

Análisis del Derecho Tributario desde el liberalismo

Andrea RONDÓN GARCÍA*

Resumen: En los últimos años he ensayado aplicar los principios liberales a las distintas áreas del Derecho. Obviamente lo hice primero y con mayor facilidad en el Derecho Mercantil. Pero también lo he hecho en casos límite como es el Derecho Administrativo y el Derecho Penal. Este artículo llevó este ensayo intelectual al Derecho Tributario, requiriendo para

* Abogado mención *Magna Cum Laude*, Universidad Central de Venezuela. Especialista en Derecho Procesal Civil mención *Honorífica*, Universidad Central de Venezuela. Doctora en Ciencias mención Derecho, Universidad Central de Venezuela. Profesora de Doctorado en Derecho, Universidad Católica Andrés Bello. Profesora de Pregrado de Argumentación Jurídica, Universidad Católica Andrés Bello (2006-2017). Profesora de Pregrado de Teoría General del Derecho, Universidad Católica Andrés Bello (2017-2019). Miembro del Comité Académico del Centro de Divulgación del Conocimiento Económico para la Libertad (CEDICE Libertad). Coordinadora del Programa Cultura en Libertad del Centro de Divulgación del Conocimiento Económico para la Libertad (CEDICE Libertad). Directora del Comité de Derechos de Propiedad del Centro de Divulgación del Conocimiento Económico para la Libertad (CEDICE Libertad). Directora del Instituto Ludwig von Mises de Venezuela. Miembro fundador de la Sociedad Venezolana de Derecho Mercantil (SOVEDEM). Columnista de El Nacional, del Instituto Juan de Mariana de España e *Independent Institute* en español de Argentina.

ello comprender el rol del Estado desde la perspectiva liberal, poniendo en duda la justificación de la existencia de la mayoría de los tributos y repensando temas tradicionales del Derecho Tributario como el principio de legalidad, el principio de no confiscación, inflación, entre otros.

Palabras clave: Liberalismo, Estado limitado, principios de Derecho Tributario.

Abstract: *In recent years I have tried to apply liberal principles to different areas of law. Obviously I did it first and with greater ease in Commercial Law. But I have also done it in extreme cases such as Administrative Law and Criminal Law. This article brought this intellectual essay to Tax Law, requiring to understand the role of the State from a liberal perspective, questioning the justification of the existence of most taxes and rethinking traditional themes of Tax Law such as the principle of legality, the principle of non-confiscation, inflation, among others.*

Keywords: *Liberalism, limited state, principles of tax law.*

Sumario:

INTRODUCCIÓN. I. FUNDAMENTOS DE LA FILOSOFÍA LIBERAL. II. ESTADO LIMITADO-ESTADO ABSTENCIONISTA. III. EL LIBERALISMO EN EL DERECHO. IV. LUEGO DE ESTO, ¿CÓMO PODEMOS HABLAR DE ANÁLISIS DEL DERECHO TRIBUTARIO DESDE LA PERSPECTIVA LIBERAL? SOBRE LA INFLACIÓN. EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD. EL PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD. LEYES DE ARMONIZACIÓN TRIBUTARIA. CONSIDERACIONES FINALES.

«Avery: ¿por qué estudiaste Derecho?
(...)»

Mitch: trabajaba de repartidor en una pizzería.

El dueño recibió una notificación de Hacienda.

Era un inmigrante, no hablaba bien el idioma y
no entendía de impuestos, así que perdió su negocio.

Y fue entonces cuando lo decidí.

Avery: o sea que eres un idealista.

Mitch: ningún tributarista lo es.

Cuando aquel hombre perdió su negocio,
yo me quedé sin trabajo, aquello me asustó.

Avery: ¿lo de quedarte sin trabajo?

Mitch: no, lo que el Gobierno puede hacerle a cualquiera.»

La firma, película (1993)

INTRODUCCIÓN

Desde hace 10 años mi línea de investigación se ha vinculado con el desarrollo de las ideas expuestas en mi tesis doctoral titulada, *La propiedad privada como institución del Estado de Derecho*. El fundamento filosófico de la tesis y que también sustenta esta línea de investigación ha sido el liberalismo.

En los últimos años he ensayado aplicar los principios liberales a las distintas áreas del Derecho. Obviamente lo hice primero con lo que es mi ejercicio profesional, Derecho Mercantil. Pero también quise llevarlo a casos límite como es el Derecho Administrativo, Derecho Penal y Derecho Tributario.

Sobre esta última idea, me gusta recordar las advertencias de Ricardo M. Rojas cuando hizo esta suerte de ensayo en el Derecho Penal:

El estudio del Derecho en las últimas décadas, especialmente en su vinculación con la economía y la ciencia política, generó un vuelco hacia el reconocimiento de formas espontáneas de elaboración del Derecho. A partir de los trabajos de Friedrich Hayek, reivindicando los principios del *common law* anglosajón y la idea de un orden jurídico

elaborado espontáneamente desde las decisiones individuales de la gente, se ha hablado mucho de eliminar los códigos y leyes escritas que, en materias civiles y comerciales, regulan las relaciones personales. Sin embargo, siempre se ha dejado a salvo la necesidad de conservar la legislación penal.

Tomando como base estos estudios críticos sobre los peligros de la legislación positiva y de la intromisión del gobierno en áreas vinculadas con la intimidad de las personas, el siguiente trabajo tuvo su origen en una observación teórica y otra práctica. La teoría fue advertir esta suerte de esquizofrenia jurídica de quienes están a favor de limitar la proliferación legal en casi todas las áreas del Derecho, pero que siempre la han justificado en materia penal, no obstante que, como manifestación del Derecho Público, la legislación en esta materia tiene como destinataria de su tutela al Estado y no a las víctimas¹.

El presente artículo se corresponde con este ensayo para el Derecho Tributario. Gracias a la invitación del profesor Serviliano Abache Carvajal, admirado amigo y coordinador de la Especialización de Derecho Tributario de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas de la Universidad Central de Venezuela, para el período I-2024, impartí la materia Análisis del Derecho Tributario desde el Liberalismo.

