación y apartarse de los principios constitucionales tributarios y principios tributarios constitucionalizados.

En tercer lugar, también encontramos los «aportes» al Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista, especialmente en relación a los «aportes en especie», constituido por la formación de aprendices INCES y realiza un cuestionamiento interesante sobre la «prohibición constitucional de tributos pagaderos en servicio personal». Efectivamente, en el artículo 317 de la Constitución Nacional, se consagra que «no podrán establecerse obligaciones tributarias pagaderas en servicios personales» y es una de las formas más habituales por medio de las

-
- 36 Ha existido una gran controversia sobre este punto, a raíz de la famosa sentencia 301/2007 de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia. Vid. B. Andrade Rodríguez. *Análisis de la sentencia dictada por la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia en relación con la base de cálculo del impuesto sobre la renta de los asalariados*. Anuario de Derecho Público año 2. p. 329. Ediciones Fundada, Caracas. (2008); L. Palacios Márquez. *El salario normal como magnitud que conforma la base de cálculo de la imposición a la renta con ocasión del contrato de trabajo bajo relación de dependencia en Venezuela*. Revista de Derecho Tributario. No. 126. p. 72. Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Legislación Económica C.A., Caracas. (2010); S. Abache Carvajal. *La imposición a la renta salarial en la jurisprudencia constitucional venezolana. Análisis crítico desde la teoría de la argumentación jurídica*. Revista de Derecho Tributario. No. 137. p. 9. Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Legislación Económica C.A., Caracas. (2013).
- 37 Recordemos la sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, en donde se señaló, a nuestro entender, de forma errónea lo siguiente: «Por tanto, en primer lugar debe destacar esta Sala que la interpretación hecha por la Sala Político Administrativa de este Tribunal Supremo de Justicia, y bajo la cual se intentó adecuar los aportes al Fondo de Ahorro Obligatorio de Vivienda al sistema tributario, específicamente encuadrando dichos aportes en la concepción de parafiscalidad: parte de una concepción que choca con principios fundamentales del Estado social que propugna la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela; por lo que esta Sala Constitucional considera que debe revisar dicho criterio y establecer que los aportes al Fondo de Ahorro Obligatorio de Vivienda, como parte del régimen prestacional de vivienda y hábitat y del sistema de seguridad social, no se adecuan al concepto de parafiscalidad y por tanto no se rigen bajo el sistema tributario». Vid. Sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia. Expediente 11-1279 (noviembre 28 de 2011).
- 38 Sobre este tema, Vid. G. Atencio Valladares. *El auge de los tributos atípicos en Venezuela. Casos LOCTI y LOCTICSEP*. Libro Homenaje al Capítulo Venezolano de la Asociación Mundial de Jóvenes Juristas y Estudiantes de Derecho. p. 367. Asociación Mundial de Jóvenes Juristas y Estudiantes de Derecho, Capítulo Venezolano, Caracas. (2012). Esta denominación la traemos de la doctrina española y que hemos aplicado a las nuevas categorías tributarias en el ordenamiento jurídico venezolano, con modalidades atípicas de cumplimiento. Vid. E. Rivas Nieto. *Los tributos atípicos*. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., Madrid - Barcelona. (2006).

cuales se crean nuevas obligaciones con características tributarias, pero pagaderas en servicios personales, como una forma de disimular su verdadera naturaleza jurídica, con un matiz claramente inconstitucional.

No debemos olvidar tampoco el mal denominado «aporte» de la Ley Orgánica de Drogas³⁹, regulado en el artículo 32 de esta Ley⁴⁰. En una evidente ausencia de técnica legislativa, por un lado, no se reconoce el carácter tributario de este tributo, pero por otro, se denomina contribución especial, al tributo establecido en el artículo 34 de esta Ley⁴¹, creando confusión e incertidumbre en los contribuyentes.

