

La ‘neolegalidad’ de la parafiscalidad en Venezuela

The neolegality of parataxation in Venezuela

A ‘neo-legalidade’ da parafiscalidade na Venezuela

SERVILIANO ABACHE CARVAJAL¹

Para citar este artículo / To reference this article
Serviliano Abache Carvajal. *La ‘neolegalidad’ de la parafiscalidad en Venezuela*. Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario 79. Noviembre de 2018. At. 227.

Recibido: 7 de julio de 2018

Aprobado: 30 de Octubre de 2018

Página inicial: 227

Página final: 263

Resumen

En el presente trabajo se analizan las nociones de sistema tributario y régimen tributario, como punto de partida para entrar al tema de la tributación parafiscal y los fenómenos de hipertrofia normativa, “neolengua tributaria” y deslegalización y descodificación del Derecho tributario, que actualmente se dan cita en Venezuela.

Palabras clave: sistema tributario, régimen tributario, tributación parafiscal, neolegalidad, hipertrofia normativa, neolengua tributaria, deslegalización, descodificación.

1 Abogado mención Magna Cum Laude, Universidad Central de Venezuela. Especialista en Derecho Tributario mención honorífica, Universidad Central de Venezuela. Máster en Argumentación Jurídica mención sobresaliente, Universidad de Alicante, España. Experto en Fiscalidad Internacional, Universidad de Santiago de Compostela, España. Doctorando en Derecho, Universidad de Santiago de Compostela, España. Profesor de pregrado y posgrado, Universidad Central de Venezuela y Universidad Católica Andrés Bello. Miembro de Número, Consejo Directivo y Coordinador del Comité Editorial de la Revista de Derecho Tributario, Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Representante titular por Venezuela al Directorio, Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario. Miembro, International Fiscal Association. Miembro encargado de la Sección Venezolana de la “Reseña de Fiscalidad Sudamericana” de la Revista *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*. Correo: sacabache@hotmail.com

Abstract

In this paper the notions of tax system and tax regime are analysed, as the starting point to the subject of parafiscal taxation and the normative hypertrophy, “tax newspeak”, and delegalisation and decoding phenomena in Tax Law, which are currently taking place in Venezuela.

Keywords: tax system, tax regime, parafiscal taxation, neolegality, normative hypertrophy, tax newspeak, delegalisation, decoding.

Resumo

No presente trabalho analisam-se as noções de sistema tributário e regime tributário, como ponto de partida para entrar ao tema da tributação parafiscal e os fenômenos de hipertrofia normativa, “neolíngua tributária”, invalidação e decodificação, do Direito tributário, que atualmente encontram-se na Venezuela.

Palavras-chave: tributação parafiscal, sistema tributário, regime tributário, neolegalidade, hipertrofia normativa, neolíngua tributária, invalidação, decodificação.

Sumario

I. A modo de introducción: sistema tributario vs. régimen tributario. II. Aproximación al fenómeno de la tributación parafiscal. III. La neolegalidad de la parafiscalidad en Venezuela: los fenómenos de la hipertrofia normativa, la “neolengua tributaria” y la deslegalización y descodificación del Derecho tributario. 1. Hipertrofia normativa parafiscal. 2. “Neolengua tributaria” y la Constitución semántica: un problema de técnica legislativa y de conceptualización en el Derecho. 3. Deslegalización y descodificación del Derecho tributario. 3.1. La deslegalización actual del Derecho tributario venezolano. 3.2. La descodificación actual del Derecho tributario venezolano. IV. A modo de conclusión.

I. A modo de introducción: sistema tributario vs. régimen tributario

Para Plazas Vega, un *sistema* consiste en “[u]n conjunto coordinado e interdependiente de partes que conforman un todo cuyos lineamientos generales dan sentido a cada uno de sus componentes”², de tal forma que, llevándolo al campo

2 Plazas Vega, Mauricio A. *Derecho de la hacienda pública y Derecho tributario*, tomo II. Editorial Temis, 2ª edición, Bogotá, 2005, p. 397.

de la tributación, el *sistema fiscal*³ puede conceptualizarse como el conjunto de relaciones e instituciones de carácter jurídico y económico, que supeditadas a la consecución de objetivos, caracterizan con un cierto grado de permanencia la organización y el funcionamiento de la actividad financiera del sector público de un Estado, afectando ingresos y gastos públicos, y el patrimonio de los particulares.

Por lo tanto, el sistema fiscal se rige por los *principios generales de la imposición*, que son, en definitiva, los preceptos, directrices u orientaciones fundamentales del ordenamiento jurídico tributario o *sistema tributario*, como creación jurídica. Entre sus principios⁴ destaca el correspondiente al *crecimiento económico estable*, que comporta el respeto a las más elementales garantías del ciudadano, postulado que encierra los principios de evitación del dirigismo fiscal para preservar la competencia económica y la libertad, la suficiencia de la imposición y su capacidad de adaptación económica, flexibilidad activa y pasiva del sistema de los tributos y el incentivo al desarrollo⁵.

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

“[L]a organización legal, administrativa y técnica que el Estado crea y armoniza con la finalidad de ejercer de una manera eficaz el poder tributario que soberanamente le corresponde. [...] [H]ay que sostener que esa organización, como reflejo o consecuencia de un ejercicio de poder público, **no es en modo alguno discrecional sino reglada tanto en sus aspectos básicos como adjetivos**, por normas de derecho cuya jerarquía a su vez depende del mandato constitucional”⁶. (Resaltado nuestro)

En Venezuela, los principios tributarios se sitúan tanto en la Constitución⁷ como en el Código Orgánico Tributario⁸, siendo estos los cuerpos normativos que condicionan al legislador “[a]l señalarle el contenido necesario de la Ley creadora

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

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

5 *Vid.* *Ibíd.*, pp. 331-354.

6 Casado Hidalgo, Luis R. *Temas de hacienda pública*, Ediciones de la Contraloría, Caracas, 1978, p. 395.

7 Publicada originalmente en Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 36.860, 30 de diciembre de 1999, reimpressa posteriormente en Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 5453 Extraordinario, 24 de marzo de 2000. Su primera enmienda, así como el texto íntegro de la Constitución, fueron publicados en Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 5908 Extraordinario, 19 de febrero de 2009.

8 Publicado en Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 6152 Extraordinario, 18 de noviembre de 2014.

del tributo, a la par que faculta o autoriza al Ejecutivo para organizar aspectos que en su condición de administrador de la Hacienda Pública le corresponden”⁹.

Entonces, el sistema tributario desde una óptica racional consiste en el conjunto de gravámenes legalmente creados e interrelacionados, que deben armónicamente considerar los fines previstos y trazados por el constituyente y cuyo tratamiento técnico debe responder a tales imperativos constitucionales. En términos cercanos lo ha entendido Atencio Valladares, para quien “[u]n ‘sistema’ tributario se trataría de un conjunto de tributos que relacionados entre sí ‘ordenadamente’ contribuyen a un determinado objeto”¹⁰. En definitiva, el sistema tributario como creación jurídica o instrumento resultante del Derecho positivo con referencia a un país determinado, debe considerar la gama de tributos en su conjunto, tomando en consideración el nexo entre ellos y las incidencias de diverso orden que puedan causar en la organización política a la cual corresponden.

Ahora bien, el sistema tributario como ente de incidencia sobre el contribuyente está llamado a considerar tanto *los fines fiscales* como *extrafiscales* que los tributos en tanto instrumentos están destinados a financiar, de ahí la idea de integralidad del sistema, el cual le imprime vigencia y verdadera aplicación al fenómeno de la tributación.

Los principios del sistema tributario venezolano están establecidos, entre otros, en los artículos 316¹¹ y 317¹² de la Constitución, postulados que contemplan no solo los estándares *explícitos* sino además los *implícitos* del mencionado sistema. Por su parte, la *integralidad del sistema* no solo se manifiesta en un conjunto sistematizado de *exacciones*, sino también en una serie de elementos y *relaciones institucionales* que son los que le permiten materializar y dar cumplimiento efectivo a sus cometidos, de allí que la creación de nuevos tributos como los *parafiscales* está igualmente sometida al *sistema tributario*.

De lo anterior se evidencia que “[l]a simple yuxtaposición de los impuestos vigentes no compone por sí sola un conjunto ordenado y lógico, es decir, un

9 Ídem.

10 Atencio Valladares, Gilberto, “Tributación, regulación y principio de no confiscación”. En: Castillo Carvajal, Juan C. (coordinador general) *Tributación y regulación*. En: Memorias de las XIV Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2015, p. 198.

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

12 Artículo 317 de la Constitución de la República de Venezuela: *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 [...].*

sistema tributario...¹³; por el contrario, describe un fenómeno fáctico consecuencia de una pseudopolítica fiscal que en nada considera los principios que ordenan las reglas de la hacienda pública y, tanto menos, los propios del Derecho tributario, como pieza fundamental del orden fiscal de un país. Dicho paradójico fenómeno de “asistemática del sistema tributario”, logra que los distintos tributos se entorpezcan negativamente en sus efectos, se solapen el uno al otro en vez de complementarse o compensar sus efectos en el sentido que los principios constitucionales de la tributación exigen. Debe tenerse presente que “[l]os impuestos ciertamente son necesarios”¹⁴, pero “[l]a política fiscal discriminatoria [...] [entiéndase, *seleccionando excluyendo*, como ocurre en la parafiscalidad] dista mucho de ser un verdadero sistema impositivo”¹⁵. (Corchetes nuestros)

Es así como el *tsunami* de normas y leyes con incidencia tributaria es lo que se conoce como “régimen tributario”. El régimen tributario se entiende como un fenómeno fáctico, pues a pesar de tener una base normativa y legal, la inobservancia de los principios constitucionales que rigen la configuración del fenómeno de incidencia lo ubica, al menos, al margen de la constitucionalidad y, por ende, hace de los tributos que lo integran un conjunto de normas susceptibles de abolición sistémica. Al respecto, precisa Atencio Valladares que “[a] 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”¹⁶.

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

Decir que el sistema tributario venezolano pareciera en algunos aspectos seguir un *ideario liberal*, no resulta superficial, pues tiene sus cimientos en los postulados que nos enseña Smith, donde

“[u]n ‘buen sistema tributario’ debe reunir las siguientes características. En primer lugar, los ciudadanos deben aportar al Estado en función de sus posibilidades [capacidad contributiva]. Segundo, los impuestos deben ser

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

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

15 Ídem.

16 Atencio Valladares, Gilberto. *Tributación, regulación...* Op. cit., p. 199.

fijos y no arbitrarios [la fijeza de los tributos se refiere no solo al mantenimiento de las alcúotas, sino además a la no creación de nuevas categorías tributarias; por otra parte, la no arbitrariedad se refiere al principio de legalidad]. Tercero, se deben cobrar tributos en las épocas más favorables para el contribuyente. Finalmente, se debe evitar que los agentes económicos se beneficien del impuesto y, por tanto, debe existir eficiencia en el recaudo¹⁷.

Smith establece una conexión entre justicia y eficiencia, como mayor recaudo, cuando manifiesta que “una distribución más equitativa de la carga fiscal genera más ingresos”¹⁸, lo cual tiene total sentido desde una óptica que respete la libertad, pues la presión fiscal equitativa implica la libertad económica del contribuyente para emprender nuevas inversiones en pro del crecimiento de su fuente de ingresos o bien la expansión de más y nuevas fuentes.

Es así como los postulados de Smith se encuentran establecidos en los principios que informan el sistema constitucional tributario venezolano, de acuerdo con los estándares contenidos (explícita e implícitamente) en la *norma normarum*.

Abonando a la idea de fijeza de los tributos, Ricardo¹⁹ afirma que la “inestabilidad” de los tributos puede generar comportamientos especulativos; por ende, la estabilidad de los tributos comprende el principio constitucional de *equilibrio fiscal*, establecido en el artículo 311 de la Norma Fundamental venezolana, de acuerdo con el cual:

Artículo 311 de la Constitución: La gestión fiscal estará regida y será ejecutada con base en principios de eficiencia, solvencia, transparencia, responsabilidad y equilibrio fiscal. Esta se equilibrará en el marco plurianual del presupuesto, de manera que los ingresos ordinarios deben ser suficientes para cubrir los gastos ordinarios. (Resaltado nuestro)

No nos cabe duda de que el *sistema constitucional tributario*²⁰ debe estar cimentado sobre la idea (y derecho) del *libre desenvolvimiento del individuo* en su esfera personal de decisiones y acciones según sus necesidades y planes de

17 Smith, Adam. *La riqueza de las naciones*, 1776, pp. 746-747, parafraseado en Lozano Rodríguez, Eleonora y Hofstetter Gascón, Marcel. “Tributación y pensamiento económico”. En: Plazas Vega, Mauricio A. (coord.). *Del Derecho de la hacienda pública al Derecho tributario. Estudios en honor a Andrea Amatucci*, Vol. II, Editorial Temis, Bogotá, 2011, p. 203.

