

Derecho tributario y libertad

Serviliano Abache Carvajal*

Profesora de Derecho Tributario de la Universidad Central de Venezuela
y de la Universidad Católica Andrés Bello

Resumen: *En el presente trabajo se revisita la relación entre Derecho tributario y libertad individual, a partir del principio de “no hay tributación sin representación”. Finalmente, se plantean distintos supuestos en los que se violaría el indicado principio y, en consecuencia, la libertad individual.*

Palabras clave: *Derecho tributario, libertad individual, principio de no hay tributación sin representación.*

Abstract: *In this paper the relationship between Tax Law and individual freedom is revisited, paying special attention to the principle “no taxation without representation”. Finally, different scenarios in which the aforementioned principle is breached, as well as individual freedom, are presented.*

Keywords: *Tax Law, individual freedom, no taxation without representation principle.*

SUMARIO

- I. SOBRE LA NOCIÓN DE LIBERTAD
- II. EL PRINCIPIO DE RESERVA LEGAL Y LA GARANTÍA QUE CONSTITUYE EN LA LIMITACIÓN O RESTRICCIÓN DE LOS DERECHOS CONSTITUCIONALES. ESPECIAL REFERENCIA A LA LIBERTAD
- III. DERECHO TRIBUTARIO Y LIBERTAD: *NO TAXATION WITHOUT REPRESENTATION*
- IV. LA VIOLACIÓN DEL PRINCIPIO DE RESERVA LEGAL DE LOS TRIBUTOS Y SUS CONSECUENCIAS PARA LA LIBERTAD
 1. *La violación del principio de reserva legal de los tributos, como menoscabo de su concepción de garantía en sí mismo de la libertad.*
 2. *La violación del principio de reserva legal de los tributos, como menoscabo del principio de separación de poderes y, con ello, de la libertad.*
 3. *La violación del principio de reserva legal de los tributos, como menoscabo de la libertad de participar en los asuntos públicos.*
- V. REFLEXIÓN FINAL
- VI. BIBLIOGRAFÍA

I. SOBRE LA NOCIÓN DE LIBERTAD

Mucho es lo que se ha escrito sobre la *libertad*. No es nuestro lugar desarrollar los variados conceptos y concepciones que de la misma se han propuesto. Filósofos, politólogos,

* En este trabajo revisitamos algunos y planteamos otros aspectos de los abordados en nuestro estudio intitulado “Liberalismo y tributación. Especial atención al principio de reserva legal de los tributos”, *Revista de Derecho*, N° 69, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Bogotá, 2013.

sociólogos, juristas y pensadores en general se han ocupado de esta cuestión, sin duda —y dada la alta carga emotiva de esa palabra¹—, con algún grado de ambigüedad². No obstante lo anterior, lo que sí es indiscutible, es que la libertad es la esencia del *liberalismo*³. En este sentido, considera Hayek que:

“Sin duda alguna, la libertad individual constituye lo que más apropiadamente puede considerarse como principio moral de la acción política. Pero, al igual que todos los principios morales, la libertad exige que se la acepte como valor intrínseco, algo que debe respetarse sin preguntarnos si las consecuencias serán beneficiosas en un caso particular”⁴.

Como es sabido, la libertad se puede ver desde distintos ángulos o enfoques⁵, siendo uno de ellos el que se centra en la libertad *personal*, y que habilita, en términos generales, la realización de alguna *acción* por estar *jurídicamente permitida*⁶ (o *no* realizarla), respondien-

¹ Sobre la carga emotiva o significado emotivo del lenguaje, *vid.* Carrió, Genaro, *Notas sobre Derecho y Lenguaje*, Abeledo-Perrot, 5ª edición, Buenos Aires, 2006, pp. 22 y ss.

² Sobre la ambigüedad de la voz “libertad”, *vid.* Barberis, Mauro, *Ética para juristas*, Editorial Trotta, Madrid, 2008, p. 89; y Atienza, Manuel, *Introducción al Derecho*, Editorial Barcanova, Barcelona, 1985, pp. 108 y 109.

³ Sistema de principios sobre el cual, como lo ha apuntado Cubeddu, también hay variadas acepciones y concepciones (liberalismo económico, ético-político, anti-estatista, constructivista, evolucionista, etc.), así como distintos compuestos (liberal-democracia, liberal-socialismo, liberal-liberista, etc.), con lo cual se evidencia lo complejo que es formarse una idea de lo que realmente es el *liberalismo*. *Cf.* Cubeddu, Raimondo, *Atlas del Liberalismo*, Unión Editorial, Madrid, 1999, pp. 14 y 15. En particular, sobre el “liberal-socialismo” o “social-liberalismo”, *vid.* von Mises, Ludwig, *Crítica del intervencionismo. [El mito de la tercera vía]*, Unión Editorial, Madrid, 2011, pp. 109 y ss. Para de la Nuez, la polisemia del término radica en que “[e]l liberalismo es una doctrina política que no es monolítica ni homogénea, sino que —conservando, lógicamente, unos rasgos comunes y diferenciadores— da cabida a diferentes autores, corrientes e interpretaciones (...)”. de la Nuez, Paloma, “Prólogo” en Hayek, Friedrich, *Principios de un orden social liberal*, Unión Editorial, Madrid, 2001, p. 12. Por su parte, Barberis propone una definición de liberalismo —en sentido estricto— en los términos siguientes: “[e]l liberalismo es la doctrina política que, más allá de privilegiar la libertad sobre otros valores, la concibe como conjunto de derechos individuales oponibles no sólo a otros individuos, sino también a las leyes del Estado”. Barberis, Mauro, *op. cit.*, p. 95. En cualquier caso, lo importante es tener claro que “[e]l liberalismo en general puede ser entendido desde la perspectiva de la defensa de la noción de *libertad*, con muy diversos alcances en materia filosófica, política, económica y aun religiosa”. (Cursivas del autor). Plazas Vega, Mauricio A., *El liberalismo y la teoría de los tributos*, Editorial Temis, Bogotá, 1995, p. 8. En general, sobre la doctrina liberal, *vid.* von Mises, Ludwig, *La acción humana. Tratado de economía*, Unión Editorial, Madrid, 2011.