Una situación similar ocurre con el tributo de la Ley Orgánica de Deporte, Actividad Física y Educación Física⁴², en donde tampoco se le otorga la denominación de contribución parafiscal, sino de «aporte»⁴³. Lo mismo sucede con el

39 Ley Orgánica de Drogas. Gaceta Oficial 39.546. Noviembre 5 de 2010.

40 Según el artículo 32 de la Ley Orgánica de Drogas: «Las personas jurídicas privadas, consorcios y entes públicos con o sin fines empresariales, que ocupen cincuenta trabajadores o trabajadoras, o más, están obligados a liquidar el equivalente al uno por ciento (1%) de su ganancia o utilidad en operaciones del ejercicio ante el Fondo Nacional Antidrogas, dentro de los sesenta días continuos contados a partir del cierre del ejercicio fiscal respectivo.

Las personas jurídicas pertenecientes a grupos económicos se consolidarán a los fines de cumplir con esta previsión.

El Fondo Nacional Antidrogas destinará este aporte para el financiamiento de planes, proyectos y programas de prevención integral y de prevención del tráfico ilícito de drogas.

El incumplimiento de esta obligación será sancionado con una multa equivalente al doble del aporte correspondiente al ejercicio fiscal respectivo, y en caso de reincidencia, la multa será tres veces el aporte, de conformidad con el ejercicio fiscal correspondiente. La imposición de multa se realizará de acuerdo con el procedimiento establecido en el Código Orgánico Tributario.»

41 Se establece en el artículo 34 de la Ley Orgánica de Drogas lo siguiente: «Las personas jurídicas fabricantes o importadores de bebidas alcohólicas, tabaco y sus mezclas, están obligados en función de su responsabilidad social, a liquidar el equivalente al dos por ciento (2%) de su ganancia o utilidad en operaciones del ejercicio, destinado a la ejecución de planes, programas y proyectos relacionados con la creación, construcción, restauración, mantenimiento y funcionamiento de centros de tratamiento de las adicciones, así como para apoyar planes, programas y proyectos de prevención integral elaborados por el Ejecutivo Nacional.

Dicha contribución especial deberá ser declarada y liquidada ante el Fondo Nacional Antidrogas dentro de los sesenta días continuos contados a partir del cierre del correspondiente ejercicio fiscal.

El incumplimiento de esta obligación será sancionado con una multa equivalente al doble de la contribución especial correspondiente, según el ejercicio fiscal respectivo; y en caso de reincidencia, la multa será tres veces la contribución especial, de conformidad con el ejercicio fiscal correspondiente. La imposición de la multa se realizará de conformidad con el procedimiento establecido en el Código Orgánico Tributario.»

42 Ley Orgánica de Deporte, Actividad Física y Educación Física. Gaceta Oficial 39.741. Agosto 23 de 2011.

43 De conformidad con el artículo 68 de esta Ley: «Se crea el Fondo Nacional para el Desarrollo del Deporte, la Actividad Física y la Educación Física, el cual estará constituido por los aportes realizados por empresas u otras organizaciones públicas y privadas que realicen actividades económicas en el país con fines de lucro; por las donaciones y cualquier otro aporte extraordinario que haga la República, los estados, los municipios o cualquier entidad pública o privada y por los rendimientos que dichos fondos generen.

El fondo principalmente será utilizado para el financiamiento de planes, proyectos y programas de desarrollo y fomento de la actividad física y el deporte, así como para el patrocinio del deporte, la atención integral y seguridad social de los y las atletas.

llamado «aporte social» del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Instituciones del Sector Bancario⁴⁴.

Con razón plantea GONZÁLEZ GARCÍA⁴⁵ que «la extraordinaria expansión que en la actualidad está teniendo el fenómeno de la extrafiscalidad (una vez que ésta ha encontrado legitimidad constitucional), está conduciendo a que hoy el tributo sea un instrumento que puede utilizarse casi sin límite para cualquier cosa, lo que conduce a su desnaturalización».