18 Smith, Adam. Op. cit., p. 795.

19 Cf. Ricardo, David. *Principios de economía política y tributación*, 1817, pp. 208 y 238, citado en ídem.

20 Para un enjundioso análisis sobre las condiciones básicas que debe cumplir el sistema tributario de la democracia liberal, para que pueda considerarse racional y conforme con los principios que inspiran a esa forma de gobierno, *vid.* Plazas Vega, Mauricio A. “El sistema tributario de la democracia liberal”. En: *Revista de Derecho Tributario*, N° 157, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2018, pp. 13-45. Este tema, de manera más amplia y acabada, debe consultarse en la recientemente publicada obra de Plazas Vega, Mauricio A. *El sistema tributario en el siglo XXI*. Editorial Temis, Bogotá, 2018, *in totum*.

vida, teniendo en cuenta que este postulado debe ser respetado por los llamados a construir el andamiaje normativo y legal del sistema, conforme con la Constitución²¹, siendo uno de sus estandartes el principio de reserva legal tributaria²².

II. Aproximación al fenómeno de la tributación parafiscal

En primer lugar, debemos precisar las características generales de lo que debe entenderse como *parafiscalidad* o, “al margen” de la fiscalidad, lo que no puede implicar, bajo cualquier supuesto, *al margen del sistema tributario*, precisamente por tratarse de *tributos*²³. Para ello, debemos diferenciar los tributos *fiscales* de los tributos *no fiscales*.

Los primeros; esto es, los *tributos fiscales*, son los creados por el Estado por medio de una ley cuya gestión o, al menos su dirección y control, está encomendada a los órganos de la Administración financiera que normalmente tienen atribuida esta tarea y cuyo producto se integra en los presupuestos generales del Estado para financiar el gasto público en general. Un tributo fiscal es un tributo que sigue su creación, vida y destino en el régimen jurídico normal y

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

22 Sobre la concepción del principio de reserva legal tributaria como punta de lanza de la libertad del contribuyente, *vid.* Abache Carvajal, Serviliano. “Liberalismo y tributación. Especial atención al principio de reserva legal de los tributos”. En: Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario, N° 69, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Bogotá, 2013, pp. 27-51.

23 En la medida que “[c]onsiste en una obligación de realizar una prestación pecuniaria a favor de un ente público para subvenir a las necesidades de este, que la ley hace nacer directamente de la realización de ciertos hechos que ella misma establece”, definición clásica de tributo expuesta por Gianinni, referida en Sainz de Bujanda, Fernando. *Lecciones de Derecho financiero*, Servicio de Publicaciones de la Universidad Complutense de Madrid, 10ª edición, Madrid, 1993, p. 172.

típico de los tributos, siguiendo los principios generales de la tributación aceptados por el ordenamiento²⁴.

Los segundos, los *tributos no fiscales*, son los que no responden al anterior esquema: pueden gestionarse fuera de la órbita de la Administración financiera, no se integran en los presupuestos generales del Estado y se destinan a cubrir un gasto determinado, lo que supone la existencia de un circuito ingreso-gasto público distinto, paralelo, al circuito típico y normal de los ingresos y gastos del Estado. Y así, frente a la fiscalidad estatal, representada básicamente por los tributos típicos y normales, podemos hablar de una parafiscalidad compuesta por tributos que no siguen el régimen jurídico típico y normal de los tributos estatales²⁵.

De tal forma que, para aproximarse a la noción de parafiscalidad, se precisa tener en cuenta su relación con los demás tributos. De este modo, se observa que (i) participan, al igual que los impuestos, tasas y contribuciones especiales, de naturaleza tributaria y, de allí, su incidencia sobre las economías particulares; (ii) sus ingresos no están sometidos al principio de no afectación ...–unidad del Tesoro Nacional– que rige para los impuestos, sino que, por el contrario, dichos ingresos parafiscales están afectados a determinados gastos; y (iii) los ingresos parafiscales no tienen figuración específica en el presupuesto del Estado, yendo dichos ingresos a cajas separadas, en virtud de su afectación²⁶.

Para Gómez, es posible afirmar que los ingresos parafiscales son tributos que participan de la naturaleza de los impuestos y de las tasas, por (i) su incidencia económica sobre el contribuyente; y (ii) por su obligatoriedad; pero que no tienen figura específica en el presupuesto del Estado estando afectados a *gastos determinados*, que se especifican por la disposición legal que los ha creado; vale decir que en este aspecto la parafiscalidad vendría a derogar la *no afectación tributaria*, principio que rige a los impuestos²⁷.

Ahora bien, la parafiscalidad –como veremos más adelante– vislumbra dos propósitos no siempre concurrentes: (i) por una parte, la financiación del ente público para sufragar un gasto dirigido a un “fin” de orden social y, por la otra, (ii) el fin meramente dirigista o extrafiscal que pretende alcanzar. En este sentido, insertado en las características anteriores el ingreso parafiscal es

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

25 Cf. Ídem.

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

27 Cf. Ídem.

“[u]na prestación de *iure imperii*, de creación legal, que han de sufragar quienes integran un determinado grupo o sector, como instrumento estatal de intervención encaminado a que se ejecute una actividad, o un conjunto de actividades, que si bien beneficia(n) de manera inmediata a ese determinado grupo o sector interesa(n) a toda la colectividad”²⁸.

La parafiscalidad como fenómeno —y decimos fenómeno, pues aun cuando estos tributos son ubicados en la dogmática como tasas para algunos o contribuciones especiales para otros, a los fines de poder clasificarlos en un orden reglado de tributación— se trata de un orden de exacción que hace vida de manera *paralela o al margen*, no solo del Fisco, sino también de muchos de los principios de incidencia, por ello la parafiscalidad resulta en una noción en esencia *negativa*²⁹.

Por otro lado, los ingresos parafiscales no son proporcionales a la capacidad contributiva del obligado, dado que su causa se mide por la actividad a cuyo mantenimiento y fin se destinan, y desde el punto de vista de las contraprestaciones no hay paridad alguna entre el servicio que se presta y el monto de lo que se percibe³⁰. De allí que la parafiscalidad haya sido entendida históricamente como una anormalidad que debe ser reducida por sus efectos perjudiciales³¹, al considerarse que:

“[L]os tributos parafiscales representan una grave quiebra del Estado de Derecho donde quiera que los mismos existan. De una parte, porque suponen una clara vulneración de los *principios tributarios* tradicionales, quebrando, además, todos los *principios presupuestarios clásicos*: universalidad, no afectación, unidad de la caja. De otra, porque quiebra también el principio de seguridad jurídica, toda vez que el ciudadano se ve obligado a pagar unos tributos, sin que disponga de los medios de reacción que son admisibles contra cualquier acto administrativo de liquidación tributaria”³².
(Cursivas de los autores)

No obstante, pese a la claridad con que la dogmática precisa las características generales de la parafiscalidad, esta entraña bastante ambigüedad en su estructuración, pues como lo indica Giuliani Founrouge

28 Plaza Vega, Mauricio A. *Derecho de la hacienda...* Op. cit., p. 159.

29 Cf. Hoyos Jiménez, Catalina. “Tributos vinculados y parafiscalidad”. En: García Novoa, César y Hoyos Jiménez, Catalina (coords.). *El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI*, tomo I, Marcial Pons, Buenos Aires, 2008, p. 815. En similar sentido, *vid.* Ferreiro Lapatza, José Juan. *Curso de Derecho...* Op. cit., p. 313.

30 Cf. Gómez Mantellini, Jorge. Op. cit., p. 104.

31 Cf. Hoyos Jiménez, Catalina. Op. cit., p. 815.

32 Queralt, Juan M., Casado Ollero, Gabriel, Tejerizo López, José M. *Curso de Derecho financiero y tributario*, Tecnos, 14ª edición, Madrid, 2003, p. 99.

“[e]l propio concepto de lo parafiscal es impreciso y se refiere a contribuciones de *heterogéneo contenido*; en algunos países solo incluye aportes a entes públicos no estatales, en otros también pueden serlo para órganos del Estado, con o sin autarquía; en ciertos casos se identifica con las contribuciones de seguridad social y a favor de entes profesionales en tanto que otras veces las excluye... *Todo ello refirma (sic) la idea de que lo parafiscal no responde a un concepto preciso, apto para generar un tipo independiente de finanzas públicas*”³³. (Cursivas del autor)

de tal forma que no pudiendo constituirse en un tipo independiente de finanzas públicas, resulta necesario que las exacciones parafiscales se comprendan como tributos en el sistema fiscal, allende el instrumento utilizado para su manifestación.

Así, y siguiendo el estudio que sobre el tema presenta Hoyos³⁴, la dogmática utiliza la categoría parafiscal en muchos sentidos. Algunos le niegan su naturaleza tributaria³⁵; otros, aceptando tal caracterización, sostienen que su concepto obedece a las tasas³⁶, a las contribuciones especiales³⁷ e, incluso, a los impues-

33 Giuliani Founrouge, Carlos M. *Derecho financiero*, Vol. II, Depalma, 7ª edición, Buenos Aires, 2001, p. 1112. Citado en Hoyos Jiménez, Catalina, op. cit., p. 816.

34 Cf. Ídem.

35 “[E]ntre ellos figura Albiñana. De otro lado, S. F. de la Garza, al referirse a la parafiscalidad en el Programa Conjunto de Tributación de la OEA cuando expone: ‘La nueva clasificación del Programa Conjunto de Tributación de la Organización de Estados Americanos (CLASIT) observa la clasificación tripartita de los tributos (impuestos, tasas y contribuciones especiales), recogiendo las definiciones del modelo CTAL’, pero, según indica Valdés Costa, excluye de la misma, tal vez por influencia del Derecho brasileño, a las contribuciones de seguridad social. Estas aparecen incluidas dentro de un segundo grupo de ingresos que denominan ‘paratributarios’ conjuntamente con los recargos y retenciones cambiarios, los monopolios fiscales y los empréstitos forzosos. Niega así carácter tributario a todas las contribuciones de seguridad social, incluso las estatales, pues por ingresos paratributarios entiende ‘los derivados de las prestaciones en dinero exigidas por el Estado, que por sus características jurídicas, no se consideran tributos, pero que tienen los mismos efectos económicos que estos’. (S. F. de la Garza, *Derecho financiero mexicano*, México, Porrúa, 1986, p. 358). Finalmente, Morselli niega su naturaleza tributaria, bajo el argumento según el cual el tributo tiene carácter por esencia político, mientras que la parafiscalidad obedece a exigencias económico-sociales (H. B. Villegas, *Curso de finanzas, Derecho financiero y tributario*, 4ª ed., tomo I, Depalma, p. 112)”. Hoyos Jiménez, Catalina, op. cit., p. 816. Por otra parte, Plazas Vega también niega la naturaleza tributaria de la parafiscalidad, al indicar que “[l]a parafiscalidad, entendida como prestación destinada a nutrir un fondo, denominado parafiscal, que pertenece a un sector económico, social, profesional, o general parafiscal con cargo al cual se desarrollan actividades en beneficio de ese mismo sector, no entraña realmente una prestación tributaria. Supone una obligación legalmente establecida e impuesta por el Estado a los integrantes del sector que se trate, en ejercicio de su poder de imperio, pero no es una prestación tributaria porque ni actual ni eventualmente y ni directa ni indirectamente reporta al Estado recursos para financiar el cumplimiento de las funciones públicas”. Plazas Vega, Mauricio A. *Derecho de la hacienda*... Op. cit., pp. 161-162.

36 Vid. Pedrosa Cuiñas, Francisco J. “Conceptos y diferencias sustantivas entre tasas y precios públicos”. En: XI Jornadas Latinoamericanas de Derecho tributario. Tasas y precios públicos en el ordenamiento jurídico español, ILADT-Instituto de Estudios Fiscales-Ministerio de Economía y Hacienda, Caracas, 1991, referido en Hoyos Jiménez, Catalina, op. cit., p. 816; y Mehl, Lucien, *Elementos de ciencia fiscal*, Bosch, Barcelona, 1964, p. 196.

37 Vid. Giuliani Fonrouge, Carlos M. Op. cit., citado en Hoyos Jiménez, Catalina, op. cit., p. 816.

tos³⁸. Finalmente, hay quienes sostienen que la parafiscalidad debe ser entendida como una categoría autónoma³⁹.

Para nosotros, la parafiscalidad tiene una connotación tributaria, y su afectación en la esfera patrimonial del contribuyente dependerá del instrumento fiscal que utilice el Estado para ejercer –o encubrir– su poder de exacción –ello, en un intento por estar al margen del sistema tributario y poder aislarse de los límites a la imposición que exige dicho sistema, como más adelante se desarrollará– es decir, resulta concebible que la parafiscalidad se pueda manifestar en las tres modalidades clásicas de tributos, habilitándose la posibilidad de que existan: (i) *impuestos parafiscales*; (ii) *tasas parafiscales*; y (iii) *contribuciones especiales parafiscales*. La diferenciación hecha, siguiendo a Atencio Valladares, resulta de vital importancia para poder comprender los distintos casos de doble y pluritributación interna, ante el cúmulo existente en el ordenamiento jurídico venezolano de exacciones parafiscales que se contraponen y gravan, incluso, los mismos hechos imposables⁴⁰.