⁴ Hayek, Friedrich, *Los fundamentos de la libertad*, Unión Editorial, 6ª edición, Madrid, 1998, p. 101. En similar sentido, comentando la frecuencia con la que se considera que la libertad es el valor fundamental del liberalismo, *vid.* Barberis, Mauro, *op. cit.*, p. 89.

⁵ Para Atienza, la libertad puede apreciarse desde tres niveles: (i) la libertad *natural* (que aborda la cuestión de si los acontecimientos naturales son libres o, si, por el contrario, están determinados por leyes); (ii) la libertad *social* (que percibe la libertad como una relación entre personas y a propósito de ciertas conductas); y (iii) la libertad *personal* (que tiene como foco principal a la persona humana, al individuo como tal). *Cf.* Atienza, Manuel, *Introducción... cit.*, pp. 108-112.

⁶ Sobre la noción de la “permisión jurídica” como basamento constitutivo del concepto de la *libertad jurídica*, *vid.* Alexy, Robert, *Teoría de los Derechos Fundamentales*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2002, pp. 211 y ss.

do a la concepción negativa de libertad⁷⁻⁸, la cual ha sido entendida por Berlín en los términos siguientes:

“Normalmente se dice que yo soy libre en la medida en que ningún hombre ni ningún grupo de hombres interfieren en mi actividad. En este sentido, la libertad política es, simplemente, el ámbito en el que un hombre puede actuar sin ser obstaculizado por otros. (...) [L]a mera incapacidad de conseguir un fin no es falta de libertad política”⁹.

Esta noción constituye una articulación y manifestación concreta del *derecho fundamental a la libertad general*, cuya consagración como valor superior del ordenamiento jurídico venezolano y derecho subjetivo constitucional, viene dada en distintos dispositivos normativos *axiológicos* y *deontológicos* del texto de la Constitución venezolana¹⁰ (así como de su Preámbulo¹¹), entre los cuales destacan los artículos 1¹² y 2¹³ (como *valor superior*), y 20¹⁴

⁷ “Una libertad jurídica consiste en el hecho de que está permitido tanto hacer como no hacer algo. Este es justamente el caso cuando algo no está ni ordenado ni prohibido”. *Ibid.*, p. 341. Ésta es – precisamente – la concepción *negativa* de la libertad, de acuerdo a la cual las personas pueden hacer o *dejar de hacer* lo que quieran, negándose intervenciones externas del Estado u otros sujetos. Sobre esta concepción de la libertad, así como de su modalidad *positiva*, consistente en realizar *conductas razonables o necesarias*, vid. Bernal Pulido, Carlos, *El Derecho de los derechos*, Universidad Externado de Colombia, Bogotá, 2005, pp. 248 y 249. Por su parte, en relación a la libertad negativa, Atienza ha considerado lo siguiente: “En muchas ocasiones, la libertad se entiende como la facultad de hacer o no hacer determinadas acciones sin ser obstaculizado por los demás. Se habla entonces de *libertad negativa*, pues la obligación de los no titulares de la libertad, incluido el Estado, es precisamente una obligación negativa: consiste en no intervenir en ciertas esferas de actuación de los individuos (o de los grupos). El Estado sólo deberá intervenir, excepcionalmente, para reprimir comportamientos de otros miembros de la sociedad que vayan contra el ejercicio de tales libertades; más concretamente, el Estado cumpliría una función *garantista* respecto a los titulares de las libertades, y *represiva* con respecto a quienes trataran de impedir tal ejercicio.// Ahora bien, la libertad negativa responde a la concepción “liberal” de la libertad y se basa en la idea de que los individuos son libres en cuanto no están sometidos a normas: cuantas menos sean las normas jurídicas, más numerosas y amplias serán las esferas en que el individuo goce de libertad”. (Cursivas del autor). Atienza, Manuel, *Introducción... cit.*, pp. 111 y 112. Para un análisis de la libertad negativa como “voluntad pura” (*hay querer, pero no hay deber*) y de la libertad positiva como “ciencia de lo permitido” (*hay querer y hay deber*), vid. Recuero, José Ramón, *La dialéctica de la Libertad. Libertad moral y Libertad política*, Biblioteca Nueva, Madrid, 2003, pp. 45 y ss.