Nada más cierto que esta afirmación y que tiene plena cabida en la situación actual venezolana. El legislador ha olvidado la finalidad de los tributos y ha ido creando sin ningún tipo de límite y para cualquier fin, una serie de contribuciones desordenadas y caóticas que alteran y perjudican al sistema tributario en su conjunto.

4. La regulación y el principio de no confiscación

Llegados a este punto y nuestra propuesta principal en este estudio se centra en que la excesiva regulación que actualmente está experimentando el ordenamiento jurídico venezolano, está conllevando a situaciones que se apartan del principio de no confiscación en materia tributaria.

El aporte a cargo de las empresas u otras organizaciones indicadas en este artículo, será el uno por ciento (1%) sobre la utilidad neta o ganancia contable anual, cuando esta supere las veinte mil Unidades Tributarias (20.000 U.T); y se realizará de acuerdo con los parámetros que defina el Reglamento de la presente Ley o en normas emanadas del Ministerio del Poder Popular con competencia en materia de deporte, actividad física y educación física. Este aporte no constituirá un desgravamen al Impuesto Sobre la Renta.

Se podrá destinar hasta el cincuenta por ciento (50%) del aporte aquí previsto para la ejecución de proyectos propios del contribuyente, propendiendo al desarrollo de actividades físicas y buenas prácticas, y para el patrocinio del deporte, con sujeción a los lineamientos que al respecto emita el Instituto Nacional de Deportes.

Los lineamientos indicados en el párrafo anterior deberán ser actualizados cada dos años y deberán promover sistemáticamente la inversión en actividades físicas y deportes en todas las disciplinas, así como en deportes ancestrales para la masificación deportiva a nivel nacional».

44 Según el artículo 46 del Decreto 1.402, mediante el cual se dicta el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Instituciones del Sector Bancario. Gaceta Oficial 40.557. Diciembre 8 de 2014: «Las instituciones bancarias destinarán el cinco por ciento (5%) del "Resultado Bruto Antes de Impuesto" al cumplimiento de la responsabilidad social que financiará proyectos de Consejos Comunales u otras formas de organización social de las previstas en el marco jurídico vigente.

La Superintendencia de las Instituciones del Sector Bancario, previa opinión vinculante del Ministerio del Poder Popular con competencia en materia de las Comunas, establecerá mediante normativa prudencial los mecanismos de asignación, ejecución y distribución de estos recursos entre las regiones del territorio nacional.

Las instituciones bancarias del sector público no estarán obligadas al pago del aporte previsto en este artículo».

45 Vid. E. González García & T. González. Derecho Tributario I. p. 71. Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca. (2004).

Esta cuestión podemos abordarla básicamente desde una doble óptica, por un lado, por el crecimiento de la parafiscalidad y, por otro, por leyes regulatorias como el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Precios Justos.

Pues bien, debemos recordar los postulados básicos de este principio fundamental. El principio de no confiscación parte de la premisa de que un tributo, acumulaciones de tributos o bien el sistema tributario en su conjunto no pueden producir los mismos efectos que las confiscaciones de bienes, ni vaciar el contenido esencial del derecho a la propiedad privada. Se trata de un principio que presenta una estrecha vinculación con el principio de capacidad contributiva, constituye el techo a la progresividad del sistema tributario e ideal de cumplimiento del principio de justicia tributaria. Este principio debe aplicarse tanto a los tributos individualmente considerados como al sistema tributario en su conjunto⁴⁶.

En este sentido, para la vertiente de la parafiscalidad, se trata de una situación obvia que se encuentran experimentando los contribuyentes en la actualidad. La planta frondosa de la parafiscalidad⁴⁷ y la exorbitante creación de tributos parafiscales que algún sector de la doctrina ha llegado a calificar como un «tsunami parafiscal»⁴⁸ o bien como le hemos denominado, la «avalancha parafiscal», está conllevando a efectos confiscatorios en los contribuyentes, bien por la evaluación de tributos particulares o el sistema tributario en su conjunto. Al analizar el cúmulo de contribuciones parafiscales con el resto de categorías tributarias existentes, además de las acumulaciones de tributos, los efectos confiscatorios son actuales e inminentes.