Pensar en la filosofía liberal es abordar uno de los grandes temas que nos han preocupado como ciudadanos a lo largo de la historia, esto es, las relaciones entre el Estado y los individuos, ¿qué tanta presencia del Estado en nuestras vidas estamos dispuestos a tolerar?

Si centramos esta pregunta en el Derecho Tributario, disciplina que reúne el conjunto de normas jurídicas que regulan

¹ ROJAS, Ricardo M. «El poder represivo del Estado ¿se justifica la existencia del Derecho Penal?» en *THEMIS Revista De Derecho* (1997) 109-110. Recuperado a partir de <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/themis/article/view/11762>.

los tributos, siendo éstos obligaciones que los ciudadanos deben cumplir con el Estado, nos plantearíamos el siguiente problema: si los impuestos son pagos coactivos por bienes y servicios que produce y presta el Estado, ¿es posible limitar la actuación del Estado?, ¿es posible que el mercado provea y actúe allí donde el Estado tradicionalmente lo ha hecho?

Detrás de la filosofía liberal lo que se procura es reducir al Estado lo máximo posible, no sólo para evitar excesos del mismo sino también sus distorsiones. El Análisis Económico del Derecho se enfoca en las distorsiones creadas por los bienes públicos, en los que no existe el derecho de exclusión ni rivalidad, todos se pueden servir del bien, poco a poco se eliminan los incentivos para su uso racional ocasionando la *tragedia de los comunes* y los *free riders*.

Por otra parte, no nos limitemos pensando solamente en el pago de impuestos de los individuos a la Administración Tributaria Nacional, sino también en el pago a las alcaldías, a los estados y a las entidades político administrativas con las contribuciones parafiscales. En este caso, supone competencias de recaudación de las distintas entidades político territoriales; la forma de configuración del Estado; si efectivamente es un Estado Federal; si el proceso de descentralización otorga autonomía a las regiones; si no existe yuxtaposición de competencias; si efectivamente el proceso de descentralización acerca el poder al ciudadano.

Un efecto práctico de la filosofía liberal en todos estos temas sería la búsqueda de atomizar el poder; acercar el poder al ciudadano y tomar decisiones de forma descentralizada.

Desde estas preocupaciones, hablar de un análisis liberal del Derecho Tributario, tendría sentido, más que todo por un punto de vista propositivo, para repensar el Derecho Tributario de un modo distinto.

I. FUNDAMENTOS DE LA FILOSOFÍA LIBERAL

Podemos iniciar con una definición sencilla que utiliza el profesor Martin Krause con frecuencia. Más que una definición, Krause explica que los principios de la filosofía liberal «...consisten en la prioridad de la libertad por sobre otros valores, el énfasis en el individualismo, aunque no reñido con la cooperación en sociedad, sino más bien de tipo metodológico; un rechazo a la coerción por sobre un determinado mínimo, al estado omnipresente, a la democracia ilimitada»².

Por su parte, el profesor Juan Ramón Rallo ha afirmado que el liberalismo es una filosofía política de corte minimalista que no pretende establecer de manera rígida lo que está bien y lo que está mal, sino que únicamente aspira a descubrir cuál es el marco jurídico necesario para que cada uno pueda vivir su propia vida sin más limitación que la de respetar a los demás³.

Una definición que hemos escuchado de forma recurrente en tiempos recientes de boca del Presidente de Argentina, Javier Milei, es la del profesor Alberto Benegas Lynch (h), para quien el liberalismo «es el respeto irrestricto por los proyectos de vida de otros. Esto en modo alguno remite a que suscribamos el proyecto de vida del vecino, incluso nos puede resultar repugnante, pero si no hay lesiones al derecho de terceros no es posible recurrir a la fuerza en una sociedad libre. Más aun, la prueba de fuego de la tolerancia se pone en evidencia cuando no se emplea la violencia a menos que, como queda dicho, se infrinjan derechos. En realidad, la expresión “tolerancia” infunde cierto tufillo inquisitorial, por eso es más apropiado recurrir a “respeto” ya que los derechos no se toleran, se respetan. Este es el modo de dar paso a la convivencia civilizada y la

² KRAUSE, Martin, Prólogo a *Política y filosofía política a La filosofía política de Jorge Luis Borges*, de Adramis Ruíz (Madrid: Unión Editorial, 2015), 18.

³ RALLO, Juan Ramón, *Liberalismo: Los 10 Principios Básicos del Orden Liberal* (Madrid: Deusto, 2019).

cooperación social donde los actos privados están reservados a la responsabilidad y consciencia de cada uno»⁴.

Este contenido mínimo que, debe estar presente en toda corriente liberal, por un lado, se enfoca en los derechos y libertades (individualismo), y del otro lado en lo político (en el rol del Estado y de la democracia).

Desde el liberalismo se promueve un Estado limitado, e incluso, me atrevo a decir un Estado abstencionista que no obstaculice la natural dinámica del mercado en el que se desarrollarán todas las potencialidades del individuo. Un individuo libre, propietario, con herramientas, es un individuo con capacidad para proveer y satisfacer necesidades y al mismo tiempo para pagar por ello.

No estoy diciendo que se elimine al Estado, sino que se encargue sólo de funciones esenciales como seguridad y justicia⁵, y aun en estos dos casos, el mercado también participa. Por ejemplo, en materia de seguridad Ricardo M. Rojas señala algunos casos:

Un mecanismo posible, aunque limitado en su alcance, para proveer algunos bienes públicos, es el contrato unánime, que supone la aceptación por todos los involucrados. Por este medio, muchos barrios privados en Estados Unidos proveen de bienes públicos, tales como caminos y ornamentación.

(...)

Muchos supuestos problemas de bienes públicos se resolverían vinculando su financiación con la provisión de bienes privados.