⁸ Tal como lo ha entendido el filósofo español Fernando Savater, para quien la acción vinculada a la libertad “[e]stá ligada a la posibilidad de hacer o no hacer”. Savater, Fernando, *La libertad como destino*, Fundación José Manuel Lara, Sevilla, 2004, p. 40.

⁹ Berlín, Isaiah, *Cuatro ensayos sobre la libertad*, Alianza Universidad, Madrid, 1988, pp. 191 y 192.

¹⁰ Publicada inicialmente en Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 36.860, 30 de diciembre de 1999 y reimpressa posteriormente con algunas correcciones en Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 5.453 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° 5.908 Extraordinario, 19 de febrero de 2009.

¹¹ Preámbulo de la Constitución de la República de Venezuela: “El pueblo de Venezuela, en ejercicio de sus poderes creadores e invocando la protección de Dios, el ejemplo histórico de nuestro Libertador Simón Bolívar y el heroísmo y sacrificio de nuestros antepasados aborígenes y de los precursores y forjadores de una patria libre y soberana;// Con el fin supremo de refundar la República para establecer una sociedad democrática, participativa y protagónica, multiétnica y pluricultural en un Estado de justicia, federal y descentralizado, que consolide los valores de la libertad, la independencia, la paz, la solidaridad, el bien común, la integridad territorial, la convivencia y el imperio de la ley para esta y las futuras generaciones; asegure el derecho a la vida, al trabajo, a la cultura

(como *derecho subjetivo*¹⁵ y *cláusula general residual de libertad*¹⁶), que junto a otras normas constitucionales¹⁷ conforman el llamado *ideario liberal*¹⁸, encontrando su materialización *efectiva*, en el legítimo ejercicio –e imperativo *iusprivatista*– de la *autonomía de la voluntad* y de la *libertad jurídica de acción*.

ra, a la educación, a la justicia social y a la igualdad sin discriminación ni subordinación alguna; promueva la cooperación pacífica entre las naciones e impulse y consolide la integración latinoamericana de acuerdo con el principio de no intervención y autodeterminación de los pueblos, la garantía universal e indivisible de los derechos humanos, la democratización de la sociedad internacional, el desarme nuclear, el equilibrio ecológico y los bienes jurídicos ambientales como patrimonio común e irrenunciable de la humanidad”.

¹² Artículo 1 de la Constitución de la República de Venezuela: “La República Bolivariana de Venezuela es irrevocablemente libre e independiente y fundamenta su patrimonio moral y sus valores de libertad, igualdad, justicia y paz internacional, en la doctrina de Simón Bolívar, el Libertador.// Son derechos irrenunciables de la Nación la independencia, la libertad, la soberanía, la inmunidad, la integridad territorial y la autodeterminación nacional”.

¹³ Artículo 2 de la Constitución de la República de Venezuela: “Venezuela se constituye en un Estado democrático y social de Derecho y de Justicia, que propugna como valores superiores de su ordenamiento jurídico y de su actuación, la vida, la libertad, la justicia, la igualdad, la solidaridad, la democracia, la responsabilidad social y en general, la preeminencia de los derechos humanos, la ética y el pluralismo político”.

¹⁴ Artículo 20 de la Constitución de la República de Venezuela: “Toda persona tiene derecho al libre desenvolvimiento de su personalidad, sin más limitaciones que las que derivan del derecho de las demás y del orden público y social”.

¹⁵ En efecto, el *derecho al libre desenvolvimiento de la personalidad* (establecido en el artículo 2 párrafo 1 de la Ley Fundamental de Alemania), ha sido interpretado por el Tribunal Constitucional Federal alemán, desde sus primeras y más relevantes sentencias, según explica Alexy, como un “[d]erecho general a la libertad de acción” [Alexy, Robert, *op. cit.*, p. 332], consistiendo el mismo en “[l]a libertad de hacer y omitir lo que uno quiera. (...) Por una parte, a cada cual le está *permitido prima facie* –es decir, en caso de que no intervengan *restricciones*– hacer y omitir lo que quiera (norma permisiva). Por otra, cada cual tiene *prima facie*, es decir, en la medida que no intervengan *restricciones*, un derecho frente al Estado a que éste no impida sus acciones y omisiones, es decir, no intervenga en ellas (norma de derechos)”. *Ibid.*, p. 333.

¹⁶ Esta norma está planteada en términos muy similares al artículo 16 de la Constitución Política colombiana de 1991, sobre el cual ha explicado Bernal Pulido que el mismo se configura como una *cláusula general residual de libertad* –condición predicable de nuestra norma constitucional–, distinta a las libertades constitucionales específicas, abarcando, de esta manera, el *espectro de toda libertad negativa*, en la medida que “[p]or efecto de esta cláusula, todo lo que no está prohibido por la Constitución o por las normas jurídicas de inferior jerarquía está permitido, o sea, representa una posición jurídica de libertad”. Bernal Pulido, Carlos, *op. cit.*, p. 251.