En la actualidad, en casi todos los sectores de la sociedad, se ha creado alguna contribución de tipo parafiscal. Eso tiene su justificación, desde el punto de vista del Estado, para lograr el financiamiento de todos los órganos que se crean para regular la actividad privada y poder cubrir sus gastos de funcionamiento. Por ese motivo, se crean estos tributos parafiscales, con varias agravantes, como pueden ser que se rompe con el principio de unidad de caja⁴⁹ del derecho

46 Vid. J. J. Ferreiro Lapatza. *Curso de Derecho Financiero Español*. p. 286. Instituciones, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, Madrid. (2006); J. Ruiz-Huerta Carbonell. *Vigencia y operatividad del principio de la no confiscatoriedad de los tributos en el ordenamiento español*. *Crónica Tributaria*. No. 64/1992. p. 120. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid. (1992); C. García Novoa. *Tributos expropiatorios. La figura de la medida tributaria expropiatoria en el marco de los Tratados de Protección de Inversiones. ¿Una nueva visión de la confiscatoriedad?* XXV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario y XXXIV Jornadas Colombianas de Derecho Tributario. Foros y debates. p. 398. Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, Bogotá. (2010).

47 Albiñana García Quintana. señalaba que «la parafiscalidad surge por nacer y crecer al lado de los tributos como planta frondosa pero ilegal». Vid. C. Albiñana García-Quintana. *Sistema tributario español y comparado*. p. 574. Editorial Tecnos S.A., Madrid. (1986).

48 Vid. S. Abache Carvajal & R. Burgos Irazábal. *Parafiscalidad, sistema tributario y libertad*. Enfoques sobre Derecho y libertad en Venezuela (obra colectiva coordinada por Luis A. Herrera Orellana). p. 256. Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Caracas. (2013).

49 Vid. G. Ruan Santos. *El impacto institucional...* Ob. cit., p. 39.

presupuestario y también se rompe el equilibrio que debe existir en la relación jurídica tributaria.

Por tanto, consideramos que existe un ataque frontal a la propiedad privada de los contribuyentes, por la excesiva creación de los tributos parafiscales. Estas contribuciones parafiscales también deben tenerse en cuenta al momento de evaluar el sistema tributario en su conjunto y la medición de efectos confiscatorios en los contribuyentes. Por ello, tal como plantea Naveira de Casanova⁵⁰, «si nos centramos en el sistema tributario como un todo y buscamos la confiscatoriedad de forma global, es decir, la producida por el concurso de tributos sobre una economía particular, estas exacciones deben asimismo tenerse presentes en el momento de realizar el cálculo de dicha confiscatoriedad global».

Ahora bien, desde el punto de vista de la Ley de Precios Justos, debemos hacer varios comentarios. El objeto de esta ley es principalmente establecer una estructura de costos y fijación del porcentaje máximo de ganancia⁵¹.

Toda esta situación de los precios justos y los posibles daños que le causan a la economía debemos también analizarla a la luz de casos específicos de contribuyentes. Podemos observar un nuevo ingrediente en esta regulación. Nos referimos al control de las ganancias en un treinta por ciento (30%), según este Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley⁵².

50 Vid. G. Naveira De Casanova. El principio de no confiscatoriedad. Estudio en España y Argentina. p. 387. Mc Graw Hill, Madrid. (1977).