⁴ BENEGAS LYNCH, Alberto (h), «Fundamentos Morales de la tradición del pensamiento Liberal», Academia Nacional de Ciencias Morales y Políticas de la República de Argentina, Recuperado a partir de <https://www.ancmyp.org.ar/user/FILES/benegas%20lynch.pdf>.

⁵ La propuesta en este caso no es tan agresiva como la que vemos en autores como Bruce Benson en Justicia sin Estado.

(...)

La decisión unánime, aunque costosa, puede funcionar a veces adecuadamente, a escala limitada, para proveer bienes públicos, como se ha mostrado a nivel teórico y empírico. Robert Nelson, por ejemplo, ha estudiado el funcionamiento de las comunidades privadas norteamericanas, que en muchos casos han suplantado a los municipios y a los gobiernos locales, tanto en la provisión de servicios como en cuestiones estéticas y la seguridad⁶.

Con relación a la justicia, los llamados en otra época, medios *alternativos* de resolución de conflictos, como lo son el arbitraje, la negociación y la conciliación han tenido un enorme desarrollo en los últimos años, al punto que ya no se usa el adjetivo *alternativos* debido a la frecuencia de su escogencia por las partes y al cada vez más amplio campo de materias en los que son admitidos.

Pudiera pensarse incluso que los medios de resolución de conflictos se presentan en relación de competencia y no de jerarquía en el que predomina el Poder Judicial. La escogencia de uno u otro medio de resolución de conflictos estaría determinada por las partes y sus necesidades, no por imposición de la ley. De un modo similar también funcionan las fuentes del Derecho. En este sentido, Enrique Ghersi, al mostrar de forma didáctica estas propuestas liberales, en un diálogo ficticio entre un profesor y un juez, sostuvo lo siguiente:

PROFESOR: No es un caos, es un orden sencillamente diferente del que has estado imaginando. No hay conflicto de normas alguno, porque la idea de que las fuentes del derecho son jerárquicas, alternativas y lógicamente no contradictorias –como he venido sosteniendo– es falaz. Las fuentes del derecho, por el contrario, son competitivas, simultáneas y praxeológicas. Recalco que siendo

⁶ ROJAS, Ricardo M. SCHENONE, Osvaldo y STORDEUR, Eduardo (h), *No-
ciones de Análisis Económico del Derecho* (Guatemala: Universidad Fran-
cisco Marroquín, 2012), 42-43.

consecuencia de la cooperación voluntaria, el orden social es praxeológico. Deviene de la praxis, de la acción. Otra cosa es que los abogados quieran hacer que la realidad calce con sus deseos, en cuyo caso no estarán haciendo ciencia sino literatura. Mala literatura⁷.

Las líneas de investigación de autores como Rojas y Gherzi se enfocan en la necesidad de establecer claros límites al Estado y dirigir la atención hacia el mercado, o sea, hacia nosotros, para responder a las necesidades cuya satisfacción tradicionalmente se adjudica al Estado.

Ahora bien, en aquellos espacios donde debe tolerarse la presencia del Estado, deben existir garantías. Para el caso específico del Derecho Tributario, surgen frases como *no taxation without representation*. El profesor Abache Carvajal dedica un capítulo de su libro *La desinstitucionalización del impuesto sobre la renta a la relación libertad-propiedad-tributación* y señala:

Es a través de la representación popular por medio del cuerpo colegiado que constituye el parlamento, que se erige la forma más inmediata de protección de los intereses y derechos fundamentales de los particulares, del individuo, por lo que no es posible establecer los tributos – en un Estado respetuoso de la libertad– por la mera voluntad del Ejecutivo, quien sólo está facultado para administrarlos, sino que es necesario el voto favorable de los representantes del pueblo a través de la ley, a otro decir: *no taxation without representation*⁸.

Los fundamentos de la filosofía liberal son, por un lado, derechos y libertades individuales (vida, libertad y propiedad), y por otro lado, un Estado limitado, y en este último punto,

⁷ GHERZI, Enrique. «Diálogo entre el juez y el profesor» en *THEMIS Revista De Derecho* (2005): 51. Recuperado a partir de <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/themis/article/view/8790>

⁸ ABACHE CARVAJAL, Serviliano. *La desinstitucionalización del impuesto sobre la renta*, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 2019, 55.

limitado en cuanto a su contenido. Un Estado que se encargue de lo esencial –dejando al mercado todo lo demás– y limitado en cuanto al modo en que ejerza este contenido, esto es, respetando garantías constitucionales como el principio de legalidad y de reserva legal.

II. ESTADO LIMITADO-ESTADO ABSTENCIONISTA

Desde el liberalismo se propugna un Estado limitado que se encargue de funciones esenciales. Ahora bien, existen diversas corrientes desde el liberalismo en el que hay discrepancias sobre estas funciones esenciales. La tradición de la Escuela Austríaca de Economía representada por Ludwig von Mises nos señala que esas funciones esenciales son seguridad y justicia. Por su parte, Friedrich A. Hayek, también de la Escuela Austríaca de Economía, en algún momento de su vida, señaló que también se debería ocupar de la infraestructura.

Otras corrientes como el ordoliberalismo admiten la presencia del Estado en el mercado.

Por su parte, la Escuela de Chicago, representada por Milton Friedman, también admite una mayor presencia del Estado en áreas en las que los austríacos no lo hacen.

Yo me inclino por la tradición *miseana* en este sentido. Incluso, puedo estar muy de acuerdo con las tesis de uno de sus hijos intelectuales, Murray Rothbard, que planteó la eliminación del Estado en todos los ámbitos.

Ahora bien, siendo pragmáticos, el planteamiento de Rothbard es difícil ejecutarlo, aunque se lo pueda tomar como referencia para ensayar soluciones sin el Estado.

Incluso planteamientos como los de Mises también serían difíciles. Entonces, ¿qué nos queda?, ¿permanecemos en el plano de lo filosófico y aspiracional?