¹⁷ Por ejemplo, los artículos constitucionales 27 (acción de amparo a la libertad), 44 (libertad personal), 50 (libertad de tránsito), 57 (libertad de expresión y opinión), 58 (libertad de comunicación), 59 (libertad de religión y culto), 61 (libertad de conciencia), 62 (libertad de participar en los asuntos públicos), 63 (libertad del sufragio), 76 (libertad de las parejas de decidir el número de hijos que deseen concebir), 98 (libertad de creación cultural) y 112 (libertad económica).

¹⁸ Sobre el *ideario liberal*, *vid.* Herrera Orellana, Luis Alfonso, “Defensa de las bases liberales de la Constitución de 1999 ante su negación por la sentencia 1.049/2009 de la Sala Constitucional” en Herrera Orellana, Luis Alfonso, Arias Castillo, Tomás Aníbal y Rondón García, Andrea Isabel, *Del Estado Social de Derecho al Estado Total (Crítica filosófica-jurídica a la sentencia de la Sala Constitucional N° 1.049, de 23 de julio de 2009)*, Ediciones Funeda, Colección de Dictámenes y Alegatos Forenses, Caracas, 2010, pp. 27-86.

En efecto, es por virtud de esa autonomía privada (o *señorío de la voluntad*, como también se le decía¹⁹), cuyo fundamento constitucional se encuentra en la apuntada *libertad general*²⁰ de las personas, integrante de los *valores superiores del ordenamiento jurídico* (y de toda Constitución auténticamente liberal, así como de todo Estado *liberal* de Derecho, en los términos que enseña Zagrebelsky²¹), que éstos pueden ejercer todos los atributos inmersos en la libertad y, así, materializar el *derecho de decidir y conducir* estrictamente conforme con sus intereses personales sus asuntos (*i.e.* disponer de sus vidas, acciones y propiedad), estando, así, frente a *personas autónomas que se determinan a sí mismas*²². Teniendo en cuenta, entonces, que la autonomía de la voluntad –a la cual se opone la concepción del *perfeccionismo*, según explica Nino²³– halla su fundamento constitucional en la señalada *noción general de libertad* y, más ampliamente, en el apuntado *ideario liberal*, bajo la concepción que explica Barberis²⁴ del segundo significado que ha recibido históricamente dicha libertad (*freedom, liberté o Freiheit*), no cabe mayor discusión sobre que, como corolario de la misma, la autonomía privada es también uno de los valores superiores del ordenamiento jurídico, razón por la cual, el ordenamiento –en su conjunto– debe interpretarse conforme a dicha autonomía que habilita a los operadores jurídicos a ejecutar libremente sus actividades con arreglo a sus propias decisiones dentro del marco de la Ley²⁵.

¹⁹ Cf. Zagrebelsky, Gustavo, *El derecho dúctil. Ley, derechos, justicia*, Editorial Trotta, Madrid, 2008, p. 28.

²⁰ Que ha sido considerado uno de los derechos más antiguos y “[s]e obtiene de un principio general, implícito en otras normas o explícito, por el que todo lo que no está prohibido está permitido”. Cf. Barberis, Mauro, *op. cit.*, p. 21.

²¹ “Estas afirmaciones no son más que un modo de expresar los principios fundamentales de toda Constitución auténticamente liberal, de todo Estado *liberal* de derecho: la libertad de los ciudadanos (en ausencia de leyes) como regla, la autoridad del Estado (en presencia de leyes) como excepción. Tales principios constituyen la inversión de los principios del “Estado de policía”, fundado no sobre la libertad, sino sobre el “paternalismo” del Estado, donde, en general, la acción de los particulares se admitía sólo mediante autorización de la Administración, previa valoración de su adecuación al interés público. **En el Estado de policía, una sociedad de menores; en el Estado liberal, una sociedad de adultos**”. (Cursivas del autor y resaltado nuestro). Zagrebelsky, Gustavo, *op. cit.*, pp. 28 y 29.

²² Cf. Alexy, Robert, *op. cit.*, pp. 213 y 214, nota al pie N° 121.

²³ “Esta concepción sostiene que lo que es bueno para un individuo o lo que satisface sus intereses es independiente de sus propios deseos o de su elección de forma de vida y que el Estado puede, a través de distintos medios, dar preferencia a aquellos intereses y planes de vida que son objetivamente mejores”, en tanto que “[l]a idea central del liberalismo es que el valor objetivo de la autonomía hace que las preferencias subjetivas del individuo, que no contradigan ese valor, deben ser respetadas aun cuando sean incorrectas”. Nino, Carlos Santiago, *Ética y derechos humanos. Un ensayo de fundamentación*, Editorial Astrea, 2ª edición, Buenos Aires, 2005, pp. 205 y 217, respectivamente.

²⁴ Cf. Barberis, Mauro, *op. cit.*, pp. 92 y 93.