Siendo que la parafiscalidad como fenómeno no responde a un concepto preciso, con principios y reglas de imposición que la hagan apta para generar un tipo independiente de finanzas públicas, resulta necesario ubicarla como tributo por su gravitación económica sobre el sujeto pasivo, siéndole aplicables las generalidades acerca de la obligación tributaria, al mismo tiempo que, por el grado de interés social que informa su creación, de allí que tenga que ser encauzada en el sistema tributario y controlada de manera *pública*⁴¹. De lo contrario, como bien lo ha indicado Ferreiro Lapatza, respecto a la creación de un sistema parafiscal independiente del sistema fiscal ordinario, ello resultaría en:

38 Nos refiere Hoyos que para Duverger (*vid.* Duverger, Maurice, *Hacienda Pública*, Bosch, 2ª edición, Barcelona, 1980, pp. 89-96), la parafiscalidad está constituida por una serie de impuestos corporativos, percibidos en provecho de instituciones públicas o privadas que tienen carácter de colectividades. Cf. Hoyos Jiménez, Catalina, *op. cit.*, p. 816.

39 "En esta posición se ubica la doctrina brasileña más reciente. Asimismo, según S. F. de la Garza: 'Sin embargo, el hecho de que el acreedor de dichas prestaciones no era el Estado, hizo entre otras razones, que no pueden quedar configuradas dentro de las categorías tradicionales y clásicas de los tres tributos que hemos analizado en los párrafos anteriores'". Hoyos Jiménez, Catalina, *op. cit.*, p. 816, citando a De la Garza, Sergio F. *Derecho financiero mexicano*, Porrúa, México, 1986, p. 355. También, Gómez Mantellini indica que "[p]or cuanto la parafiscalidad, en virtud de su naturaleza, peculiaridades y características, no puede sumarse o integrarse con los otros ingresos fiscales derivados (impuestos, tasas y contribuciones especiales), debe por lo tanto considerarse como otra categoría tributaria". Gómez Mantellini, Jorge, *op. cit.*, p. 104.

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

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

“[U]n sistema que no responde en la medida deseable a los principios de legalidad, capacidad y seguridad. Un conjunto de tributos, más que un sistema, desordenado, que impide su utilización como instrumento del Estado, que entorpece la utilización del sistema fiscal, que impide cálculos económicos correctos, que aumenta, aunque sea disimuladamente, la presión fiscal sin responder a una idea coherente, y que perturba, en definitiva, no solo la actividad financiera del Estado, sino su total actividad administrativa, creando diferencias e intereses ‘privados’ en los distintos organismos y cuerpos de funcionarios públicos”⁴².

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

III. La neolegalidad de la parafiscalidad en Venezuela: los fenómenos de la hipertrofia normativa, la “neolengua tributaria” y la deslegalización y descodificación del Derecho tributario

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

1. Hipertrofia normativa parafiscal⁴³

No obstante el postulado constitucional que predica la concepción de un *sistema tributario*, en Venezuela los hechos ponen de manifiesto que solo tenemos un *régimen tributario*, que se revela en una alzada de la parafiscalidad que alcanza

42 Ferreiro Lapatza, José Juan, *Curso de Derecho...* Op. cit., referido en *ibid.*, pp. 818-819.

43 Sobre la hipertrofia normativa, como un fenómeno propio de la naturaleza intervencionista del Estado social de Derecho, *vid.* Galiana Saura, Ángeles. “La actividad legislativa en el Estado Social de Derecho”. En: *Cuadernos electrónicos de filosofía del Derecho*, N° 2-1999, en <http://www.uv.es/CEFD/2/galiana.html>, 16 de junio de 2018.

hoy ¡más de cuarenta exacciones!⁴⁴ y, que suponen la erosión patrimonial de los sujetos llamados a cumplir con ellas, toda vez que, en más de los casos un mismo contribuyente es sujeto pasivo tanto de los tributos fiscales como de los *no fiscales* y, en muchas de las veces, es también sujeto a la percusión simultánea de varios de estos últimos.

Ahora bien, en nuestro país el fenómeno de la hipertrofia normativa responde precisamente a la anomalía sistémica del “ordenamiento” jurídico tributario, en tanto la creación de cada nueva exacción supone la manifestación de una necesidad puntual del Estado en cabeza de cualquiera de sus entes, como admisión tácita de la incongruente política presupuestaria y hacendística. Así, la existencia de contribuciones parafiscales desconectadas, aleatorias, que gravan directa o indirectamente una misma base de cálculo, denota, por una parte, la insuficiencia presupuestaria (o de gestión) incapaz de suplir de recursos a los entes públicos a través de la hacienda pública y, por la otra, la proscripción de los principios de capacidad contributiva, no confiscatoriedad y razonabilidad de los tributos y, por ende, el menoscabo del derecho de propiedad y de libertad económica establecidos en la Constitución⁴⁵.

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

“1) El jurídico positivo: expresa que un sujeto es titular de derechos y obligaciones con arreglo a la normativa tributaria vigente, y es esta la que define aquella capacidad y su ámbito.// 2) El ético económico: denominado *de*

44 Que como lo recuerda Atencio Valladares: “[e]n casi todos los sectores de la sociedad, nos encontramos con alguna contribución parafiscal. Así, observamos los siguientes sectores: telecomunicaciones, contribuciones parafiscales que tienen por objeto la nómina de la empresa, Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación, Ley Orgánica Contra el Tráfico Ilícito e el Consumo de Sustancias Estupeficientes y Psicotrópicas (LOCTICSEP – hoy Ley Orgánica de Drogas), la parafiscalidad de Petróleos de Venezuela y del Banco Central de Venezuela, sector agrícola, espacios acuáticos e insulares, puertos, aeronáutica civil, casinos, salas de bingo y máquinas traganíqueles, aguas, bancos y otras instituciones financieras, seguros y reaseguros, turismo, servicio eléctrico. De esta forma, cada año somos testigos de alguna o algunas nuevas contribuciones parafiscales que se van creando en el ordenamiento jurídico venezolano, sin ningún tipo de limitación”. Atencio Valladares, Gilberto. “Exacciones parafiscales: parte general. Diálogo con Gabriel Ruan Santos”. En: Weffe H., Carlos E., y Atencio Valladares, Gilberto (coords.). *Liber Amicorum. Homenaje a la obra del profesor Gabriel Ruan Santos*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2018, pp. 379-380. Para un listado exhaustivo sobre las exacciones parafiscales existentes hasta el 2007, las modificadas después de 2008 y las creadas después de 2008, *vid.* Ruan Santos, Gabriel. “Sobre las contribuciones, exacciones o rentas parafiscales”. En: Revista de Derecho Tributario, N° 152, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2016, pp. 26-42.

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

justicia económica material, donde la capacidad contributiva designa la aptitud económica del sujeto para soportar, o ser destinatario de impuestos. Esta aptitud depende de dos elementos: uno, el volumen de recursos que el sujeto posee para satisfacer con ellos el gravamen; otro, la necesidad que de tales recursos tiene”⁴⁶.

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

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

Es así como la hipertrofia normativa en materia tributaria que se hace presente en el fenómeno de la parafiscalidad, bien sea que exista múltiple incidencia económica directa o indirecta sobre una misma base imponible, o que ilegítimamente se regule, en violación del principio de reserva legal, un tributo o cualquiera de sus elementos, acarreará la violación de los principios tributarios indicados, toda vez que el sistema de distribución de las cargas públicas pierde su balance, afectando la capacidad contributiva, pudiendo tener efectos confiscatorios⁴⁷ y, en cualquier caso, resultando en una violación del derecho de propiedad por comportar una merma en el patrimonio que impide el desarrollo libre de la voluntad de tomar cualquier decisión con trascendencia económica.

De este modo, suman más de cuarenta contribuciones parafiscales que gravan conjunta o separadamente, según sea el caso, a los distintos sujetos pasivos, haciéndose patente el riesgo de erosión patrimonial. Estas categorías tributarias, amén de tener un fin *dirigista*, en su cúmulo comportan la promoción

46 Pérez de Ayala, José Luis y González García, Eusebio. *Curso de Derecho tributario*, 4ª edición, Madrid, p. 172, citados en Tarsitano, Alberto. “El principio constitucional de capacidad contributiva”. En: García Belsunce, Horacio (coord.). *Estudios de Derecho constitucional tributario* (En homenaje al Prof. Dr. Juan Carlos Luqui), Depalma, Buenos Aires, 1994, p. 310.

47 Sobre el principio de no confiscación tributaria, resulta de consulta obligatoria: Atencio Valladares, Gilberto. *El principio de no confiscación en materia tributaria*, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Bogotá, 2016, 511 pp.

de conductas de desestímulo de la producción nacional dada la erosión patrimonial que implican.

Ante la hipertrófica gama de contribuciones parafiscales solapadas en distintas leyes, resulta claro que tales tributos no solo tienen meros fines *recaudatorios*, sino que, como producto del intervencionismo económico en Venezuela buscan, en lo particular, un fin *extrafiscal*, dirigiendo la organización política, social y económica del Estado, contrariando la noción misma de libertad. Así, el Estado venezolano hoy más que nunca intensifica su intervención, siendo esta palpable debido a la gran distancia que existe entre los *objetivos públicos* y los verdaderos efectos de las *políticas tributarias*. Lo cierto es que, como con tino lo señala Atencio Valladares, “[e]l 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”⁴⁸.

2. “Neolengua tributaria” y la Constitución semántica: un problema de técnica legislativa y de conceptualización en el Derecho⁴⁹

A nadie escapa la estrecha vinculación que existe entre el lenguaje y el Derecho⁵⁰. Esta relación ha sido (acomodaticamente) trastocada en los últimos tiempos, tanto por la legislación como por la jurisprudencia tributarias venezolanas, de las cuales sobran los ejemplos. Lo anterior ha desembocado en una verdadera “neolengua tributaria” al mejor estilo *orwelliano*. Recordando un poco la creación y desarrollo de la neolengua en la obra *1984*⁵¹; esta tenía como finalidad —a la par del fenómeno tributario— *manipular el pensamiento de la sociedad*, a través de la eliminación de voces o criterios de aplicación de estas (definiciones, acepciones), para con ello suprimir instituciones, propio de un Estado total.

En el caso tributario, la situación ha consistido en *manipular el pensamiento de los operadores jurídicos*, contribuyentes y responsables, alterando los

48 Atencio Valladares, Gilberto. *Tributación, regulación...* Op. cit., p. 211.

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

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

51 Vid. Orwell, George. *1984*, Mestas Ediciones, 4ª edición, Madrid, 2008.

nombres de las contribuciones parafiscales a través de *definiciones persuasivas*, por cuanto se recomienda un ideal modificando el significado descriptivo manteniendo el emotivo⁵², empleándose palabras como “cotizaciones”, “derechos”, “divisas”, etc., y, más recientemente, con particular y reiterado uso de la voz “aporte”, cuyo significado descriptivo es el de “ayuda”, teniendo un halo emotivo positivo por la denotación de *voluntario* que se da a lo que verdadera e indiscutiblemente es *obligatorio*, vaciándolo así de su real contenido pragmático, por un lado y, por el otro, desnaturalizando tal categoría parafiscal para sustraerla del sistema tributario y de los principios y reglas que lo integran. En fin, se han empleado –y se siguen empleando– voces abstrusas que no tienen cabida en el Derecho tributario: claras trampas semánticas con graves consecuencias, generando una manifiesta “incongruencia entre los tributos”⁵³ y, con ello, una “distopía parafiscal”⁵⁴.

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

“[U]na utopía indeseada donde la realidad transcurre en términos opuestos a los de una sociedad ideal. El término fue acuñado como antónimo de ‘utopía’ y se usa principalmente para hacer referencia a una sociedad ficticia, frecuentemente emplazada en el futuro cercano, donde las consecuencias de la manipulación y el adoctrinamiento masivo –generalmente a cargo de un Estado autoritario o totalitario– llevan al control absoluto; al condicionamiento o, incluso, al exterminio de sus miembros, bajo una fachada de benevolencia”⁵⁵.

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

Como se puede apreciar, el denunciado fenómeno de la “neolengua tributaria” se ve encontrado con la *técnica legislativa*. En efecto, esta consiste en ese conjunto de principios y reglas destinados a *sistematizar* la metodología que

52 Cf. Carrió, Genaro. *Notas sobre Derecho y Lenguaje*, Abeledo-Perrot, 5ª edición, Buenos Aires, 2006, p. 104.

53 Ruan Santos, Gabriel. *El impacto institucional...* Op. cit., p. 90.

54 Vid. Romero-Muci, Humberto. “Distopía parafiscal. Deconstruccionismo y la huida del Derecho Tributario”. En: Foro de parafiscalidad en el contexto actual en Venezuela, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 9 de marzo de 2012.