Frente a esta pregunta, muy frecuente entre mis estudiantes, siempre traigo el ejemplo de los vouchers educativos, fórmula expuesta por Friedman:

Si quieres subsidiar la producción de un producto, hay dos formas de hacerlo: puedes subsidiar al productor, o puedes subsidiar al consumidor. En educación, nosotros subsidiamos al productor, subsidiamos a las escuelas. Si subsidiamos al estudiante, en cambio, conseguirías competencia: el estudiante podría elegir a qué escuela prefiere ir y eso forzaría a las escuelas a mejorar los medios para ser más atractivas para los estudiantes. Tienes que tener una situación en la que los padres son libres de elegir la escuela a la que van a ir sus hijos. Hoy las escuelas escogen a los niños. Los niños son asignados a las escuelas de acuerdo a la geografía, de acuerdo a donde viven. Como dije en 1955: tomen el dinero que ahora gastamos en educación, divídanlo por el número de niños y denle ese monto de dinero a cada padre⁹.

Desde el liberalismo se concibe la educación como un bien de mercado y el Estado no debe participar de modo alguno en el mercado. Pero la propuesta de Friedman, que puede aplicarse también a la salud, es concebir un subsidio estatal, racional y del lado de la demanda, no de la oferta. El subsidio de la demanda le da poder de decisión a los padres y estudiantes y obliga a las instituciones educativas, privadas o públicas, a competir entre sí para captar ese recurso. Del lado de la oferta se eliminan los efectos perniciosos que estamos acostumbrados a ver en la educación pública como falta de autonomía y adoc-trinamiento.

Esto perfectamente puede entenderse como una solución provisional, excepcional y coyuntural mientras los ciudadanos efectivamente tengan la capacidad económica de no depender del subsidio.

Se trata de programas sociales, que en lugar de generar dependencia e instrumentalizar al individuo como

⁹ Recuperado de <https://www.youtube.com/watch?v=KJAK9zAjwVI>

lamentablemente estamos acostumbrados a ver, buscan ser herramientas para lograr su autonomía e independencia del Estado.

Cuando hablo de un Estado limitado o abstencionista, mi invitación es a ensayar este tipo de fórmulas para que el Estado efectivamente se limite a lo esencial.

Esta comprensión del Estado se traduciría en una carga impositiva más benigna para el ciudadano que estaría en mejores condiciones para proveer y prestar bienes y servicios y se disminuiría significativamente el traslado de los impuestos entre los distintos agentes económicos.

III. EL LIBERALISMO EN EL DERECHO

Durante el curso dedicamos varias sesiones a explicar cómo los principios liberales se aplicaban al Derecho. Antes de cuestionar las nociones tradicionales del Derecho Tributario, desde la perspectiva liberal, abordamos al Derecho como una suerte de Teoría General del Derecho.

En este punto analicé el concepto del Derecho mismo, que es entendido como un conjunto de comportamientos que se han ido formando a lo largo del tiempo, dentro de un proceso evolutivo que supone ajustes, adaptaciones y coordinación social, y donde el legislador tiene una participación limitada, siendo esta última una de las expresiones en el Derecho de la propuesta de un Gobierno limitado.

Y así como entra en revisión el concepto de Derecho, así lo harán otros temas fundamentales como las fuentes del Derecho, que ya no están en una relación de jerarquía sino de competencia entre sí como vimos en el punto anterior; como los fines del Derecho entre los que destaca la libertad –en sentido negativo– y la igualdad ante la ley.

En este ensayo de aplicar los principios liberales terminando tratando de elaborar una Teoría General del Derecho a

partir del cual podemos hacer revisiones y ajustes a las distintas disciplinas jurídicas.

IV. LUEGO DE ESTO, ¿CÓMO PODEMOS HABLAR DE ANÁLISIS DEL DERECHO TRIBUTARIO DESDE LA PERSPECTIVA LIBERAL?

Luego de revisar los fundamentos de la filosofía liberal, en el curso que impartí en la Especialización de Derecho Tributario ensayé revisar algunos temas que se trabajan en el Derecho Tributario, pero bajo una nueva visión.

Me gusta pensar que la filosofía liberal abona a una Teoría General del Derecho completamente distinta a la que estamos acostumbrados en nuestras aulas de clase. Es así que en este punto tocaré la inflación, el principio de legalidad, el término confiscatorio y las leyes de armonización tributaria.

Sobre la inflación

Solemos leer en los textos de Derecho Tributario que el impuesto es el pago coactivo por un bien o servicio hecho o prestado por el Estado. También que los impuestos tienen un papel fundamental en la reasignación de recursos y la redistribución del ingreso. Evidentemente, esto siendo más afín con el Estado de Bienestar, con el que la mayoría podría identificarse.

Desde un punto de vista liberal, o más específicamente austriaco¹⁰, la inflación monetaria cumple con todas estas características. Y no, es algo bueno, justo o equitativo para una sociedad (adjetivos que suelen emplearse dentro de los objetivos de un sistema impositivo).

¹⁰ ROMERO-MUCI, Humberto «El “Impuesto a la Inflación” sobre el Patrimonio Bancario: Inconstitucionalidad de la eliminación del ajuste integral por inflación fiscal a las entidades financieras y de seguros», en *La Banca <en el Marco de la Transición de Sistemas Económicos en Venezuela>*, coordinador Alfredo Morles Hernández, UMA-UCAB, Caracas 2016.

La inflación como impuesto. Este es el enfoque que quise asumir en el curso impartido.