²⁵ Cuestión que pone de relieve la distinción analítica entre *libertad moral* y *libertad política*, como bien lo planteó Calamandrei: “Cuando se oye decir que la libertad es la vida moral y que el hombre la tiene ya consigo, de modo que no se le puede dar ni quitar, me parece que el razonamiento –quizá exacto en el plano filosófico, en el que el espíritu del hombre es aisladamente considerado en sí mismo– no resulta válido en el plano político, es decir, empírico, en el que se trata, precisamente, de establecer mediante las leyes cuáles son para un pueblo concreto, en un momento determinado de su historia, las condiciones prácticas necesarias y suficientes para hacer posible que la libertad, ínsita de manera natural en cada asociado, pueda desarrollarse sin trabas. Para hacer que la vida moral de cada uno pueda desarrollarse de un modo que contribuya de manera efectiva

Por otro lado, no debe olvidarse que si bien los derechos orientados a la libertad encuentran ciertos límites *extrínsecos*, los mismos, para poder garantizar el apuntado señorío de la voluntad de los particulares, son *intrínsecamente ilimitados*²⁶, por lo que se ha considerado, como expone Alexy²⁷, que la ausencia de *impedimentos, limitaciones y resistencias* son el núcleo mismo del concepto de la libertad.

Con lo anterior, resulta claro que la libertad es un valor superior del ordenamiento jurídico y un derecho subjetivo constitucional que integra el *ideario liberal* y, como tal, oponible frente al Estado, respondiendo de esta manera al tercer significado asumido históricamente por libertad, en el sentido estrictamente *liberal*²⁸.

II. EL PRINCIPIO DE RESERVA LEGAL Y LA GARANTÍA QUE CONSTITUYE EN LA LIMITACIÓN O RESTRICCIÓN DE LOS DERECHOS CONSTITUCIONALES. ESPECIAL REFERENCIA A LA LIBERTAD

La reserva legal es una *norma sobre la normación y sobre la producción normativa*²⁹, cuya función principal, como es sabido, consiste en la atribución por disposición constitucional de la regulación de una determinada materia a la *ley formal*³⁰ –o a fuentes asimiladas–, sustrayendo, paralelamente, dicha materia de la disciplina de otras fuentes jurídicas subordinadas a la ley formal, como lo son la normativa reglamentaria y los proveimientos administrativos discrecionales del Poder Ejecutivo³¹, de lo que se infiere su directa vinculación con las *fuentes del Derecho*³². Dicho de otra manera, la reserva de ley se refiere a la *esfera normativa* del principio general de legalidad³³.

al mejoramiento de la sociedad. Las leyes no pueden crear la libertad como fervor de vida del espíritu, como vitalidad moral, en quien no la quiera; pero para quien la tiene y pretender traducirla en obras, son ellas las que deben asegurarle *prácticamente* la libertad política consistente en poder desplegar su libertad moral”. (Cursivas del autor). Calamandrei, Piero, *Sin legalidad no hay libertad*, Editorial Trotta, Madrid, 2016, pp. 27 y 28.

²⁶ Cf. Zagrebelsky, Gustavo, *op. cit.*, p. 87.

²⁷ Cf. Alexy, Robert, *op. cit.*, pp. 211 y 212.

²⁸ Cf. Barberis, Mauro, *op. cit.*, pp. 93 y ss.

²⁹ Cf. Giannini, Massimo Severo, “I proventi degli enti pubblici minori e la riserva della legge” en *Rivista de Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, Giuffrè, Milano, 1957, p. 9, parafraseado en Torruco Salcedo, Sitali, “El principio de reserva de ley tributaria en la jurisprudencia mexicana” en Cruz de Quiñones, Lucy (Directora académica), *Lecciones de derecho tributario inspiradas por un maestro. Liber Amicorum en homenaje a Eusebio González García*, tomo I, Editorial Universidad del Rosario-Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Bogotá, 2010, p. 93.

³⁰ Cuya noción empezó a emerger, según lo recordara Antonio Moles Caubet, en el seno del Estado absoluto de los siglos XVI y XVII, como una garantía contra la arbitrariedad del soberano. Cf. Moles Caubet, Antonio, *El principio de legalidad y sus implicaciones*, Publicaciones del Instituto de Derecho Público, Universidad Central de Venezuela, Caracas, 1974, p. 14.

³¹ Cf. Pérez Luciani, Gonzalo, *El principio de legalidad*, Serie Estudios Nº 81, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Caracas, 2009, p. 121.

³² Cf. Torruco Salcedo, Sitali, *op. cit.*, p. 93.

³³ Cf. *Idem*.

Este principio, a partir de la definición de la libertad, ya encontraba consagración expresa en la *Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano* de 1789, como lo recuerda García de Enterría³⁴, cuyo artículo 4 establecía lo siguiente:

Artículo 4 de la Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789: “La libertad consiste en poder hacer todo lo que no perjudica a otro: así el ejercicio de los derechos naturales de cada hombre no tiene más límites que los que aseguran a los otros miembros de la sociedad el goce de esos mismos derechos. *Estos límites no pueden establecerse más que por la Ley*”. (Cursivas del autor).

Al respecto, explica Brewer-Carías que la reserva legal –y con ella, los *límites de la potestad reglamentaria*– se ubica en tres típicas materias, a saber: (i) la regulación, limitación o restricción³⁵ de los derechos constitucionales; (ii) el régimen de sanciones y, finalmente (iii) el establecimiento de los tributos³⁶. En estas materias que la Constitución asigna *exclusivamente* al legislador, aun en ausencia de ejercicio del poder regulador del órgano legislativo, las mismas no pueden ser objeto de reglamentación vía administrativa³⁷.