55 Voz “distopía” en <http://es.wikipedia.org/wiki/Distop%C3%ADa>, 16 de junio de 2018.

informa al proceso de creación de leyes. Tiene como objetivo principal la *claridad*, cualidad necesaria para garantizar la *seguridad jurídica* de la sociedad y que se establezca la *comunicación*, se logre la transmisión *cognoscible*⁵⁶ del mensaje del ente *emisor* al ente *receptor*. Solamente teniendo *claro* lo que se debe o no hacer, se podrá saber *a priori* qué se debe o no esperar como consecuencia de la realización en el *plano real* de una acción o conducta determinada, y con ello, lograr el *alcance axiológico* de la seguridad jurídica⁵⁷.

Dentro de las herramientas que normalmente se emplean en la técnica legislativa, tienen especial importancia una buena *sintaxis* y un enfoque *didáctico*⁵⁸, con los que se pretende alcanzar el objetivo esencial seguido; esto es, *lograr la comunicación claramente*, su fluidez, y que se reciba y entienda el *mensaje normativo*, lo que a su vez implica –y esto es especialmente importante en el caso que nos ocupa– el uso apropiado del lenguaje *común* y de las voces *técnicas*⁵⁹

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

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

58 Que junto con la reiteración de normas generales y la preferencia por las opciones técnicas que favorezcan la claridad, son lo que Leopoldo Calvo-Sotelo denomina “los aliados de la claridad”. Cf. Calvo-Sotelo, Leopoldo, “Borrador de la intervención de Leopoldo Calvo-Sotelo”. En: Seminario *La técnica normativa: una necesidad democrática*, pp. 5-6, inédito.

59 A lo que se refiere Javier Barraca Mairal, como “tecnificación del lenguaje jurídico”, poniendo de relieve la importancia del adecuado manejo y correcto entendimiento de los tecnicismos, en los términos siguientes: “[e]l lenguaje jurídico se compone, como es lógico, de términos, palabras o voces muy variadas. Habitual-

(tributo [impuesto, tasa, contribución parafiscal] vs. “aporte”), como instrumentos indispensables de la *expresión racional*. Teniendo leyes claras –cuestión que está muy lejos de lograrse en materia de parafiscalidad– se logra uno de los niveles de racionalidad legislativa: la *racionalidad lingüística*⁶⁰.

Lo anterior, debe abordarse a partir de la *conceptuación en el Derecho*, que consiste, como lo ha precisado la doctrina⁶¹, en la *caracterización dogmática* de las instituciones; esto es, el *desentrañamiento* de su naturaleza jurídica a través del análisis de los *aspectos fundacionales y rasgos comunes*, indistintamente de cómo han sido *calificadas* en un cuerpo normativo (nuevamente: contribución

mente, combina términos técnicos y términos del lenguaje común. Con gran frecuencia, recurre al empleo de términos ‘técnicos’ —tecnicismos— cuyo significado es preciso conocer”. Barraca Mairal, Javier, op. cit., p. 164.

- 60 En la racionalidad lingüística, denominación acuñada por Manuel Atienza: “[e]l edictor y el destinatario de las leyes se ven, respectivamente, como emisores y receptores de cierto tipo de informaciones que se organizan en un sistema (el sistema jurídico es visto esencialmente como un sistema de información). Por eso, el edictor no es tanto aquí (o no es solo) el edictor formal (por ejemplo, el parlamento) sino, sobre todo, el redactor del mensaje (el *draftman*). El sistema jurídico consistirá en una serie de enunciados lingüísticos organizados a partir de un código común al emisor y al receptor (un lenguaje) y de los canales que aseguran la transmisión de los mensajes (las leyes). El destinatario de la información puede no ser (o no ser básicamente) el destinatario formal de la norma. Dicho de otra forma, una ley puede no ser clara para quien tiene que cumplir los mandatos que la misma contiene (por ejemplo, los de una ley tributaria), sin que ello signifique que la misma sea defectuosa lingüísticamente (bastaría, por ejemplo, con que resultara clara para los asesores fiscales, inspectores de Hacienda, etc.). El fin de la actividad legislativa en R1 [racionalidad lingüística] es sencillamente la comunicación fluida de mensajes normativos”. (Corchetes nuestros). Atienza, Manuel. *Contribución a una teoría de la legislación*, Editorial Civitas, S. A., 1ª edición, Madrid, 1997, pp. 28-29.
- 61 Sobre la conceptuación en el Derecho, Humberto Romero-Muci explica lo siguiente: “Los juristas elaboran sus conceptos fundamentalmente a partir de las normas. Esto no significa que trabajen únicamente con material normativo; esto es, no se emplean siempre conceptos específicamente normativos. Sin embargo, los conceptos que el saber jurídico tiene como propios, como específicos, comparten la característica común de tratarse de una alusión a entes cualificados por normas. Se trata de conceptos relativos a hechos del mundo visto desde una perspectiva particular, la de aparecer como cualificables por las normas del derecho; esto es, ser satisfactorios de descripciones que figuran como contenido o condición de aplicación de las normas jurídicas. En ese propósito de regular conductas, el derecho actúa por abstracción. Los conceptos jurídicos son el resultado de un proceso en el que el entendimiento es capaz de captar los rasgos comunes de determinados hechos o acciones, para luego reducirlos a una representación y formular sobre ellos un juicio aplicable a todo el conjunto. Se obtiene así una descripción abstracta de un comportamiento o de un hecho. El paso siguiente es cualificar ese ente abstracto mediante normas reales o supuestas. ‘La categoría jurídica estará servida’. Por eso se predica el carácter abstracto y general de lo normativo. En esa virtud, el concepto jurídico está integrado por el conjunto de particularidades que el entendimiento recoge en una sola unidad, luego de separar aquello de lo que se puede prescindir sin alterar la propia esencia de lo notional. El concepto utiliza términos específicos para la designación de objetos. Al surgir el concepto el enunciado jurídico debe reflejar un aspecto de certeza, precisamente aquello cuyo conocimiento es necesario para implantar el orden a partir de la naturaleza misma de las cosas. Solo las características esenciales o definitorias del concepto constituyen la definición o el significado del mismo. De modo contrario, las características que no son esenciales; esto es, que son concomitantes al objeto, no son definitorias, no son significantes y por lo tanto no entran en la denotación del objeto o del concepto y no lo determinan”. (Resaltados, comillas y cursivas del autor). Romero-Muci, Humberto, “Deconstruccionismo y la Huida del Derecho Tributario: ‘El caso de las contribuciones previstas en las leyes orgánicas de Ciencia, Tecnología e Innovación y Contra el Tráfico Ilícito y el Consumo de Sustancias Estupefacientes y Psicotrópicas’”. En: Wefte H., Carlos E. (coord.). VIII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario. Tributación municipal y exacciones parafiscales, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2006, pp. 221-223.

parafiscal vs. “aporte”). De esta manera dejaremos de lado, pondremos al margen –en caso de inconsistencia– la *denominación* dada positivamente (“aporte”), y buscaremos la *esencia* que caracteriza a la figura bajo análisis (contribución parafiscal), antes que la mera *forma* impresa en el *nomen iuris*⁶².

A esta concepción, o *análisis de la materialidad de la norma*, también se le ha referido –con razón– como un *antídoto* dirigido a mitigar el vicio que representa el *uso desatinado* de las expresiones legales (*nomen iuris*) o *tecnicismos*, cuya trascendencia se hace ostensible en la afectación de la invocada seguridad o certeza jurídica⁶³, en lo general, y de la pretendida sustracción e inaplicación de las reglas y principios tributarios, en este caso en particular.

Es por lo anterior que podemos indicar que indistintamente del *nomen iuris* que del fenómeno parafiscal se haga, emplee o tome, donde quiera que se manifieste un *fenómeno de incidencia anormal* de recursos por parte del Estado, habrá que hacer, como apunta Barrera de Irímo citado por Hoyos, un juicio sobre dicho fenómeno desde una posición crítica de carácter teleológico, orgánico o instrumental del Estado⁶⁴, pues ello resultaría altamente revelador de la *intención dirigista* que perseguiría dicho Estado, en orden a la configuración fáctica de un modelo económico no contemplado en la Constitución, con todas las conculcaciones de derechos y garantías que ello implique.

Lo expuesto permite, en definitiva, apreciar lo que hace tiempo se viene gestando: una configuración política en beneficio de los gobernantes de turno, creando una apariencia de apego “de boca” a las reglas y principios constitucionales⁶⁵, en nuestro caso, en supuesto respeto de la legalidad y certeza tributarias, y

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

63 Cf. García Novoa, César, *El principio...* Op. cit., p. 155.

64 Cf. Hoyos Jiménez, Catalina, op. cit., p. 817.

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

demás principios de imposición, que al revisarse con apenas un poco más de determinimiento, se deja ver la manifiesta *Constitución semántica*⁶⁶ en la que vivimos, si se tiene en cuenta que una cosa es *tener* Constitución (concepción formal: un texto escrito), y otra –muy distinta– es *vivir* (*real* y no semánticamente) en Constitución (concepción material: separación de poderes y garantía de los derechos, límites efectivos al poder), como lo ha precisado la dogmática iusfilosófica⁶⁷.

3. Deslegalización y descodificación del Derecho tributario

3.1. La deslegalización actual del Derecho tributario venezolano

El fundamento *constitucional* en Venezuela del principio de legalidad (o reserva legal) de los tributos, se halla en los artículos 115, 133 y 317 de la Norma Fundamental, de acuerdo con los cuales:

Artículo 115 de la Constitución de la República de Venezuela: *Se garantiza el derecho de propiedad. Toda persona tiene derecho al uso, goce, disfrute y disposición de sus bienes. La propiedad estará sometida a las contribuciones, restricciones y obligaciones que establezca la ley con fines de utilidad pública o de interés social. [...].*

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

Artículo 317 de la Constitución de la República de Venezuela: *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 [...].*

66 Cf. Loewenstein, Karl. "Constituciones y Derecho Constitucional en Oriente y Occidente". En: Revista de Estudios Políticos Nº 164, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 1969, pp. 5-56.

67 Vid. Aguiló Regla, Josep. *Sobre Derecho y argumentación*, Leonard Muntaner Ed. Palma de Mallorca, 2008, pp. 119-140.

Por su parte, el Código Orgánico Tributario venezolano vigente –al igual que sus antecesores⁶⁸– desarrolla a nivel *legal* el principio de reserva legal tributaria en su artículo 3º, en los términos siguientes:

Artículo 3 del Código Orgánico Tributario de 2014: *Solo a las leyes corresponde regular con sujeción a las normas generales de este Código, las siguientes materias:// 1. Crear, modificar o suprimir tributos, definir el hecho imponible, fijar la alícuota del tributo, la base de su cálculo e indicar los sujetos pasivos del mismo.// 2. Otorgar exenciones y rebajas de impuesto.// 3. Autorizar al Poder Ejecutivo para conceder exoneraciones y otros beneficios o incentivos fiscales.// 4. Las demás materias que les sean remitidas por este Código. [...]// Parágrafo Segundo: En ningún caso se podrá delegar la definición y fijación de los elementos integradores del tributo así como las 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.*

Los citados artículos 115, 133 y 317 de la Constitución, así como el 3º del Código Orgánico Tributario, regulan en el sistema tributario venezolano el fundamental principio de reserva legal de los tributos, estableciéndose en el artículo 3º del Código una expresa prohibición *general* de delegación⁶⁹ –con la excepción que regula–, residiendo como regla general el *poder tributario* en el órgano

68 El Código Orgánico Tributario de 2001 (publicado en Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 37.305, 17 de octubre de 2001) en su artículo 3º; el Código de 1982 (publicado en Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 2.992 Extraordinario, 3 de agosto de 1982) en su artículo 4º; y sus reformas de 1992 (publicada en Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 4.466 Extraordinario, 11 de septiembre de 1992), y 1994 (publicada en Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 4.727 Extraordinario, 27 de mayo de 1994), en el mismo artículo.