51 Según el artículo 1º del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica de Precios Justos: *«La presente Ley tiene por objeto asegurar el desarrollo armónico, justo, equitativo, productivo y soberano de la economía nacional, a través de la determinación de precios justos de bienes y servicios, mediante el análisis de las estructuras de costos, la fijación del porcentaje máximo de ganancia y la fiscalización efectiva de la actividad económica y comercial, a fin de proteger los ingresos de todas las ciudadanas y ciudadanos, y muy especialmente el salario de los trabajadoras y los trabajadores; el acceso de las personas a los bienes y servicios para la satisfacción de sus necesidades; establecer los ilícitos administrativos, sus procedimientos y sanciones, los delitos económicos, su penalización y el resarcimiento de los daños sufridos, para la consolidación del orden económico socialista productivo».*

52 Según el artículo 3º de este Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley: *«El margen máximo de ganancia será establecido anualmente, atendiendo criterios científicos, por la SUNDDE, tomando en consideración las recomendaciones emanadas de los Ministerios del Poder Popular con competencia en las materias de Comercio, Industrias y Finanzas. En ningún caso, el margen de ganancia de cada actor de la cadena de comercialización excederá de treinta (30) puntos porcentuales de la estructura de costos del bien o servicio.*

La SUNDDE podrá determinar márgenes máximos de ganancia por sector, rubro, espacio geográfico, canal de comercialización, actividad económica o cualquier otro concepto que considere, sin que estos superen los máximos establecidos en el presente artículo.

A fin de favorecer las industrias nacientes, o fortalecer alguna industria existente, el Presidente o Presidenta de la República en Consejo de Ministros, podrá revisar y modificar el margen máximo de ganancia regulado en esta Ley, considerando las recomendaciones de la Vicepresidencia Económica de Gobierno o de la SUNDEE.

La falta de fijación expresa del margen máximo de ganancia dictado por la SUNDDE, no implicará el incumplimiento, omisión o flexibilización de los precios previamente establecidos por el Ejecutivo Nacional, a los productos fabricados, obtenidos o comercializados por los sujetos de aplicación de la presente Ley».

Una ley que nada tiene que ver con el ámbito tributario puede causar efectos confiscatorios en los contribuyentes. Pensemos por ejemplo, en aquellas empresas, cuyos precios se encuentran estrictamente regulados, será difícil incorporar en sus estructuras de costos las obligaciones que no tienen carácter tributario, pero que como hemos mencionado anteriormente, constituyen verdaderos tributos y que obviamente, deben ser tomadas en consideración en la determinación del precio «justo» que pretende consolidar este Decreto-ley⁵³.

Otra cuestión que afecta a los contribuyentes, está relacionada con la posibilidad de establecer confiscaciones, de conformidad con el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Precios Justos. Ya aquí no nos encontramos en el ámbito tributario, sino en la concepción de la confiscación desde el punto de vista del derecho penal⁵⁴. De esta manera, en la Ley de Precios Justos, se establece en el artículo 50⁵⁵, entre los tipos de las sanciones aplicables, la «*confiscación de bienes, de conformidad con la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela*».

53 Pensemos por ejemplo, en el mal denominado «aporte» de la Ley Orgánica de Deporte, Actividad Física y Educación Física.

54 La confiscación ha tenido una gran importancia en el Derecho Penal y ha sido utilizada como uno de los mecanismos para castigar delitos desde el punto de vista histórico. Vid. M. Pino Abad. La pena de confiscación de bienes en el Derecho Histórico Español. Servicio de Publicaciones Universidad de Córdoba, Córdoba. (1999).

55 De esta forma, se estipula en esta disposición lo siguiente: «Las sanciones aplicables a las infracciones de la presente Ley son las siguientes:

1. Multa, la cual será calculada sobre la base de Unidades Tributarias.
2. Suspensión temporal en el Registro Único de Personas que Desarrollan Actividades Económicas.
3. Ocupación temporal con intervención de almacenes, depósitos, industrias, comercios, transporte de bienes, por un lapso de hasta ciento ochenta (180) días.
4. Cierre temporal de almacenes, depósitos o establecimientos dedicados al comercio, conservación, almacenamiento, producción o procesamiento de bienes, por un lapso de hasta ciento ochenta (180) días.
5. Clausura de almacenes, depósitos y establecimientos dedicados al comercio, conservación, almacenamiento, producción o procesamiento de bienes.
6. Confiscación de bienes, de conformidad con la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.
7. Revocatoria de licencias, permisos o autorizaciones, y de manera especial, los relacionados con el acceso a las divisas.