En similar sentido, comenta Fraga la indiscutible relación entre las libertades de los individuos y el principio de legalidad o reserva legal, en los términos siguientes:

“La íntima conexión entre las libertades individuales y el principio de la legalidad se revela claramente cuando se tiene en cuenta las materias en las cuales este principio tiene mayor importancia: la definición de los delitos y las penas y la creación de los tributos, ambas relacionadas con dos de los derechos fundamentales de mayor relevancia, la libertad y la propiedad”³⁸.

Específicamente abordando la reserva legal en materia de *derechos fundamentales*, la misma consiste, en palabras de Alexy³⁹, en una *norma de competencia* que fundamenta la *restringibilidad* de dichos derechos, debido a que no constituye una restricción en sí misma, sino la *posibilidad jurídica* de lograr la restricción. Al respecto, Brewer-Carías enseña que la reserva legal es precisamente la *primera y más importante* de las “garantías constitucionales” de estos derechos, razón por la cual sólo el legislador a través de la *ley formal*⁴⁰ (como tipo

³⁴ Vid. García de Enterría, Eduardo, *Justicia y seguridad jurídica en un mundo de leyes desbocadas*, Cuadernos Civitas, Thomson-Civitas, Madrid, 2006, p. 27.

³⁵ Una diferencia entre los *límites* (o restricciones inmanentes, de la teoría interna) y las *restricciones* (de la teoría externa) de derechos fundamentales, puede consultarse en Alexy, Robert, *op. cit.*, pp. 267 y ss.

³⁶ Cf. Brewer-Carías, Allan R., *El Derecho Administrativo y la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos. Principios del Procedimiento Administrativo*, Colección Estudios Jurídicos N° 16, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 2002, p. 454; y Brewer-Carías, Allan R., “Los principios de legalidad y eficacia en las leyes de procedimientos administrativos en América Latina”, *IV Jornadas Internacionales de Derecho Administrativo “Allan Randolph Brewer-Carías. La relación jurídico-administrativa y el procedimiento administrativo*, Fundación Estudios de Derecho Administrativo, Caracas, 1998, pp. 38 y 39.

³⁷ Cf. Brewer-Carías, Allan R., *El Derecho Administrativo... cit.*, p. 453.

³⁸ Fraga Pittaluga, Luis, *Principios constitucionales de la tributación*, Editorial Jurídica Venezolana, Colección Estudios Jurídicos, N° 95, Caracas, 2012, p. 53.

³⁹ Cf. Alexy, Robert, *op. cit.*, p. 273.

⁴⁰ Cuyo *tipo normativo* es el referido en el artículo 30 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, según ha sido expresamente declarado por la Corte Interamericana de Derechos Humanos con ocasión a una consulta formulada por la República Oriental de Uruguay, en la cual señaló que la expresión “leyes” empleada en el indicado enunciado (referido a las restricciones permitidas en el marco de la protección de los *derechos humanos*, criterio aplicable, en esencia, a las limita-

normativo *genérico*⁴¹), puede establecer limitaciones o restricciones a la regulación y ejercicio de dichos derechos, dentro del sistema constitucional⁴², frente a la tutela, claro está, de *otros derechos de igual rango o jerarquía*⁴³. Es por lo anterior –y esto resulta de meridiana importancia para nuestro estudio– que la Administración y, específicamente, el reglamento, no puede limitar de manera alguna los derechos y garantías constitucionales, y dentro de ellos, el derecho constitucional a la libertad, incluso en aspectos que no hayan sido regulados expresamente por Ley⁴⁴. Violar la reserva legal a través de un acto administrativo, como ocurre con el establecimiento de tributos en normas sublegales, acarrea la nulidad absoluta del mismo, al tratarse de una transgresión de normas constitucionales⁴⁵. Así lo ha entendido la jurisprudencia:

“Es así como la garantía de la reserva legal, se concreta en la confianza que tiene todas las personas que el ejercicio de la potestad legislativa, es la única capaz de reglamentar los derechos y garantías constitucionales. Por ello, cualquier acto de rango sublegal que establezca limitaciones, restricciones, obligaciones o sanciones sobre los derechos o las garantías constitucionales y más específicamente, cualquier acto de rango sublegal que establezca infracciones y sanciones o que las modifique, incurre en violación del principio de reserva legal”⁴⁶.

Al unísono con las doctrina y jurisprudencia, en el ordenamiento constitucional venezolano actual -al igual que ocurría bajo la vigencia de la Constitución de 1961⁴⁷, en su artículo

ciones de los *derechos constitucionales*), debe entenderse en el sentido de “ley formal”, esto es, una “norma jurídica adoptada por el órgano legislativo y promulgada por el Poder Ejecutivo, según el procedimiento requerido por el derecho interno de cada Estado”. Opinión Consultiva OC-6/86 de 09-05-1986, párrafo N° 27, Corte Interamericana de Derechos Humanos, consultada en Travieso, Juan Antonio, *La Corte Interamericana de Derechos Humanos. Opiniones consultivas y fallos*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1996, pp. 179 y ss. Una acotación sobre la citada Opinión Consultiva, puede verse en Sabsay, Daniel Alberto, “Comentario a la Opinión Consultiva 6” en Bidart Campos, Germán y Pizzolo (h), Calogero (Coord.), *Derechos Humanos. Corte Interamericana*, tomo I, Ediciones Jurídicas Cuyo, Mendoza, 2000, pp. 421 y ss.