69 Como bien explica Lobato Díaz, en relación al sistema tributario mexicano, la legalidad tributaria “[i]mplica que toda contribución o carga tributaria debe estar contenida en una ley en su sentido formal y material, esto es, que no solo el acto creador de la contribución deba tener su origen en el Poder Legislativo, sino que todos los elementos esenciales del gravamen y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria deben estar consignados de manera expresa en la Ley, de tal manera que no quede margen para que las autoridades determinen dichos elementos, sino que el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos”. Lobato Díaz, Juvenal. “Redefinición del principio de legalidad tributaria a la luz de los convenios para evitar la doble tributación”. En: Revista de Derecho Tributario, N° 154, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2017, p. 42. En similar sentido, Pueblita Fernández, para quien “[l]a legalidad tributaria está enfocada a cumplir con la obligación que tiene el legislador de establecer los elementos esenciales de las contribuciones; es decir, el objeto, sujeto, base, tasa o tarifa, lugar y época de pago en una ley emitida por el Congreso de la Unión”. Pueblita Fernández, Arturo. “Estado de Derecho y política tributaria”. En: *Confluencia XXI*. Revista de Pensamiento Político, N° 8, Comité Nacional Editorial y de Divulgación del Partido Revolucionario Institucional, México, D. F., 2010, p. 98.

legislativo y, con ello, convirtiéndose la reserva legal tributaria en un control político de la acción gubernamental⁷⁰. La importancia de este principio se evidencia en opiniones como la de Fraga Pittaluga, para quien el mismo representa “[l]a conquista más grande del Derecho tributario frente a cualquier intento del Estado de usar el poder exactor como instrumento de gobierno”⁷¹.

Por su parte, del lado opuesto al principio de reserva legal tributaria se ubica el fenómeno de la *deslegalización* tributaria o del Derecho tributario, que consiste, en palabras de Meier, en:

“[A]quel fenómeno generalizado de relajamiento del principio de legalidad tributaria, según el cual, por mandato del propio legislador o del legislador delegado o ‘colegislador’ (el Ejecutivo Nacional y sus Decretos-Leyes), los elementos esenciales del tributo son definidos por vía sublegal y en instrumentos reglamentarios, o lo que es lo mismo, se delega la definición y fijación de los elementos integradores del tributo, amparados por la reserva de ley e indisponibles incluso para el propio legislador, y cuyo relajamiento genera graves consecuencias, indeseables en un Estado que se define como democrático y social de Derecho y de Justicia”⁷².

Así, para Fraga Pittaluga “[l]a deslegalización constituye un fraude al principio de reserva legal tributaria, cometido por el propio custodio de esa garantía, quien actuando en contradicción flagrante con el texto constitucional abdica de regular sobre lo que la Constitución le ha confiado de manera exclusiva y excluyente”⁷³.

Desde hace algún tiempo Romero-Muci se ha venido pronunciado sobre este fenómeno, indicando que:

“La eventual **deslegalización** o degradación del rango de la ley por obra misma del legislador, significaría una infracción de la reserva misma que establece la Constitución. [...]// En efecto, en la teoría general del Reglamento, la Ley es la norma soberana, superior a cualquier otra y el Reglamento es una norma esencialmente subordinada en cuanto fruto de un poder –el administrativo– que, ante todo, es un poder subalterno. De allí la

70 Cf. Acosta, Eugenio Simón. “El principio de legalidad y la seguridad jurídica en el ámbito tributario”. En: Mares Ruiz, Carla (coord.). *Cuestiones actuales de Derecho Tributario*. I Jornada de Derecho Tributario, Palestra Editores, Lima, 2011, p. 36.

71 Fraga Pittaluga, Luis. *Principios constitucionales de la tributación*. Editorial Jurídica Venezolana, Colección Estudios Jurídicos, N° 95, Caracas, 2012, p. 41.

72 Meier García, Eduardo. “El concepto de tributo y sus categorías constitucionalizadas frente a la descodificación, la deslegalización y el auge de la parafiscalidad”. En: Weffe H. Carlos E. (coord.). En: *VIII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario. Tributación Municipal y Exacciones Parafiscales*. Fondo Editorial AVDT, Obras Colectivas, Caracas, 2006, pp. 288-289.

73 Fraga Pittaluga, Luis. *Principios constitucionales...* Op. cit., p. 59.

absoluta prioridad de la Ley, expresión de la voluntad de la comunidad, sobre el Reglamento, expresión de la voluntad subalterna de la Administración”⁷⁴.
(Resaltado y cursivas del autor)

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

Ahora bien, aun cuando el catálogo de deslegalizaciones puede ser tan amplio como *paratributos* hay, conviene, a título de ejemplo, resaltar solo algunos casos para no desvirtuar el fin último de la investigación, que no es otro que describir los fenómenos presentes en la parafiscalidad como instrumento de intervención política y económica.

Así, tenemos el caso del “aporte” establecido en la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación, objeto de no pocas denuncias⁷⁵. Respecto a la reformada Ley Orgánica de Ciencia y Tecnología e Innovación de 2005⁷⁶, en su artículo 34 parte *in fine* delegaba vía Reglamento⁷⁷ el establecimiento de los “[t]érminos, montos y condiciones en las cuales se determinará el aporte que establece este artículo”, produciéndose el fenómeno de la deslegalización; mientras que en su Reglamento LOCTI/2006, se *añadía* a la definición del hecho imponible de la contribución

74 Romero-Muci, Humberto. “La garantía de la reserva legal tributaria, deslegalización y exceso reglamentario: el caso de los reglamentos de la Ley de Pilotaje”. En: *Homenaje a la memoria de Ilse van der Velde*, FUNEDA, Caracas, 1998, pp. 47-48.

75 Sobre el “aporte” establecido en la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación, *vid.* Romero-Muci, Humberto. “Deconstruccionismo...” Op. cit.; Banegas Masiá, Arturo. “Contenido tributario de la Ley Orgánica de Ciencia Tecnología e Innovación”; Castillo Carvajal, Juan C. “Los aportes de la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación ¿Obligaciones legales no tributarias o tributos atípicos?”. En: Weffe H. Carlos E. (coord.). *VIII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario. Tributación Municipal y Exacciones Parafiscales*. Fondo Editorial AVDT, Obras Colectivas, Caracas, 2006; Romero-Muci, Humberto. “Aspectos tributarios en la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación”; Urso Cedefño, Giuseppe. “Particularidades en la conceptualización de las inversiones y aportes reconocidos en la Ley de Ciencia, Tecnología e Innovación”; López Montiel, Jonathan D. “Caracterización de los sujetos involucrados en la obligación de aporte e inversión prevista en la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación (LOCTI)”; Aguerrevere Yanes, Ricardo y Castillo Carvajal, Juan C. “Particularidades respecto del cumplimiento de la obligación de efectuar aportes e inversiones en ciencia y tecnología”; y Frías Mileo, María Celina. “Comentarios sobre el régimen sancionatorio contenido en la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación”. En: De Valera, Irene (coord.). *Comentarios sobre la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación (LOCTI)*, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Serie Eventos, N° 26, Caracas, 2008; Romero-Muci, Humberto. “Forma y oportunidad de cumplimiento de la obligación de aporte en la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación”. En: *Revista de Derecho Tributario*, N° 117, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2008; y D’Vivo Yusti, Karla. “Las exacciones parafiscales en la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación”. En: Weffe H., Carlos E., y Atencio Valladares, Gilberto (coords.). *Liber Amicorum. Homenaje a la obra del profesor Gabriel Ruan Santos*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2018.

76 Publicada en Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 38.204, 8 de agosto de 2005.

77 Publicado en Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 38.544, 17 de octubre de 2006.

parafiscal en comentarios las actividades *comerciales*⁷⁸. Por su parte, en el régimen vigente, el Reglamento de la LOCTI/2011⁷⁹ en su artículo 2.4 indica qué se debe entender por *ingreso bruto*, en tanto base imponible y, con ello, nuevamente viola la reserva legal por definir un elemento constitutivo del tributo.

Otros son los casos de la Ley Orgánica de Deporte, Actividad Física y Educación Física (LODAFEF)⁸⁰ y la Ley de Instituciones del Sector Bancario de 2014⁸¹,

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

79 Publicado en Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 39.795, 8 de noviembre de 2011.

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

81 Publicada en Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 6.154 Extraordinario, 19 de noviembre de 2014, establece en su artículo 46 que: “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”. Ahora bien, bajo la redacción de este artículo —que se mantuvo igual al de Ley de Instituciones del Sector Bancario de 2011—, no queda claro si el aporte se haría directamente a favor de los Consejos Comunales, razón por la cual con ocasión a la Ley de Instituciones del Sector Bancario anterior —y que se entiende aplicable para esta reforma—, en otro caso de clara deslegalización, mediante Resolución conjunta del Ministerio del Poder Popular para las Comunas y Protección Social y el Ministerio del Poder Popular para la Planificación y Finanzas (publicada en Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 39.724, 29 de julio de 2011), se ‘aclaró’ que el aporte será realizado a favor del Ministerio del Poder Popular para las Comunas y Protección Social, por órgano del Servicio Autónomo

en las cuales también se incurre en supuestos de deslegalización, por mencionar algunos de los ejemplos más patentes.

3.2. La descodificación actual del Derecho tributario venezolano

Antes de hablar del fenómeno de la *descodificación*, es necesario precisar –así sea brevemente– en qué consiste la *codificación*. Al respecto, la dogmática más autorizada indica que por codificación debe entenderse “[l]a racionalización del Derecho en aras de la seguridad jurídica, la claridad y la certeza”⁸². De esta forma, toda codificación tiene dos exigencias; esto es, las “[e]xigencias derivadas de la necesaria seguridad jurídica en cuanto a la vigencia de las normas y exigencias derivadas de la necesaria precisión terminológica en la redacción de las normas tributarias correspondientes”⁸³.

De esta forma, la codificación

“[s]uele preceder a una regulación de los conceptos tributarios fundamentales de los distintos impuestos; esto es, de aquellos conceptos que inexcusablemente han de repetirse en cada figura tributaria concreta (hecho imponible, sujeto pasivo, base imponible, liquidación, tipo impositivo y cuota, fundamentalmente), por ello se dice que la codificación en cuestión opera en el área de los principios”⁸⁴.

Fondo Nacional de los Consejos Comunes (SAFONACC), como ente encargado de administrar los recursos. La Resolución regula a su vez lo relativo a las formas de cumplimiento. Mediante Resolución de la Superintendencia de Instituciones del Sector Bancario (4 de mayo de 2016), se dispuso que el aporte social se registrará como un gasto pagado por anticipado, amortizado a razón de 1/6 mensual.

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

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

84 González García, Eusebio. “Los principios ...”. Op. cit., p. 1647.

Conviene resaltar que el fin último que la codificación pretende “[e]s la aplicación de las leyes según criterios uniformes”⁸⁵ tanto por el legislador en su función creadora de normas, cuanto por el juez en la aplicación de las mismas⁸⁶.

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

“[E]l proceso de erosión de las normas tributarias codificadoras a través (sic) continuo y progresivo vaciado, con la negativa incidencia que ello tiene en el principio de certeza. [...]// Son muchas las causas que han llevado a este proceso decodificador, que viene a erosionar la unidad legislativa lograda con los códigos tributarios. Principalmente, la inflación de normas, fruto de lo que se ha llamado *legislación propaganda*. [...]// Así, el fenómeno de la proliferación legislativa es una de las causas de incertidumbre jurídica en nuestros días”⁸⁷. (Cursivas del autor)

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

Tenemos nuevamente el caso de la LOCTI/2014, en cuyo artículo 6° del Reglamento⁸⁸, en concordancia con su Disposición Transitoria Única⁸⁹, en lo que

85 Ibid., p. 1648.

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

87 García Novoa, César. “La codificación del Derecho...”. Op. cit., pp. 34-35.

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

89 Disposición Transitoria Única del Reglamento LOCTI/2011: “Los ingresos brutos que se obtengan durante el ejercicio económico siguiente a la entrada en vigencia de la Ley de Reforma de la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación, publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 39.575 de fecha 16 de diciembre de 2010 [ingresos brutos obtenidos durante 2011], serán la base de cálculo para el pago de los aportes y correspondiente declaración a realizarse durante el segundo trimestre posterior al cierre del ejercicio económico en el cual se generen los ingresos brutos [declaración

atiene a su *vigencia*, incurre en un patente caso de descodificación⁹⁰, cuestión que bajo el imperio del Código Orgánico Tributario de 2001 también ocurría en *materia sancionatoria*, supuesto que ahora, de manera bastante cuestionable, “no tiene lugar” por razón de la expresa posibilidad dada por mandato del artículo 81⁹¹ del Código de 2014, para que las leyes especiales tributarias (e.g. la LOCTI) establezcan ilícitos y sanciones “adicionales” a las del propio Código, en peligrosa erosión de la reserva legal punitiva.