Para la imposición de las sanciones, se tomarán en cuenta los principios de equidad, proporcionalidad y racionalidad; considerándose a estos efectos la gravedad de la infracción, la dimensión del daño, los riesgos a la salud, la reincidencia y la última declaración del ejercicio fiscal anual. Las sanciones aquí previstas no eximirán a las infractoras o los infractores sancionados, de su responsabilidad civil, penal o administrativa.

En el caso de la imposición de la sanción de cierre temporal, la infractora o el infractor continuará pagando los salarios a las trabajadoras o trabajadores y demás obligaciones laborales y de la seguridad social por el tiempo en que se mantenga la medida.

Si persiste el cierre en virtud de la contumacia del sujeto de aplicación, impidiendo la continuidad de la actividad económica en perjuicio de las trabajadoras y los trabajadores, el Ministerio del Poder Popular con competencia en el área del trabajo, aplicará los procedimientos administrativos establecidos en la legislación laboral, para impedir que se violen los derechos de las trabajadoras y los trabajadores.

La imposición de alguna de las sanciones, previstas en el presente capítulo, no impide ni menoscaba el derecho de las afectadas o los afectados de exigir a la infractora o el infractor las indemnizaciones o el

De esta forma, al remitirnos al artículo 116 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, denotamos lo siguiente:

«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».

Por tanto, al analizar esta disposición, observamos que no se encuentra ningún supuesto de los establecidos en el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Precios Justos, para que se pueda decretar la confiscación de bienes y, especialmente, constatamos que esta disposición constitucional es clara al señalar que resulta necesario como requisito preceptivo, una sentencia en firme. Sin embargo, para nuestra decepción, según este Decreto-ley, la misma Administración⁵⁶ puede decretar la confiscación de los bienes de los administrados, en una clara contradicción con el artículo 116 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.

Por otro lado, debemos mencionar que con la entrada en vigencia de esta normativa, efectivamente se han llevado a cabo confiscaciones de bienes de los contribuyentes. Ya aquí no se trata que un tributo en particular, acumulaciones de tributos o el sistema tributario en su conjunto puedan producir los temidos efectos confiscatorios de los tributos, sino que directamente se están efectuando confiscaciones de bienes, vulnerándose el derecho a la propiedad privada de los administrados y contribuyentes, consagrado en el artículo 115 del texto constitucional.

resarcimiento de los daños y perjuicios que le hubiere ocasionado, conforme al ordenamiento jurídico aplicable.

La suspensión del Registro Único de Personas que Desarrollan Actividades Económicas, se realizará por un período de tres (03) meses a diez (10) años, según la gravedad del caso. Esta sanción implicará también la suspensión de las demás licencias, permisos, prohibición de acceso de divisas y autorizaciones emitidas por otros órganos y entes de la Administración Pública, por el mismo período».

De igual manera, se establece en artículo 56 de este Decreto con Rango, Valor y Fuerza de ley, lo siguiente: *«Cuando el boicot, acaparamiento, especulación, contrabando de extracción, usura, cartelización u otros delitos conexos, procuren la desestabilización de la economía; la alteración de la paz y atenten contra la seguridad de la Nación, las penas contempladas se aplicarán en su límite máximo, igualmente, se procederá a la confiscación de los bienes, conforme a lo previsto en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela».*

56 Se estipula en el artículo 68 de este decreto con rango, valor y fuerza de ley que: *«Corresponde a la Intendencia respectiva imponer las sanciones administrativas que deriven de la transgresión a las disposiciones de esta Ley».*

Con lo cual, este tipo de disposiciones se apartan de los postulados constitucionales consagrados en los artículos 115 y 116 del texto constitucional. No podemos entrar a valorar el artículo 317 de la Constitución Nacional, en donde se consagra el principio de no confiscación en materia tributaria, porque en estos supuestos se ejecutan las confiscaciones de forma directa.