Algunos podrían pensar que hablar de Derecho Tributario e inflación es abordar los desafíos de implementar una adecuada política fiscal que cumpla los cometidos de recaudación en un contexto adverso de inflación¹¹. En este sentido, la economista María Antonia Moreno, del Instituto de Investigaciones Económicas y Sociales de la Universidad Católica Andrés Bello ha señalado:

1. Hemos mostrado evidencias sobre la insuficiencia de la presión tributaria interna en Venezuela para cubrir la brecha neta de ingresos fiscales dejada por la caída de las obligaciones fiscales petroleras, que estimamos entre 5% y 7%. Es por ello que, de manera muy preliminar, una reforma tributaria exitosa en Venezuela debería apuntar al aumento de la recaudación real de tributos internos en esos órdenes de magnitud. 2. La orientación de la actual política tributaria del gobierno dirigida a contrarrestar el impacto negativo de la inflación en la recaudación tributaria real es errónea. Pretende disminuir sus pérdidas causadas por la inflación (efecto Olivera-Tanzi), a expensas del aumento de las pérdidas de los contribuyentes por la misma causa...¹²

Afortunadamente no todos tienen este enfoque. En diversos trabajos del profesor Romero-Muci encontramos una exhaustiva revisión de las inconstitucionales, discriminatorias e írritas normas que eliminan el ajuste por inflación a las entidades financieras y de seguros a los fines de la determinación del impuesto sobre la renta, lo que a la postre termina afectando «la solvencia patrimonial de los bancos y compromete su

¹¹ MORENO, María Antonia *Venezuela: tributación con inflación ¿reforma tributaria ya?*, (UCAB, Caracas: 2023). Recuperado a partir de https://www.ucab.edu.ve/wp-content/uploads/2023/07/Nota-17-Tributacion-con-inflacion_MAM_Nota-17_16mar2023.pdf.

¹² MORENO, María Antonia, *Venezuela: tributación con inflación...*

integridad en perjuicio de los depositantes y del desarrollo económico del país»¹³.

Se trata de una extensa línea de investigación del profesor Romero-Muci. Por citar otro ejemplo de su trabajo en la materia, en la década de los 90, cuando todavía el problema inflacionario no había alcanzado los niveles actuales, con relación al extinto Impuesto al Activo Empresarial, Romero-Muci denunció el carácter confiscatorio del tratamiento que la Administración Tributaria Nacional le otorgaba a la “desvalorización por inflación”. En este sentido, Romero Muci señaló:

Para la Administración Tributaria la desvalorización que el error del Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria (SENIAT) «opera sólo respecto de las partidas monetarias del activo del contribuyente objeto del gravamen. El descuento de la base de cálculo en comentarios se cuantifica mediante una deflación del activo monetario promedio del ejercicio en función de la variación acumulada del índice de precios al consumidor ocurrida durante el mismo período.

La posición administrativa es consecuencia de la errada caracterización del Impuesto al Activo como un “tributo al patrimonio” y no como en realidad es, un impuesto indirecto a la renta que cuantifica la base de cálculo no sobre una medida efectiva (actual) sino forfai-taria, esto es, en virtud de una presunción de la renta que producen los activos destinados a la generación del enriquecimiento gravable.

En nuestra opinión, la noción “desvalorización por inflación” como descuento de la base de cálculo del Impuesto al Activo Empresarial se identifica con aquellos supuestos en los que legalmente se presume existe una pérdida por exposición a la inflación y más concretamente, aquellos

¹³ ROMERO-MUCI, Humberto. «El “Impuesto a la Inflación” sobre el Patrimonio Bancario...».

que la Ley de Impuesto sobre la Renta traduce como una disminución de la renta gravable.

El errado tratamiento de la “desvalorización por inflación” como deflación del activo monetario promedio del ejercicio, aparte de tergiversar el correcto sentido de la norma de la Ley de Impuesto al Activo Empresarial, configura una exacción confiscatoria -como modernamente entiende el término la doctrina constitucional más autorizada particularmente por la abierta infracción que significa a la garantía constitucional de la reserva legal tributaria y a la garantía que prohíbe tratos discriminatorios en la aplicación del tributo, por el irracional irrespeto a la capacidad contributiva subyacente a esta forma tributaria de imposición indirecta a la renta¹⁴.

En suma, la línea de investigación del profesor Romero-Muci expone una técnica -o ausencia de la misma en realidad- legislativa e interpretación administrativa que se traducen en tratos inconstitucionales y discriminatorios para el contribuyente.

Imaginen si a lo anterior sumamos que la inflación es un impuesto implícito, y que en palabras de Carlos Rodríguez Braun, economista y catedrático retirado de Historia del Pensamiento Económico en la Universidad Complutense de Madrid, es el peor de todos porque ni siquiera fue votado en el Parlamento.

Quiero introducir a la discusión cómo es vista la inflación como un impuesto implícito desde el liberalismo.

Para entender la inflación como un impuesto implícito, esto es, los ciudadanos le pagamos al Estado por su actuación (manipular la oferta monetaria), porque éste es el responsable

¹⁴ ROMERO-MUCI, Humberto. «La Noción de “Desvalorización por Inflación” como elemento integrado de la base de cálculo del Impuesto al Activo Empresarial», en *Revista de Derecho Público* No. 63-64, (1995): 29-32.

de la política monetaria, me gusta traer el enfoque didáctico de Murray Rothbard.

En un primer momento, debe entenderse que mientras más dinero en circulación, menor valor tendrá. Rothbard hace una comparación entre cualquier bien y el dinero –que también es un bien, pero uno muy particular-:

El dinero es diferente de todas las demás mercancías: en igualdad de condiciones, más zapatos o más descubrimientos de petróleo o cobre benefician a la sociedad, ya que ayudan a paliar la escasez natural. Pero una vez que una mercancía se establece como dinero en el mercado, ya no se necesita más dinero. Puesto que el único uso del dinero es el intercambio y el cálculo, más dólares o libras o marcos en circulación no pueden conferir un beneficio social: simplemente diluirán el valor de cambio de cada dólar o libra o marco existente. Por lo tanto, es una gran ventaja que el oro o la plata sean escasos y que sea costoso aumentar su oferta¹⁵.