Por su parte, la Ley Orgánica de Drogas (LOD)⁹² regula, a su vez, dos tributos destinados al financiamiento de planes, proyectos y programas de prevención integral del consumo y tráfico ilícito de drogas que deben ser pagados al Fondo Nacional Antidrogas (FONA). La LOD derogó la Ley Orgánica Contra el Tráfico Ilícito y el Consumo de Sustancias Estupefacientes y Psicotrópicas⁹³

segundo trimestre 2012, esto es, los ingresos brutos obtenidos durante 2011, serán, de acuerdo a esta norma, la base de cálculo del mismo ejercicio 2011] que constituyen la base de cálculo para el cumplimiento de la obligación prevista en el Título III de la Ley”. (Corchetes nuestros)

90 Así, se distinguen dos momentos relevantes en la determinación y pago del tributo: (i) el “período gravable” y de base de cálculo, lo cual se evidencia de la referencia hecha en el artículo 26 de la LOCTI a los ingresos brutos obtenidos en el período anterior al del pago; y (ii) el “período de cumplimiento” o de pago del tributo. En este sentido, los artículos 23, 25, 26 y 27 de la LOCTI (que establecen la obligación tributaria, forma de extinción y alícuota) son normas sustantivamente tributarias, con lo cual se rigen por el artículo 8° del Código Orgánico Tributario. Y al tratarse de un tributo que se liquida por períodos (anualmente, según el artículo 26), él solamente puede regir “desde el primer día del período respectivo del contribuyente que se inicie a partir de la fecha de entrada en vigencia de la ley, conforme al encabezamiento de este artículo”, es decir, desde el 1° de enero de 2015.

91 Artículo 81 del Código Orgánico Tributario de 2014: *Constituye ilícito tributario toda acción u omisión violatoria de las normas tributarias.// Los ilícitos tributarios se clasifican en:// 1. Formales.// 2. Materiales.// 3. Penales.// Las leyes especiales tributarias podrán establecer ilícitos y sanciones adicionales a los establecidos en este Código.*

92 Publicada en Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 39.510, 15 de septiembre de 2010.

93 Sobre el “aporte” establecido en la derogada LOCTICSEP (hoy Ley Orgánica de Drogas-LOD), *vid.* Romero-Muci, Humberto. “Deconstruccionismo...”. *Op. cit.*; Carmona Borjas, Juan Cristóbal. “Aportes previstos en la Ley Orgánica Contra el Tráfico Ilícito y el Consumo de Sustancias Estupefacientes y Psicotrópicas. Cabida en el ordenamiento jurídico venezolano, naturaleza jurídica y términos de su consagración”; Halvorssen Villegas, Andrés L. “La base imponible previstos en la Ley Orgánica Contra el Tráfico Ilícito y el Consumo de Sustancias Estupefacientes y Psicotrópicas: análisis sobre la suficiencia de su fijación”. En: Weffe H. Carlos E. (coord.). VIII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario. Tributación Municipal y Exacciones Parafiscales. Fondo Editorial AVDT, Obras Colectivas, Caracas, 2006; Halvorssen Villegas, Andrés L. “Las exacciones parafiscales previstas en la legislación sobre drogas, en la obra de Gabriel Ruan Santos”. En: Weffe H., Carlos E., y Atencio Valladares, Gilberto (coords.). *Liber Amicorum. Homenaje a la obra del profesor Gabriel Ruan Santos*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2018; y Cano González, María Carolina y García Pacheco, Ingrid, “Los casos del aporte obligatorio creado por la Ley del Régimen Prestacional para la Vivienda y Hábitat y de la contribución especial prevista en la Ley Orgánica de Drogas”. En: Weffe H., Carlos E., y Atencio Valladares, Gilberto (coords.). *Liber Amicorum. Homenaje a la obra del profesor Gabriel Ruan Santos*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2018.

(LOCTICSEP)⁹⁴, y su Reglamento Parcial⁹⁵. En esta ley, los problemas de descodificación tienen lugar en materia de *procedimientos*⁹⁶.

Respecto a la Ley Orgánica de Deporte, Actividad Física y Educación Física⁹⁷, acusa un problema de descodificación, específicamente en relación a su entrada en vigencia⁹⁸.

Finalmente, respecto a Ley del Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat⁹⁹ mucho se ha denunciado en la dogmática acerca del “aporte” al Sistema

94 Publicada en Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 38.337, 16 de diciembre de 2005.

95 Publicado en Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 35.986, 21 de junio de 1996.

96 Respecto a los procedimientos de verificación y fiscalización que deben seguirse, los mismos son los previstos en el Código Orgánico Tributario, que contiene un régimen general procedimental en materia tributaria; no obstante, los artículos 3° y 4° de la Providencia N° 007-2011 de 19 de mayo 2011 (Publicada en la Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 39.682, 26 de mayo de 2011) que “Fija las normas para la recaudación, verificación y fiscalización”, establecen una mixtura, pues por una parte delimita que todos los actos que impongan sanciones y determinen tributos serán tramitados y notificados conforme al Código Orgánico Tributario y, a renglón seguido, establece que el ejercicio de las facultades de verificación y fiscalización las ejecutarán los funcionarios conforme con las formalidades “internas” del Fondo Nacional Antidrogas y el Código Orgánico Tributario. Por lo que respecta a los recursos administrativos y procedimientos judiciales, rigen las normas del Código Orgánico Tributario. Este régimen mixto, amén de inconstitucional por ser la materia procedimental de estricta reserva legal, comporta una eventual violación al debido proceso pues los obligados al pago son contribuyentes y le asisten los derechos y deberes propios de su estatuto.

97 Sobre el “aporte” establecido en la LODAFEFE, *vid.* Atencio Valladares, Gilberto. “Implicaciones tributarias de la Ley Orgánica de Deporte, Actividad Física y Educación Física y su nuevo Reglamento”. En: *Temas de Actualidad Tributaria en Venezuela*. Homenaje al Dr. Harold Zavaia, Los Ángeles, Maracaibo, 2012.

98 La disposición transitoria octava de la LODAFEFE establece lo siguiente: “El artículo 68 de esta Ley adquiere vigencia desde el momento de la publicación del presente cuerpo legal en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela. Durante su primer año de vigencia, los sujetos contribuyentes realizarán el aporte correspondiente en proporción a los meses de vigencia de la ley, considerando en cada caso el inicio y fin de sus respectivos ejercicios fiscales”; sin duda, esta disposición contraría abiertamente lo establecido en el Código Orgánico Tributario, en franca violación del principio de irretroactividad en materia tributaria, pues pretende gravar a las empresas que perciban una ganancia neta contable superior a 20.000 U.T., en proporción de los meses que restaban del ejercicio económico que estaba en curso, cuando el artículo 8° del Código Orgánico Tributario establece que: “Las leyes tributarias fijarán su lapso de entrada en vigencia. Si no lo establecieran, se aplicarán una vez vencidos los sesenta (60) días continuos siguientes a su publicación en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela.// Las normas de procedimientos tributarios se aplicarán desde la entrada en vigencia de la ley, aun en los procesos que se hubieren iniciado bajo el imperio de leyes anteriores.// Ninguna norma en materia tributaria tendrá efecto retroactivo, excepto cuando suprima o establezca sanciones que favorezcan al infractor.// Cuando se trate de tributos que se determinen o liquiden por periodos, las normas referentes a la existencia o a la cuantía de la obligación tributaria registrarán desde el primer día del período respectivo del contribuyente que se inicie a partir de la fecha de entrada en vigencia de la ley, conforme al encabezamiento de este artículo”.

99 Haremos referencia, principalmente, al intento de descodificación más grave, por medio de la Sentencia N° 1771 del 28 de noviembre de 2011, de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, que negó el carácter parafiscal del aporte y declaró, sin más, su imprescriptibilidad. Otros manifiestos atendidos de descodificación —y de deslegalización— jurisprudencial, en materia tributaria, en los cuales además se han, pura y simplemente, modificado leyes bajo supuestas “interpretaciones” de las mismas, socavando las bases mismas de la Constitución por la violación del elemental principio de separación de poderes, pueden consultarse en Blanco-Urbe, Alberto. “No existe una tal ‘interpretación correctiva’ a cargo de los jueces. Artículo 263 del COT”. En: Revista de Derecho Tributario, N° 137, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2013; y Abache Carvajal, Serviliano. *Sobre falacias, justicia constitucional y Derecho tributario. Del gobierno de las leyes al gobierno de los hombres: más allá de ‘la pesadilla y el noble sueño’*. Editorial Álvaro y Nora, Caracas, 2015.

Nacional de Vivienda y Hábitat¹⁰⁰; sin embargo, no nos corresponde presentar un análisis sobre la naturaleza jurídica del “aporte” al Fondo de Ahorro Obligatorio para la Vivienda (FAOV), toda vez que más allá de lo que pudo haberse decidido en la sentencia N° 1771 del 28 de noviembre de 2011, emanada de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia¹⁰¹, el mismo constituye natural y teleológicamente y, ahora *de facto*, una contribución parafiscal.

100 Al respecto, *vid.* Sol Gil, Jesús. “Naturaleza Jurídica de los Aportes al Sistema Nacional de Vivienda y Hábitat”. En: Weffe H. Carlos (coord.). VIII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario. Tributación Municipal y Exacciones Parafiscales. Fondo Editorial AVDT, Obras Colectivas, Caracas, 2006; Carmona Borjas, Juan Cristóbal y D’Vivo Yusti, Karla. “Consideraciones jurídicas sobre los aportes correspondientes al régimen Prestacional de vivienda y hábitat”. En: Revista de Derecho Tributario, N° 120, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2008; Andrade Rodríguez, Betty y De Paz Garmendia, Natalia. “Naturaleza jurídica y base de cálculo de las contribuciones establecidas en la Ley de Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat”. En: Dupouy, Elvira y De Valera, Irene (coord.). En: *Temas de Actualidad Tributaria, Homenaje a Jaime Parra Pérez*, Academia de Ciencias Políticas y Sociales-Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Serie Eventos, N° 27, Caracas, 2009; Fraga Pittaluga, Luis. “La imprescriptibilidad de los aportes al FAOV y el levantamiento de la cosa juzgada”. En: *Temas de Actualidad Tributaria en Venezuela. Homenaje al Dr. Harold Zavala*, Los Ángeles, Maracaibo, 2012; Lagrange, Enrique y Ruan Santos, Gabriel. “Declaración de la Academia de Ciencia Políticas y Sociales frente a la sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia de fecha 28 de noviembre de 2011, que niega el carácter de contribuciones parafiscales a los aportes debidos al Fondo de Ahorro Obligatorio de Vivienda y los consideró prescriptibles”. En: Revista de Derecho Tributario, N° 133, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2012; Carmona Borjas, Juan Cristóbal y D’Vivo Yusti, Karla. “Naturaleza jurídica de los aportes al Fondo de Ahorro Obligatorio para la vivienda, en el marco de las sentencias números 1771 y 120 de fechas 28 de noviembre de 2011 y 22 de febrero de 2012, emanadas de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia”. En: Revista de Derecho Tributario, N° 135, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2012; y Cano González, María Carolina y García Pacheco, Ingrid, op. cit.

101 En dicho fallo, la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia desconoció el carácter tributario del aporte al FAOV, teniendo como consecuencia inmediata la inaplicación de las normas (reglas y principios) del sistema tributario (Constitución, Código Orgánico Tributario, etc.), a dicho aporte, entre ellas, las correspondientes al régimen de prescripción de la obligación tributaria, de conformidad con los artículos 55 y 56 del Código. Aunado a lo anterior, amén de extraer del ámbito de aplicación del Derecho tributario el aporte al FAOV, no conforme con dejar sin aplicación los mencionados artículos 55 y 56 del Código, la sentencia declaró que la obligación de efectuar el mencionado aporte es “imprescriptible”; esto es, no solo carece de prescripción tributaria al haberse desnaturalizado dicha obligación, sino que tampoco prescribirá de acuerdo con cualquier otra norma del ordenamiento jurídico de conformidad con lo decidido por la Sala Constitucional. Para llegar a esta conclusión, la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia incurrió en varias falacias argumentativas, entre otras, en la falacia de la negación de las consecuencias adversas, de acuerdo con la cual se señalan las consecuencias o resultados negativos que se siguen de una afirmación o posición, como una razón para rechazar su verdad o justificación. En efecto, en este caso la Sala Constitucional señala la prescripción tributaria de la obligación de realizar el aporte (la consecuencia adversa o negativa) que se sigue de la naturaleza tributaria de la misma, como razón para desnaturalizar o cambiar la naturaleza de dicho aporte y, con ello, se siguió la línea argumentativa siguiente: (i) si el aporte no es una contribución parafiscal, luego no es un tributo; (ii) si no es un tributo, luego no aplican las normas tributarias de la Constitución y el Código Orgánico Tributario; (iii) si no aplica el Código Orgánico Tributario, luego no aplica el régimen de prescripción de la obligación tributaria. Como justificación de su pseudoargumentación, la Sala Constitucional “interpretó” los principios de progresividad e irrenunciabilidad de los derechos de los trabajadores, el principio de interpretación más favorable al mismo y la noción del “Estado Social de Derecho y de Justicia” consagrado en el artículo 2° de la Carta Magna, que a su decir coloca como interés superior al trabajador y, con ello, deduce el carácter imprescriptible del deber de los patronos de aportar al FAOV. De este modo, la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia desconoció a todas luces la evidente naturaleza tributaria del aporte en cuestión, habida cuenta que el mismo es: (i) una prestación patrimonial obligatoria, (ii) establecida por Ley, (iii) exigida por el poder de imperio y (iv) destinada al cumplimiento de los fines del Estado. Lo anterior es de clara importancia, debido a que al calificar como tributos, los aportes deben forzosamente estar sometidos