Por tanto, esperamos que se retomen los cauces del justo equilibrio que debe existir en las relaciones jurídicas-tributarias y que no se vean afectados los contribuyentes con confiscaciones o bien, tributos y sistema tributario que puedan producir los mismos efectos confiscatorios.

5. Conclusiones

- (i) La excesiva regulación en todos los ámbitos de la actividad económica está conllevando a que se generen de forma indirecta efectos confiscatorios en los contribuyentes.
- (ii) El aumento de la parafiscalidad en el ordenamiento jurídico venezolano, genera una erosión progresiva en el derecho a la propiedad privada de los contribuyentes y, por tanto, se produce una vulneración sistemática y constante al principio de no confiscación en materia tributaria.
- (iii) El derecho a la propiedad privada y los tributos presentan una relación simbiótica. El tributo no puede agotar el contenido esencial del derecho a la propiedad privada, porque de lo contrario, se destruiría la capacidad contributiva y, por lo tanto, no existiría fuente de riqueza de la tributación.
- (iv) Los efectos confiscatorios de los tributos, se pueden producir por un tributo aisladamente considerado, por acumulaciones de tributos o bien, por el sistema tributario en su conjunto, incluyendo a los tributos parafiscales. El *test* de confiscación debe hacerse bajo estas tres modalidades.
- (v) Las posibles confiscaciones vigentes en el ordenamiento jurídico venezolano, pueden analizarse desde una doble vertiente: por un lado, por la excesiva parafiscalidad y, por el otro, por los controles establecidos con el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Precios Justos.

6. Recomendaciones

- (i) Se propone a la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia realizar un *test* de confiscación en sus decisiones, analizando los tributos individualmente considerados, acumulaciones de tributos y al sistema tributario en su conjunto para que puedan determinarse los efectos confiscatorios y

se le otorgue plena vigencia y aplicabilidad al principio de no confiscación en materia tributaria, consagrado en el artículo 317 del texto constitucional.

- (ii) Se propone una eliminación progresiva del caos parafiscal que se encuentra presente en el ordenamiento jurídico venezolano. Esta eliminación se puede hacer a través de una Ley de Armonización de la Parafiscalidad, para expulsar del ordenamiento todas aquellas contribuciones que se aparten de los principios constitucionales tributarios y principios tributarios constitucionalizados.
- (iii) En aras de cumplir con los mandatos constitucionales de protección a la libertad de empresa, derecho a la propiedad privada y prohibición de efectos confiscatorios de los tributos, consagrados en los artículos 112, 115 y 317 de Constitución Nacional, se propone disminuir la excesiva parafiscalidad y regulación vigente en la actualidad, además de eliminar el control de precios y de ganancias máximas que perjudican a los contribuyentes.

7. Bibliografía

- A. Hensel. Derecho Tributario, (traducción y estudio preliminar por Andrés Báez Moreno, María Luisa González-Cuéllar Serrano y Enrique Ortiz Calle). Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., Madrid. (2005).
- B. Andrade Rodríguez. *Análisis de la sentencia dictada por la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia en relación con la base de cálculo del Impuesto sobre la Renta de los asalariados*. Anuario de Derecho Público Año 2. Ediciones Funeda, Caracas. (2008).
- C. Albiñana García-Quintana. Sistema tributario español y comparado. Editorial Tecnos S.A., Madrid. (1986).
- C. Albiñana García-Quintana. Curso de sistema tributario español. Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales. Universidad Complutense de Madrid, Madrid. (1971).
- C. García Novoa. El concepto de tributo. Tax Editor, Lima. (2009).
- C. García Novoa. *Tributos expropiatorios. La figura de la medida tributaria expropiatoria en el marco de los Tratados de Protección de Inversiones. ¿Una nueva visión de la confiscatoriedad?* XXV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario y XXXIV Jornadas Colombianas de Derecho Tributario. Foros y debates. Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, Bogotá. (2010).
- C. Weffe. *Tema I: Regulación y tributación. Directrices*. XIV Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario, Caracas. (2015).
- E. González García & T. González. Derecho Tributario I. Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca. (2004).
- E. Rivas Nieto. Los tributos atípicos. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., Madrid - Barcelona. (2006).
- F. Pérez Royo. Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Editorial Aranzadi S.A., Navarra. (2005).