⁴¹ Vid. Chacón Hanson, Alma Adriana, “Las condiciones de validez de las limitaciones o restricciones legislativas y la racionalidad de la ley” en Casal H., Jesús María *et al* (Coord.), *Tendencias actuales del Derecho Constitucional. Homenaje a Jesús María Casal Montbrun*, tomo II, Universidad Central de Venezuela y Universidad Católica Andrés Bello, Caracas, 2007, p. 70.

⁴² Así se pronuncia, entre otros, Víctor Garrido Ramos: “En otras palabras, las limitaciones a los derechos constitucionales sólo pueden establecerse mediante ley, entendiéndose como tal el acto emanado del órgano legislativo (Asamblea Nacional)”. Garrido Ramos, Víctor G., “Los derechos económicos, sociales y culturales (DESC) en la Constitución de 1999 y en el Derecho Internacional” en Carrillo Artilles, Carlos Luis (Coord.), *Libro homenaje al Profesor Alfredo Arismendi A.*, Ediciones Paredes-Instituto de Derecho Público de la Universidad Central de Venezuela, Caracas, 2008, p. 434.

⁴³ Cf. Herrera Orellana, Luis Alfonso, *op. cit.*, p. 38.

⁴⁴ Cf. Brewer-Carías, Allan R., *El Derecho Administrativo... cit.*, p. 453.

⁴⁵ Cf. *Ibid.*, p. 454.

⁴⁶ Sentencia N° 1237 del 30-05-2000, del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Político-Administrativa, caso Banco Venezolano de Crédito, consultada en *Revista de Derecho Público*, N° 82, abril-junio, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 2000, p. 246.

⁴⁷ Publicada en Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 3.251 Extraordinario, 12 de septiembre de 1983 (con las enmiendas N° 1 y N° 2).

116, numeral 24⁴⁸- se reserva a la “legislación orgánica”, la *delimitación* -así como su conatural *limitación*- y desarrollo de la *materia de los derechos y garantías fundamentales*, por mandato del artículo 156, numeral 34 y artículo 203 de la Constitución, en los términos siguientes:

Artículo 156 de la Constitución de la República de Venezuela: “Es de competencia del Poder Público Nacional: (...)// 34. La legislación en materia de derechos, deberes y garantías constitucionales. (...)”⁴⁹.

Artículo 203 de la Constitución de la República de Venezuela: “Son leyes orgánicas las que así denomina esta Constitución; las que se dicten para organizar los poderes públicos o para desarrollar los derechos constitucionales y las que sirvan de marco normativo a otras leyes”.

Es a esto a lo que se refiere Blanquer, en relación a la Constitución española, al explicar lo siguiente:

“En materias en las que la competencia normativa está reservada a la Ley (como sucede con los derechos fundamentales y libertades públicas conforme a lo establecido en el artículo 53.1 de la Constitución), son las normas con fuerza de Ley las que pueden atribuir la supremacía que caracteriza al estatuto de la Administración Pública. En esa materia (*sic*) no basta un simple Reglamento para atribuir potestades exorbitantes que sirven para ordenar, limitar y comprimir los derechos y libertades de los ciudadanos. En ese sentido, es claro que está reservada a la Ley la atribución de la potestad sancionadora o la expropiatoria. La autoatribución de potestades por vía reglamentaria sólo es admisible en materias organizativas y otras cuestiones adjetivas que no afectan al estatuto fundamental del ciudadano”⁵⁰.

Junto al principio de reserva legal orgánica, como condición *formal* para la limitación o restricción de los derechos fundamentales y, específicamente, en relación a la *expresa habilitación* que el mismo significa para la Administración a través de una *ley formal* cuando ésta pretende limitar la *libertad general* de las personas⁵¹ -o *interferir* en el ejercicio de su *libertad jurídica*⁵²-, se encuentran otros requisitos *materiales* -que escapan del objeto de este estudio, razón por la cual sólo los mencionaremos-, dentro de los cuales destacan la *licitud del fin perseguido*, la *proporcionalidad*⁵³ (también denominada *prohibición de exceso*) y la *intangibilidad del contenido esencial del derecho*, los cuales, claro está, sólo deberán ser objeto de análisis cuando la limitación o restricción se establezca por Ley, esto es, en tanto se satisfaga la primera condición -formal- representada por la reserva legal.

⁴⁸ Artículo 136 de la Constitución de la República de Venezuela de 1961: “Es de la competencia del Poder Nacional: (...) 24. La legislación reglamentaria de las garantías que otorga esta Constitución (...)”.

⁴⁹ En concordancia con el artículo 187, numeral 1 de la Constitución de la República de Venezuela: “Corresponde a la Asamblea Nacional: 1. Legislar en las materias de competencia nacional y sobre el funcionamiento de las distintas ramas del Poder Público”.