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

Obviamente, en los casos relativos a este “aporte”, la violación jurisprudencial de los derechos del contribuyente será constante, sistemática y de graves proporciones, toda vez que la decisión de la Sala Constitucional fijó sus efectos en el tiempo indicando que el criterio establecido en ella debe aplicarse a todas aquellas sentencias *ya dictadas y firmes* (quebrantamiento de la cosa juzgada)¹⁰² que versen sobre la misma materia. Lo anterior representa una preclara violación a los principios de seguridad jurídica y confianza legítima del justiciado, pues habiendo cosa juzgada y, en consecuencia, el establecimiento/reconocimiento de una situación jurídica subjetiva que hizo nacer derechos y obligaciones para las partes del litigio de manera definitiva, *v. g.* los recursos contencioso tributarios decididos con lugar, no es posible obviar dichas situaciones jurídicas ya concretadas y consumadas, por lo que pretender retrotraer los efectos de la sentencia resulta violatorio de los derechos constitucionales más fundamentales de los contribuyentes, aunado al deber de todos los tribunales de la República y demás Salas del Tribunal Supremo de Justicia de dictar sus fallos conforme al contenido de la jurisprudencia en cuestión. ¡Vaya descodificación!¹⁰³

dos a los principios y reglas que conforman el ordenamiento jurídico-tributario venezolano, con todas sus consecuencias, entre ellas, la prescripción de la obligación tributaria. Igualmente, al no considerarse que el aporte tiene carácter tributario, entonces el mismo no está limitado en su base de cálculo (base imponible) al salario normal, de conformidad con el artículo 107 de la Ley Orgánica del Trabajo, las Trabajadoras y los Trabajadores-LOTTT (antes artículo 133, parágrafo cuarto de la otrora Ley Orgánica del Trabajo) sino que se determinará sobre la base del salario integral.

102 Sobre las implicaciones de la cosa juzgada con ocasión a esta sentencia, *vid.* Fraga Pittaluga, Luis. “La imprescriptibilidad...”. *Op. cit., in totum.*

103 Como muestra de otro atentado al Estado de Derecho, los efectos de la descodificación señalada se concretan una vez más en la esfera patrimonial de un contribuyente, en esta oportunidad por razón de la Sentencia N° 00058, de 29 de enero de 2013, emanada de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia (<http://www.tsj.gov.ve/decisiones/spa/Enero/00058-30113-2013-2011-0709.html>, 25 de junio de 2018), en la que apoyada en el criterio “vinculante” de la sentencia de la Sala Constitucional que ya hemos comentado, sobre la base de no considerar el aporte al FAOV de carácter tributario, determinó que la jurisdicción para conocer del caso no es la contencioso-tributaria sino la contencioso-administrativa ordinaria y, en tal virtud, anuló la sentencia del Tribunal *a quo*, y de Perogrullo, al anular la sentencia declaró improcedente la apelación del BANAVIH. No obstante, aun cuando la Sala Político-Administrativa es competente por la materia para conocer de la causa —ahora no tributaria— convalida las actuaciones hechas en la instancia pasando a decidir sobre el fondo de una *litis* ya trabada con base en argumentos propios del Derecho tributario, como son: (i) la violación del derecho a la defensa y al debido proceso del contribuyente por parte del BANAVIH al dictar la Resolución en ausencia o incumplimiento del procedimiento de fiscali-

IV. A modo de conclusión

Luego de analizadas las nociones de sistema y régimen tributario, evidenciando la realidad actual del ordenamiento tributario venezolano, así como la noción de tributación parafiscal y los fenómenos de hipertrofia normativa, “neolengua tributaria” y deslegalización y descodificación del Derecho tributario que actualmente tienen lugar en Venezuela, se hace evidente lo preocupante que es una desmedida proliferación de exacciones parafiscales, por sí sola cuestionable, tendencia tanto más indeseable cuando este fenómeno además se materializa al margen del principio de reserva legal de los tributos, erosionando así los estándares constitucionales encaminados a *limitar* el poder tributario y, con ello, a *resguardar* los derechos fundamentales de los contribuyentes.

Luce entonces incuestionable concluir de todo lo expuesto, que a mayor número de exacciones —y a *fortiori*, en un *régimen* fiscal—, la libertad individual se ve amenazada, pues el cercenamiento progresivo y sistemático de la propiedad va impidiendo que los particulares tomen *libremente* sus decisiones y, en consecuencia, *actúen de forma libre*. Sin duda, el irracional cúmulo de tributos parafiscales inconexos y descoordinados, cuyos elementos constitutivos se positivizan al margen del principio constitucional *nullum tributum sine lege*, así como la erosión patrimonial causada por ello y por los demás fenómenos y patologías denunciadas, ponen en entredicho las libertades más elementales consagradas en la Constitución, así como el concepto mismo de Estado de Derecho, por el abierto desconocimiento de los elementos que integran esta categoría (gobierno limitado, separación de poderes, pesos y contrapesos, respeto de derechos fundamentales, etc.) que supone esta tendencia actual de la *tributación parafiscal*.

zación y determinación tributaria; y (ii) el falso supuesto de Derecho respecto a la errada base de cálculo de las contribuciones patronales al FAOV. Ahora bien, resulta menos que razonable, que la Sala Político-Administrativa pase a decidir cuestiones de fondo tributarias, litigadas sobre esas reglas, con base en las reglas y principios que nada tienen que ver con el objeto de la *litis*; obviamente, el resultado no es otro que una sentencia ajena al Derecho que en buena lid se reclamó. Lo anterior, fue justificado por la Sala bajo el amparo del falaz argumento de “[e]jercer una justicia expedita y garantizar la tutela judicial efectiva prevista en el artículo 26 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela —lo que supone darle al caso una solución efectiva e inmediata— en observancia de los principios de celeridad, economía y eficacia procesal orientados como están a evitar dilaciones innecesarias y reposiciones inútiles”, olvidando, nada más y nada menos, que los fundamentos de la tutela judicial efectiva descansan sobre la noción de un litigio regido por el principio de igualdad de las partes, el cual fue plenamente socavado al enjuiciar la pretensión que el contribuyente elevó con fundamento en argumentos tributarios —no administrativos—, a la postre violando su derecho a la defensa al no permitirle replantear su pretensión bajo las sobrevenidas y nuevas “reglas”. Sobre esta sentencia, nuestros comentarios más recientes en: Abache Carvajal, Serviliano. “Justicia constitucional, sistema fiscal y activismo judicial. Comentarios críticos a la jurisprudencia FAOV/BANA-VIH”. En: Libro homenaje al Prof. Eugenio Hernández-Bretón, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Caracas, 2018, en imprenta.

Bibliografía

- Abache Carvajal, Serviliano. (2018). "Justicia constitucional, sistema fiscal y activismo judicial. Comentarios críticos a la jurisprudencia FAOV/BANAVIH". En: *Libro homenaje al Prof. Eugenio Hernández-Bretón*. Caracas: Academia de Ciencias Políticas y Sociales.
- _____. (2015). *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"*. Caracas: Editorial Álvaro y Nora.
- _____. (2013). "Liberalismo y tributación. Especial atención al principio de reserva legal de los tributos". En: *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario*, N° 69, Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario.
- _____. (2013). "Neolengua tributaria' y la Constitución semántica". En: *Ámbito Jurídico*, Año XIV, N° 174, marzo. Caracas: Legislación Económica C. A.
- _____. (2010). "El Derecho como lenguaje (o el lenguaje del Derecho)". En: *Ámbito Jurídico*, Año XI, N° 144, junio. Caracas: Legislación Económica C. A.
- _____. (2009). "De la teoría a la práctica: análisis del 'procedimiento de determinación oficiosa' regulado en la Ordenanza General de Procedimientos Tributarios del Municipio Simón Bolívar del Estado Anzoátegui (e indirecto del Código Orgánico Tributario)". En: *Revista de Derecho Tributario*, N° 122. Caracas: Asociación Venezolana de Derecho Tributario.
- Acosta, Eugenio Simón. (2011). "El principio de legalidad y la seguridad jurídica en el ámbito tributario". En: Mares Ruiz, Carla (coord.). *Cuestiones actuales de Derecho Tributario. I Jornada de Derecho Tributario*. Lima: Palestra Editores.
- Aguerrevere Yanes, Ricardo y Castillo Carvajal, Juan C. (2008). "Particularidades respecto del cumplimiento de la obligación de efectuar aportes e inversiones en ciencia y tecnología". En: de Valera, Irene (coord.). *Comentarios sobre la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación (LOCTI)*. Caracas: Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Serie Eventos, N° 26.
- Aguiló Regla, Josep. (2008). *Sobre Derecho y argumentación*. Palma de Mallorca, Leonard Muntaner Ed.
- Aliaga Agulló, Eva. (2011). "La capacidad económica como derecho del ciudadano: su fundamento en nuestro marco constitucional". En: Plazas Vega, Mauricio A. (coord.). *Del Derecho de la Hacienda pública al Derecho tributario. Estudios en honor a Andrea Amatucci*, Vol. III. Bogotá: Editorial Temis.
- Alvarado Andrade, Jesús María. (inédito). *Introducción a la idea y al concepto de Constitución. (Desde la Antigüedad hasta el constitucionalismo moderno)*.
- Andrade Rodríguez, Betty y de Paz Garmendia, Natalia. (2009). "Naturaleza jurídica y base de cálculo de las contribuciones establecidas en la Ley de Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat". En: Dupouy, Elvira y de Valera, Irene (coord.). *Temas de Actualidad Tributaria. Homenaje a Jaime Parra Pérez*. Caracas: Academia de Ciencias Políticas y Sociales-Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Serie Eventos, N° 27.
- Atencio Valladares, Gilberto. (2018). "Exacciones parafiscales: parte general. Diálogo con Gabriel Ruan Santos". En: Weffe H., Carlos E., y Atencio Valladares, Gilberto (coords.). *Liber*

Amicorum. Homenaje a la obra del profesor Gabriel Ruan Santos. Caracas: Asociación Venezolana de Derecho Tributario.

_____. (2016). *El principio de no confiscación en materia tributaria*, Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario.

_____. (2015). "Tributación, regulación y principio de no confiscación". En: Castillo Carvajal, Juan C. (coordinador general), *Tributación y regulación. Memorias de las XIV Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*. Caracas: Asociación Venezolana de Derecho Tributario.

_____. (2012). "Implicaciones tributarias de la Ley Orgánica de Deporte, Actividad Física y Educación Física y su nuevo Reglamento". En: *Temas de Actualidad Tributaria en Venezuela. Homenaje al Dr. Harold Zavala*. Maracaibo: Los Ángeles.

_____. (2011). "La armonización de la parafiscalidad en el sistema tributario venezolano". En: Castillo Carvajal, Juan C. (coord.). *Memorias de las X Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*, tomo II. Caracas: Asociación Venezolana de Derecho Tributario.

Atienza, Manuel. (1997). *Contribución a una teoría de la legislación*. Madrid: Editorial Civitas S. A., 1ª edición.

Banegas Masiá, Arturo. (2006). "Contenido tributario de la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación". En: Weffe H. Carlos E. (coord.). *VIII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario. Tributación Municipal y Exacciones Parafiscales*. Caracas: Fondo Editorial AVDT, Obras Colectivas.

Barraca Mairal, Javier. (2005). *Pensar el Derecho. Curso de filosofía jurídica*. Madrid: Ediciones Palabra.

Blanco-Urbe, Alberto. (2013). "No existe una tal 'interpretación correctiva' a cargo de los jueces. Artículo 263 del COT". En: *Revista de Derecho Tributario*, N° 137. Caracas: Asociación Venezolana de Derecho Tributario.

Calvo-Sotelo, Leopoldo. (inédito). "Borrador de la intervención de Leopoldo Calvo-Sotelo". En: seminario *La técnica normativa: una necesidad democrática*.

Cano González, María Carolina y García Pacheco, Ingrid. (2018). "Los casos del aporte obligatorio creado por la Ley del Régimen Prestacional para la Vivienda y Hábitat y de la contribución especial prevista en la Ley Orgánica de Drogas". En: Weffe H., Carlos E., y Atencio Valladares, Gilberto (coords.). *Liber Amicorum. Homenaje a la obra del profesor Gabriel Ruan Santos*. Caracas: Asociación Venezolana de Derecho Tributario.

Carmona Borjas, Juan Cristóbal. (2006). "Aportes previstos en la Ley Orgánica Contra el Tráfico Ilícito y el Consumo de Sustancias Estupefacientes y Psicotrópicas. Cabida en el ordenamiento jurídico venezolano, naturaleza jurídica y términos de su consagración". En: Weffe H. Carlos E. (coord.). *VIII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario. Tributación Municipal y Exacciones Parafiscales*. Caracas: Fondo Editorial AVDT, Obras Colectivas.