Rothbard inmediatamente señala las perversiones de que el Estado detente el monopolio de la moneda y advierte, dentro de sus modos sarcásticos, lo siguiente:

Si la tributación está permanentemente por debajo del estilo de gastos deseado por el Estado, ¿cómo puede compensar la diferencia? Haciéndose con el control de la oferta monetaria o, dicho sin rodeos, falsificando. En la economía de mercado, sólo podemos obtener buen dinero vendiendo un bien o servicio a cambio de oro, o recibiendo un regalo; la única otra forma de obtener dinero es participar en el costoso proceso de sacar oro de la tierra. El falsificador, por su parte, es un ladrón que intenta lucrarse mediante la falsificación, por ejemplo, pintando un trozo de latón para que parezca una moneda de oro. Si su

¹⁵ ROTHBARD, Murray, *Lo esencial del dinero y la inflación*, Mises Institute, recuperado a partir de: <https://mises.org/es/mises-wire/rothbard-lo-esencial-del-dinero-y-la-inflacion>.

falsificación se detecta inmediatamente, no causa ningún daño real, pero en la medida en que su falsificación pasa desapercibida, el falsificador puede robar no sólo a los productores cuyas mercancías compra. El falsificador, al introducir dinero falso en la economía, puede robar a todo el mundo, despojando a cada persona del valor de su moneda. Al diluir el valor de cada onza o dólar de dinero auténtico, el robo del falsificador es más siniestro y más verdaderamente subversivo que el del salteador de caminos; porque roba a todos en la sociedad, y el robo es sigiloso y oculto, de modo que la relación causa-efecto queda camuflada¹⁶.

Finalmente, Rothbard nos muestra la naturaleza impositiva y redistributiva de la inflación monetaria:

El nuevo dinero inyectado en la economía tiene un inevitable efecto dominó; los primeros receptores del nuevo dinero gastan más y hacen subir los precios, mientras que los receptores más tardíos o los que tienen ingresos fijos se encuentran con que los precios de los bienes que deben comprar aumentan inexplicablemente, mientras que sus propios ingresos se quedan atrás o permanecen igual. La inflación monetaria, en otras palabras, no sólo eleva los precios y destruye el valor de la unidad monetaria; también actúa como un gigantesco sistema de expropiación de los receptores tardíos por los propios falsificadores y por los otros receptores tempranos. La expansión monetaria es un esquema masivo de redistribución oculta.

(...)

La expansión monetaria se convierte entonces en un gigantesco esquema de impuestos ocultos, que recaen sobre los grupos de renta fija, sobre los grupos alejados del gasto público y de las subvenciones, y sobre los

¹⁶ ROTHBARD, Murray, *Lo esencial del dinero y la inflación...*

ahorradores lo suficientemente ingenuos y confiados como para conservar su dinero, para tener fe en el valor de la moneda¹⁷.

Haciendo hincapié en la idea de que la inflación destruye el valor de la unidad monetaria, la profesora Nasly Ustáriz, retomando un texto de mitad del siglo XX del maestro Joaquín Sánchez Covisa, insiste en la verdadera naturaleza de la inflación, esto es, monetaria y que se incurre en un grave error al definirla como una elevación del nivel general de precios. De este modo, la profesora Ustáriz afirma:

Además de generar confusión, es imprecisa esta fórmula: si el aumento fuera en verdad tan general como dice el diccionario, punto en el que insistía Sánchez Covisa, lo que ocurriría es el mismo efecto “neutral” que en su momento se pretendió que tenía la reconversión monetaria que eliminaba ceros de las cifras expresadas en dinero: **todos** los precios se reexpresarían en ese nuevo nivel, incluidos, por ejemplo, los salarios o los cánones de arrendamiento, que son otro precio más en la economía. Los venezolanos podemos dar fe de que los salarios no se mueven nunca al ritmo frenético de la inflación, pues el caso es que no todos los precios tienen idéntica elasticidad.

El profesor Rojas por su parte, explica la confusión que genera esta reciente forma de definir y entender la inflación, y nos ofrece tres motivos para ello: 1) introduce el alza de precios como integrante del concepto de inflación, lo que no es correcto; 2) no se produce un alza *general* de precios; 3) tampoco es correcto decir que los precios “suben”, pues lo que ocurre es que la unidad utilizada para simbolizar esos precios suben ha perdido valor¹⁸.

¹⁷ ROTHBARD, Murray, Lo esencial del dinero y la inflación...

¹⁸ USTÁRIZ FORERO, Nasly. «Moneda e inflación ayer y hoy. Conceptos generales», en *Anuario de la Maestría de Derecho Internacional Privado y*

Sobran las palabras que pudiéramos dedicar, luego de entender la verdadera naturaleza de la inflación si se asume el enfoque de María Antonia Moreno reseñado al principio de este punto.

Principio de legalidad

Tradicionalmente, el principio de legalidad es visto como una garantía constitucional. En materias como Derecho Penal y Derecho Tributario este principio es fundamental. Recordemos: *no taxation without representation, nullum tributum sine lege*.

Pero, no digamos desde el liberalismo, sino en términos históricos, que la forma de ver el principio de legalidad puede ser completamente distinta.

Ricardo M. Rojas, al rescatar el carácter originalmente privado del Derecho Penal recuerda lo siguiente:

Sin embargo, si se busca por la historia del Derecho, es posible advertir que, por ejemplo, en el Derecho Anglosajón no existió el principio de legalidad tal y como hoy es concebido, y tampoco existió en el Derecho Internacional, en el cual se consideraba que las conductas contrarias al “Derecho de gentes”, debían ser castigadas en todos los países civilizados, y justificaban la extradición de criminales aun sin la existencia de tratados internacionales.

El principio de legalidad apareció en el Derecho continental europeo, y se considera a Feuerbach como quien lo postuló explícitamente por primera vez.

A partir de Feuerbach, los teóricos del Derecho Penal consideraron necesario que existiera una ley previa que definiera las conductas descritas como delitos, y este principio fue elevado al rango de garantía constitucional en la mayor parte de los derechos modernos. A ella se agregó la

Comparado No. 6, 350, recuperado a partir de http://saber.ucv.ve/ojs/index.php/rev_adipc/issue/view/2825.

garantía de que la ley defina también la especie y monto de la pena que se puede imponer a quienes cometen delitos.