- G. Atencio Valladares. *El auge de los tributos atípicos en Venezuela. Casos LOCTI y LOCTICSEP*. Libro Homenaje al Capítulo Venezolano de la Asociación Mundial de Jóvenes Juristas y Estudiantes de Derecho. Asociación Mundial de Jóvenes Juristas y Estudiantes de Derecho. Capítulo Venezolano, Caracas. (2012).
- G. Atencio Valladares. *Consideraciones sobre la tributación de las personas naturales en el Impuesto sobre la Renta. 70 años del Impuesto sobre la Renta en Venezuela*. XII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario. T. I. Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas. (2013).
- G. Naveira de Casanova. El principio de no confiscatoriedad. Estudio en España y Argentina. Mc Graw Hill, Madrid. (1977).
- G. Ruan Santos. El impacto institucional de las exacciones parafiscales. Ediciones Liber, Caracas. (2008).
- G. Schmölders & J. Dubergé. Problemas de psicología financiera (traducida por J.M. Martín Oviedo). Editorial de Derecho Financiero, Madrid.
- J. C. Carmona Borjas. *La tributación en el contexto de la responsabilidad social empresarial*. El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI. T. II (obra colectiva coordinada por César García Novoa y Catalina Hoyos Jiménez). Marcial Pons, Madrid. (2008).
- J. J. Ferreiro Lapatza. Curso de Derecho Financiero Español. Instituciones. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, Madrid. (2006).
- J. M. Barquero Estevan. La función del tributo en el Estado Social y democrático de Derecho. Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid. (2002).
- J. M. Lago Montero. El poder tributario de las Comunidades Autónomas. Editorial Aranzadi S.A., Navarra. (2000).
- J. Ruiz-Huerta Carbonell. *Vigencia y operatividad del principio de la no confiscatoriedad de los tributos en el ordenamiento español*. Crónica Tributaria. No. 64/1992. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid. (1992).
- J. Tarantino. Las penalidades tributarias. Astrea, Buenos Aires. (1983).
- K. D'Vivo Justi. *Definición del salario normal a efectos de la tributación de los trabajadores bajo relación de dependencia. 70 años del Impuesto sobre la Renta en Venezuela*. XII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario. T. I. Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas. (2013).
- L. M. Cazorla Prieto. Derecho Financiero y Tributario. Parte General. 7 ed. Ed. Aranzadi S.A., Navarra. (2006).
- L. Palacios Márquez. *El salario normal como magnitud que conforma la base de cálculo de la imposición a la renta con ocasión del contrato de trabajo bajo relación de dependencia en Venezuela*. Revista de Derecho Tributario. No. 126. Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Legislación Económica C.A., Caracas. (2010).
- M. Pino Abad. La pena de confiscación de bienes en el derecho histórico español. Servicio de Publicaciones Universidad de Córdoba, Córdoba. (1999).

- S. Abache Carvajal. *La imposición a la renta salarial en la jurisprudencia constitucional venezolana. Análisis crítico desde la teoría de la argumentación jurídica*. Revista de Derecho Tributario. No. 137. Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Legislación Económica C.A., Caracas. (2013).
- S. Abache Carvajal & R. Burgos Irazábal. *Parafiscalidad, sistema tributario y libertad*. Enfoques sobre Derecho y Libertad en Venezuela (obra colectiva coordinada por Luis A. Herrera Orellana). Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Caracas. (2013).