Carmona Borjas, Juan Cristóbal y D'Vivo Yusti, Karla. (2012). "Naturaleza jurídica de los aportes al Fondo de Ahorro Obligatorio para la Vivienda, en el marco de las sentencias números 1771 y 120 de fechas 28 de noviembre de 2011 y 22 de febrero de 2012, emanadas de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia". En: *Revista de Derecho Tributario*, N° 135. Caracas: Asociación Venezolana de Derecho Tributario.

- _____. (2008). "Consideraciones jurídicas sobre los aportes correspondientes al régimen prestacional de vivienda y hábitat". En: *Revista de Derecho Tributario*, Nº 120. Caracas: Asociación Venezolana de Derecho Tributario.
- Carrió, Genaro. (2006). *Notas sobre Derecho y Lenguaje*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 5ª edición.
- Casado Hidalgo, Luis R. (1978). *Temas de hacienda pública*. Caracas: Ediciones de la Contraloría.
- Castillo Carvajal, Juan C. (2006). "Los aportes de la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación. ¿Obligaciones legales no tributarias o tributos atípicos?". En: Weffe H. Carlos E. (coord.). *VIII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario. Tributación Municipal y Exacciones Parafiscales*. Caracas: Fondo Editorial AVDT, Obras Colectivas.
- De la Garza, Sergio F. (1986). *Derecho financiero mexicano*. México: Porrúa.
- Díaz, Elías. (1992). *Sociología y filosofía del Derecho*. Madrid: Taurus Humanidades, 2ª edición.
- Duverger, Maurice. (1980). *Hacienda pública*. Barcelona: Bosch, 2ª edición.
- D'Vivo Yusti, Karla. (2018). "Las exacciones parafiscales en la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación". En: Weffe H., Carlos E. y Atencio Valladares, Gilberto (coords.). *Liber Amicorum. Homenaje a la obra del profesor Gabriel Ruan Santos*. Caracas: Asociación Venezolana de Derecho Tributario.
- Ferreiro Lapatza, José Juan. (1998). *Ensayos sobre metodología y técnica jurídica en el derecho financiero y tributario*. Barcelona: Marcial Pons.
- _____. (1996). *Curso de Derecho financiero español*. Madrid: Marcial Pons, 18ª edición.
- _____. (1996). "El estatuto del contribuyente". En: *Revista Tributaria*, tomo XXIII, Nº 131, marzo-abril. Montevideo: Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios.
- Fraga Pittaluga, Luis. (2012). *Principios constitucionales de la tributación*. Caracas: Editorial Jurídica Venezolana, Colección Estudios Jurídicos, Nº 95.
- _____. (2012). "La imprescriptibilidad de los aportes al FAOV y el levantamiento de la cosa juzgada". En: *Temas de Actualidad Tributaria en Venezuela. Homenaje al Dr. Harold Zavala*. Maracaibo: Los Ángeles.
- Frías Mileo, María Celina. (2008). "Comentarios sobre el régimen sancionatorio contenido en la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación". En: De Valera, Irene (coord.). *Comentarios sobre la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación (LOCTI)*. Caracas: Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Serie Eventos, Nº 26.
- Galiana Saura, Ángeles. (1999). "La actividad legislativa en el Estado Social de Derecho". En: *Cuadernos Electrónicos de Filosofía del Derecho*, Nº 2, ISSN 1138-9877. Recuperado de <http://www.uv.es/CEFD/2/galiana.html>
- García Novoa, César. (2012). "La codificación del Derecho tributario en Latinoamérica. 30 años de codificación del Derecho tributario". En: García Pacheco, Ingrid (coord.). *30 años de la codificación del Derecho Tributario venezolano. Memorias de las XI Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*. Caracas: Asociación Venezolana de Derecho Tributario.

- _____. (2000). *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Madrid: Marcial Pons.
- Giuliani Founrouge, Carlos M. (2001). *Derecho Financiero*, Vol. II. Buenos Aires: Depalma, 7ª edición.
- Godoy, Juan Pablo. (2011). "Los fines extrafiscales de los tributos". En: Plazas Vega, Mauricio A. (coord.). *Del Derecho de la hacienda pública al Derecho tributario. Estudios en honor a Andrea Amatucci*, Vol. II. Bogotá: Editorial Temis.
- Gómez Mantellini, Jorge. (1975). *Derecho y Legislación Fiscal. Especial Referencia a la Legislación Venezolana (Estudio Crítico)*. Caracas: Ediciones de la Gobernación del Distrito Federal, 3ª edición.
- González García, Eusebio. (2000). "Los principios generales de la imposición y la codificación tributaria". En: *XX Jornadas do Instituto Latinoamericano Derecho Tributario, Tema II La Codificación en América Latina*. Salvador de Bahía, Brasil.
- Halvorssen Villegas, Andrés L. (2018). "Las exacciones parafiscales previstas en la legislación sobre drogas, en la obra de Gabriel Ruan Santos". En: Weffe H., Carlos E. y Atencio Valladares, Gilberto (coords.). *Liber Amicorum. Homenaje a la obra del profesor Gabriel Ruan Santos*. Caracas: Asociación Venezolana de Derecho Tributario.
- _____. (2006). "La base imponible previstos en la Ley Orgánica Contra el Tráfico Ilícito y el Consumo de Sustancias Estupefacientes y Psicotrópicas: análisis sobre la suficiencia de su fijación". En: Weffe H. Carlos E. (coord.). *VIII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario. Tributación Municipal y Exacciones Parafiscales*. Caracas: Fondo Editorial AVDT, Obras Colectivas.
- Hoyos Jiménez, Catalina. (2008). "Tributos vinculados y parafiscalidad". En: García Novoa, César y Hoyos Jiménez, Catalina (coord.). *El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI*, Tomo I. Buenos Aires: Marcial Pons.
- Lagrange, Enrique y Ruan Santos, Gabriel. (2012). "Declaración de la Academia de Ciencias Políticas y Sociales frente a la sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia de fecha 28 de noviembre de 2011, que niega el carácter de contribuciones parafiscales a los aportes debidos al Fondo de Ahorro Obligatorio de Vivienda y los consideró prescriptibles". En: *Revista de Derecho Tributario*, N° 133. Caracas: Asociación Venezolana de Derecho Tributario.
- Lobato Díaz, Juvenal. (2017). "Redefinición del principio de legalidad tributaria a la luz de los convenios para evitar la doble tributación". En: *Revista de Derecho Tributario*, N° 154. Caracas: Asociación Venezolana de Derecho Tributario.
- Loewenstein, Karl. (1969). "Constituciones y Derecho Constitucional en Oriente y Occidente". En: *Revista de Estudios Políticos*, N° 164. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales.
- López Montiel, Jonathan D. (2008). "Caracterización de los sujetos involucrados en la obligación de aporte e inversión prevista en la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación (LOCTI)". En: De Valera, Irene (coord.), *Comentarios sobre la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación (LOCTI)*. Caracas: Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Serie Eventos, N° 26.

- Lozano Rodríguez, Eleonora y Hofstetter Gascón, Marcel. (2011). "Tributación y pensamiento económico". En: Plazas Vega, Mauricio A. (coord.). *Del Derecho de la hacienda pública al Derecho tributario. Estudios en honor a Andrea Amatucci*, Vol. II. Bogotá: Editorial Temis.
- Martín, José María. (1987). *Introducción a las finanzas públicas*. Buenos Aires: Depalma, 2ª edición.
- Mehl, Lucien. (1964). *Elementos de ciencia fiscal*. Barcelona: Bosch.
- Meier García, Eduardo. (2006). "El concepto de tributo y sus categorías constitucionalizadas frente a la descodificación, la deslegalización y el auge de la parafiscalidad". En: Weffe H. Carlos E. (coord.), *VIII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario. Tributación Municipal y Exacciones Parafiscales*. Caracas: Fondo Editorial AVDT, Obras Colectivas.
- Neumark, Fritz. (1994). *Principios de la Imposición*, Instituto de Estudios Fiscales. Madrid: Ministerio de Economía y Hacienda, 2ª edición.
- Orwell, George. (2008). *1984*. Madrid: Mestas Ediciones, 4ª edición.
- Pedrosa Cuiñas, Francisco J. (1991). "Conceptos y diferencias sustantivas entre tasas y precios públicos". En: *XI Jornadas Latinoamericanas de Derecho tributario. Tasas y precios públicos en el ordenamiento jurídico español*. Caracas: ILADT-Instituto de Estudios Fiscales-Ministerio de Economía y Hacienda.
- Plazas Vega, Mauricio A. (2018). "El sistema tributario de la democracia liberal". En: *Revista de Derecho Tributario*, N° 157. Caracas: Asociación Venezolana de Derecho Tributario.
- _____. (2018). *El sistema tributario en el siglo XXI*. Bogotá: Editorial Temis.
- _____. (2005). *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho tributario*, Tomo II. Bogotá: Editorial Temis, 2ª edición.
- _____. (1995). *El liberalismo y la teoría de los tributos*. Bogotá: Editorial Temis.
- Pueblita Fernández, Arturo. (2010). "Estado de Derecho y política tributaria". En: *Confluencia XXI. Revista de Pensamiento Político*, N° 8. México, D. F.: Comité Nacional Editorial y de Divulgación del Partido Revolucionario Institucional.
- Queralt, Juan M.; Casado Ollero, Gabriel; Tejerizo López, José M. (2003). *Curso de Derecho financiero y tributario*. Madrid: Tecnos, 14ª edición.
- Romero-Muci, Humberto. (2012). "Distopía parafiscal. Deconstruccionismo y la huida del Derecho Tributario". En: *Foro de parafiscalidad en el contexto actual en Venezuela*. Caracas: Asociación Venezolana de Derecho Tributario, 9 de marzo.
- _____. (2008). "Forma y oportunidad de cumplimiento de la obligación de aporte en la Ley Orgánica de Ciencia Tecnología e Innovación". En: *Revista de Derecho Tributario*, N° 117. Caracas: Asociación Venezolana de Derecho Tributario.
- _____. (2008). "Aspectos tributarios en la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación". En: De Valera, Irene (coord.). *Comentarios sobre la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación (LOCTI)*. Caracas: Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Serie Eventos, N° 26.
- _____. (2006). "Deconstruccionismo y la huida del Derecho Tributario: 'El caso de las contribuciones previstas en las leyes orgánicas de Ciencia, Tecnología e In-

- novación y Contra el Tráfico Ilícito y el Consumo de Sustancias Estupefacientes y Psicotrópicas”. En: Weffe H., Carlos E. (coord.). *VIII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario. Tributación municipal y exacciones parafiscales*. Caracas: Asociación Venezolana de Derecho Tributario.
- _____. (1998). “La garantía de la reserva legal tributaria, deslegalización y exceso reglamentario: el caso de los reglamentos de la Ley de Pilotaje”. En: *Homenaje a la memoria de Ilse van der Velde*. Caracas: Funeda.
- Rozo Gutiérrez, Carolina. (2002). “Las funciones extrafiscales de los tributos, como instrumentos del Estado Social”. En: *Revista* N° 52. Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario.
- Ruan Santos, Gabriel. (2016). “Sobre las contribuciones, exacciones o rentas parafiscales”. En: *Revista de Derecho Tributario*, N° 152. Caracas: Asociación Venezolana de Derecho Tributario.
- _____. (2008). *El impacto institucional de las exacciones parafiscales*. Caracas: Ediciones Liber, trabajo monográfico 1.
- Sainz de Bujanda, Fernando. (1993). *Lecciones de Derecho financiero*. Madrid: Servicio de Publicaciones de la Universidad Complutense de Madrid, 10ª edición.
- Savater, Fernando. (2008). *La aventura del pensamiento*. Buenos Aires: Editorial Sudamericana.
- Sol Gil, Jesús. (2006). “Naturaleza Jurídica de los Aportes al Sistema Nacional de Vivienda y Hábitat”. En: Weffe H. Carlos E. (coord.). *VIII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario. Tributación Municipal y Exacciones Parafiscales*. Caracas: Fondo Editorial AVDT, Obras Colectivas.
- Tarsitano, Alberto. (1994). “El principio constitucional de capacidad contributiva”. En: García Belsunce, Horacio (coord.). *Estudios de Derecho Constitucional Tributario (En homenaje al Prof. Dr. Juan Carlos Luqui)*. Buenos Aires: Depalma.
- Urso Cedeño, Giuseppe. (2008). “Particularidades en la conceptualización de las inversiones y aportes reconocidos en la Ley de Ciencia, Tecnología e Innovación”. En: De Valera, Irene (coord.). *Comentarios sobre la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación (LOCTI)*. Caracas: Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Serie Eventos, N° 26.
- Von Mises, Ludwig. (2011). *La acción humana. Tratado de economía*. Madrid: Unión Editorial.