Si se examina el fundamento del principio de legalidad según Feurbach, se encontrará que es el “derecho y el deber” del Estado evitar las lesiones jurídicas.

El fundamento de elevar este principio al rango de garantía constitucional es el hecho de que, siendo el Estado quien ejerce esta potestad en su propio nombre y satisfacción, es necesario ponerle límites a su actividad punitiva. El primero de esos límites es exigir una ley que defina el área de lo punible.

La consecuencia que se extrae de esto es que el principio de legalidad surgió como una forma de ponerle límites al avance del estatismo. En el primitivo Derecho Anglosajón, donde no existía la tajante diferencia entre el Derecho Penal y Civil, los jueces castigaban aquellas conductas que suponían violaciones a derechos individuales, y para ello no necesitaban ninguna ley previa que definiera las conductas criminales. Todos sabían que matar, robar o estafar estaba mal, y si lo hacían, consideraban lógico que se les impusiera un castigo. Además, ese castigo se imponía como consecuencia de una demanda concreta de la víctima, que era el titular de la acción y la ejercía en su propio nombre¹⁹.

El principio de legalidad se nos presenta entonces más que como una garantía como una admisión y recordatorio de los excesos del Estado.

Con esto en modo alguno deseo restarle importancia a dicho principio o que deje de ser invocado como uno de los principios a defender del Estado de Derecho moderno. Esta visión más bien resulta útil para recordar que el Estado no es neutro,

¹⁹ ROJAS, Ricardo M., «El poder represivo del Estado...».

sino que en su esencia es predatorio y expropiatorio, como la tradición de intelectuales austriacos siempre denunció²⁰.

Si esto es así, retomando el planteamiento de María Antonia Moreno sobre la inflación y la política fiscal, podría responderle que el problema no es bajar la inflación para mejorar la recaudación sino que el Estado tenga menos competencias o incidencia en la política monetaria, ya sea adoptándose una posición conservadora y apostando por la independencia del Banco Central o siendo más agresivos en la propuesta y eliminar al Banco Central, de modo que el Estado no tenga posibilidad de manipular la oferta monetaria y con ello no generar inflación²¹. Por otra parte, si se entendiera la verdadera naturaleza del Estado, cambiaríamos esa tan anhelada mejora en la recaudación por el anhelo de un Estado limitado o abstencionista.

El principio de no confiscatoriedad

Otro principio fundamental del Derecho Tributario es el de no confiscación, principio constitucional que prohíbe que un tributo –individual o el sistema tributario en su conjunto–, puedan llegar a tener efectos equivalentes a una confiscación.

La doctrina señala que este principio «Constituye un límite al ejercicio del poder tributario, vinculado con los principios de capacidad contributiva y progresividad, al igual que representa un mecanismo de protección del derecho a la propiedad privada, en búsqueda de un sistema tributario justo»²².

²⁰ ROTHBARD, Murray. Lo esencial del dinero y la inflación...

²¹ Debe advertirse que siempre habrá inflación porque los bancos privados inciden también en la oferta monetaria a través del otorgamiento de créditos. Sin embargo, esto no se compara con los efectos adversos generados por el Estado y porque se trata de una expansión crediticia necesaria para el desarrollo.

²² VALLADARES, Gilberto Atencio. *El principio de no confiscación en materia tributaria. Evolución y situación actual en España y Venezuela*, Fundación Dialnet, recuperado a partir de: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/tesis?codigo=54339>.

Sin embargo, si revisamos lo que generalmente se entiende por confiscatorio, esto es, «un tributo es confiscatorio cuando el monto de su tasa es irrazonable, y este 'quántum' es irrazonable cuando equivale a una parte sustancial del valor del capital o de su renta o de su utilidad, o cuando se ocasiona un aniquilamiento del derecho de propiedad en su sustancia o en cualquiera de sus atributos»²³, debemos concluir que este principio irremediablemente no protege al derecho de propiedad.

¿Se puede pensar en protección de la propiedad cuando llegamos al límite, cuando estamos dentro de lo irrazonable, cuando hablamos de parte sustancial?

Proteger el derecho de propiedad no es evitar su expropiación solamente, sino todas las etapas anteriores a ese supuesto. La confiscación expropiación es una meta a evitar dentro de las ideas del Derecho Tributario, pero visto lo que supone un Estado limitado o abstencionista, esto es sólo un extremo de una amplia lista de supuestos que efectivamente afectan el derecho de propiedad.

Si bajo la óptica liberal, la existencia de la mayoría de los tributos no tendría justificación, con mayor razón tendría que defenderse el derecho de propiedad más allá de la confiscación o de la expropiación.

El principio de no confiscación que resulta fundamental en el Derecho Tributario luce desde la perspectiva liberal descendiente con el Estado e insuficiente para el ciudadano.

Leyes de armonización tributaria

Otro tema que se presenta completamente distinto desde un análisis liberal es el de las leyes de armonización tributaria. Si el Estado fuera limitado o abstencionista, como hablamos en un punto anterior, y a esto me refiero a todas las entidades

²³ LINARES QUINTANA, Segundo. *Tratado de la ciencia del Derecho Constitucional*, (Buenos Aires: Plus Ultra, 1980) 313.

político-territoriales, los problemas que buscan atender las leyes de armonización tributaria no se presentarían.

Desde el liberalismo se advierte de los riesgos de la concentración de poder y procesos como la descentralización y la privatización se presentan como mecanismos para evitar tal concentración. En el caso específico de la descentralización además se busca acercar el poder al ciudadano. Pero como vimos en algunos ejemplos referidos por Rojas, existen casos documentados (por ejemplo: comunidades privadas norteamericanas) en los que los gobiernos estatales y locales fueron sustituidos por formas privadas para temas de prestación de ciertos servicios y seguridad.

El solapamiento de competencias que busca ser resuelto por las leyes de armonización tributaria es resultado en parte por la adjudicación de competencias por parte del Estado, competencias que bien podrían ser ejercidas por privados.

Este tipo de problemas desaparece con una visión que busca reducir el tamaño del Estado, visión que también tiene sus propios retos, pero son retos que atienden más a la responsabilidad individual del ciudadano.

Aunque procuro que de mis análisis no resulten dogmas, siempre me ha parecido que los problemas y retos que supone el mercado son preferibles a los que derivan del Estado. Al menos la solución de los problemas estaría en nuestras propias manos.

CONSIDERACIONES FINALES

Debo confesar que cuando Serviliano me invitó a preparar un programa para la Especialización de Derecho Tributario, conociendo mi línea de investigación e invitándome a no atenuar ni suavizar mi posición, me sentí como una *outsider*.

Es hasta factible que algunos mostraran molestia a que impartiera este curso no siendo especialista en Derecho Tributario.

Pero el doctorado me dejó muchas lecciones –incluso de vida–, entre ellas, me dio metodología, flexibilidad, pensamiento socrático –recordando las lecciones del profesor Canova. El resultado fue un curso rico en experiencias, tanto para mí como para mis estudiantes.

Este trabajo se lo dedico a mis estudiantes, por permitirme poner en jaque los fundamentos de su área de experticia, por atreverse a pensar más allá «de la caja» y que tuvo este resultado:

- Un breve análisis de la descentralización venezolana, con énfasis en el campo tributario por Brito Gámez Yoheling Alejandra
- Estudio del Mínimo Vital Tributario desde una Perspectiva Liberal: Justicia y Libertad Económica por Ariel Cantillo Cantillo
- ¿Cómo se justifican los impuestos en el Estado Limitado? Por María Alejandra García Nieto
- El liberalismo y el Derecho Tributario, un análisis enfocado en el contexto venezolano por Alina González Díaz
- Es Liberal el Ejercicio del Derecho Fiscal en Venezuela desde el ejercicio de las competencias de fiscalización en Temas de Retenciones de ISLR, IVA , y la responsabilidad del Estado en la causación de la evasión tributaria Nacional? por Javier Mesa González
- El cobro ejecutivo: *un (des)encuentro con el liberalismo* por David Mongiovi Testamarck
- El incremento de aranceles y la primacía de la autonomía de la voluntad de las partes en la inscripción de actas constitutivas y de asamblea por ante el Registro Mercantil por Héctor Narváez Caraballo
- Las contribuciones parafiscales como antagonistas de la filosofía liberal por Andreina Requena Herrera

- El juicio ejecutivo como mecanismo de control de legalidad jurídico tributaria: En contraposición al cobro ejecutivo como manifestación de la autotutela administrativa y violación a la propiedad individual por Miguel Rodríguez Dos Santos
- Algunas críticas al IAE actual desde el liberalismo por Antonella Santana Jansen

BIBLIOGRAFÍA

ABACHE CARVAJAL, Serviliano. *La desintitucionalización del impuesto sobre la renta*, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 2019.

ATENCIO VALLADARES, Gilberto. *El principio de no confiscación en materia tributaria. Evolución y situación actual en España y Venezuela*, Fundación Dialnet, recuperado a partir de: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/tesis?codigo=54339>

BENEGAS LYNCH (h), Alberto. «Fundamentos Morales de la tradición del pensamiento Liberal». Academia Nacional de Ciencias Morales y Políticas de la República de Argentina, Recuperado a partir de <https://www.ancmyp.org.ar/user/FILES/benegas%20lynch.pdf>

GHERSI, Enrique. «Diálogo entre el juez y el profesor» en *THEMIS Revista De Derecho* (2005): 57-63. Recuperado a partir de <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/themis/article/view/8790>

KRAUSE, Martin. Prólogo a *Política y filosofía política a La filosofía política de Jorge Luis Borges*, de Adramis Ruíz. Madrid: Unión Editorial, 2015.

LINARES QUINTANA, Segundo. *Tratado de la ciencia del Derecho Constitucional*. Buenos Aires: Plus Ultra, 1980.

MORENO, María Antonia. *Venezuela: tributación con inflación ¿reforma tributaria ya?*. Caracas: UCAB, 2023. Recuperado a partir de https://www.ucab.edu.ve/wp-content/uploads/2023/07/Nota-17-Tributacion-con-inflacion_MAM_Nota-17_16mar2023.pdf

RAMÓN RALLO, Juan. *Liberalismo: Los 10 Principios Básicos del Orden Liberal*. Madrid: Deusto, 2019.

ROMERO-MUCI, Humberto. «La Noción de “Desvalorización por Inflación” como elemento integrado de la base de cálculo del Impuesto al Activo Empresarial», en *Revista de Derecho Público* No. 63-64, (1995): 29-60.

_____. «El “Impuesto a la Inflación” sobre el Patrimonio Bancario: Inconstitucionalidad de la eliminación del ajuste integral por inflación fiscal a las entidades financieras y de seguros», en *La Banca <en el Marco de la Transición de Sistemas Económicos en Venezuela>*. Coordinador Alfredo Morles Hernández. Caracas: UMA-UCAB, 2016.

ROJAS, Ricardo M. «El poder represivo del Estado ¿se justifica la existencia del Derecho Penal?» en *THEMIS Revista De Derecho* (1997): 109-125. Recuperado a partir de <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/themis/article/view/11762>

ROJAS, Ricardo M., SCHENONE, Osvaldo y STORDEUR (h), Eduardo. *Nociones de Análisis Económico del Derecho*. Guatemala: Universidad Francisco Marroquín, 2012.

ROTHBARD, Murray. *Lo esencial del dinero y la inflación*, Mises Institute, recuperado a partir de: <https://mises.org/es/mises-wire/rothbard-lo-esencial-del-dinero-y-la-inflacion>.

USTÁRIZ FORERO, Nasly. «Moneda e inflación ayer y hoy. Conceptos generales», en *Anuario de la Maestría de Derecho Internacional Privado y Comparado* No. 6, 315-352, recuperado a partir de http://saber.ucv.ve/ojs/index.php/rev_adipc/issue/view/2825.