⁵⁰ Blanquer, David, *Curso de Derecho Administrativo*, tomo II, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2006, p. 209.

⁵¹ Cf. Garrido Falla, Fernando, “La inspección como actividad administrativa”, *El I. V. A. y la Inspección de Hacienda. XXX Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1984, p. 532.

⁵² Cf. Cassagne, Juan Carlos, *El principio de legalidad y el control judicial de la discrecionalidad administrativa*, Marcial Pons, Madrid, 2009, p. 120.

⁵³ Sobre el principio de proporcionalidad, *vid.* Sarmiento Ramírez-Escudero, Daniel, *El principio de proporcionalidad en el Derecho Administrativo. Un análisis jurídico desde el Derecho español*, Universidad Externado de Colombia, Serie Derecho Administrativo N° 3, Bogotá, 2007.

Ahora bien, enfocándonos en el evocado principio de reserva legal y orgánica en materia del señalado *derecho fundamental a la libertad*, indistintamente de la peligrosísima tendencia de la jurisprudencia constitucional que ha pretendido atenuar la vigencia de la reserva legal en relación a *derechos derivados* de éste, como es el caso, por ejemplo, de la libertad de empresa cuando hay “intereses sociales o generales” en conflicto (e inclusive, pretendiendo reducir ese derecho constitucional⁵⁴ a un mero *mandato de optimización*⁵⁵), lo cierto es que tal postura, como podrá apreciarse con meridiana claridad, carece de fundamento precisamente debido a que es la concepción según la cual junto a los derechos fundamentales -como la libertad- pueden válidamente existir bienes colectivos en juego, lo que en primer lugar llevó a la consagración de dicha reserva, para que fuese el órgano legislativo -como instancia *plural, deliberante y representativa*- el que ponderara si tales intereses generales debían -o no- predominar en algunas circunstancias sobre el derecho fundamental comprometido⁵⁶.

En virtud de lo anterior, y al igual que ocurre con cualquier derecho fundamental -y libertad pública-, toda limitación o restricción que se pretenda efectuar de los derechos integrantes del *ideario liberal*⁵⁷, deberá -forzosamente- atenerse a los requisitos *formales* y *materiales* anunciados, con especial atención a la reserva legal orgánica, resultando, en tal sentido, evidente que al no satisfacerse esta primera condición, ni siquiera cabría el análisis de los demás elementos indicados, pues éstos dependen formalmente de aquél.

De lo expuesto se deduce, entonces, que carecerá de constitucionalidad y legalidad toda regulación normativa de carácter sub-legal, y de constitucionalidad toda regulación legal no

⁵⁴ Artículo 112 de la Constitución de la República de Venezuela: “Todas las personas pueden dedicarse libremente a la actividad económica de su preferencia, sin más limitaciones que las previstas en esta Constitución y las que establezcan las leyes, por razones de desarrollo humano, seguridad, sanidad, protección del ambiente u otras de interés social. El Estado promoverá la iniciativa privada, garantizando la creación y justa distribución de la riqueza, así como la producción de bienes y servicios que satisfagan las necesidades de la población, la libertad de trabajo, empresa, comercio, industria, sin perjuicio de su facultad para dictar medidas para planificar, racionalizar y regular la economía e impulsar el desarrollo integral del país”.

⁵⁵ *Vid.*, sentencia N° 1049, de 23 de julio de 2009, Tribunal Supremo de Justicia, Sala Constitucional, así como las críticas sobre esta *reducción de categoría jurídica* en: Arias Castillo, Tomás Aníbal, “Una diversión antiliberal: notas críticas a la sentencia N° 1049 de 23-07-09” en Herrera Orellana, Luis Alfonso, Arias Castillo, Tomás Aníbal y Rondón García, Andrea Isabel, *op. cit.*, pp. 98-107.

⁵⁶ Cf. Casal H., Jesús María, *Los Derechos Humanos y su protección (Estudios sobre derechos humanos y derechos fundamentales)*, 2ª edición, Universidad Católica Andrés Bello, Caracas, 2009, pp. 159 y 160.

⁵⁷ Teniendo en cuenta las polémicas e, inclusive, antitéticas cláusulas recogidas en el artículo 2 de la Constitución de la República de Venezuela, de acuerdo al cual: “Venezuela se constituye en un Estado democrático y social de Derecho y de Justicia”, habida cuenta la discusión en la dogmática, de acuerdo a la cual las cláusulas de Estado de Derecho y Estado Social son incompatibles, al igual que lo son el último indicado frente al Estado Liberal, resulta oportuno tener en cuenta el interesante debate sostenido entre los profesores José Ignacio Hernández y Tomás A. Arias Castillo en el Seminario de Profesores de Derecho Público de la Universidad Monteávila. En dicho Seminario, el profesor Hernández publicó un trabajo intitulado *Estado Social y Libertad de Empresa en Venezuela: Consecuencias Prácticas de un Debate Teórico*, el cual fue criticado por el profesor Arias Castillo en *Vendiendo Utopías: Una Respuesta al Profesor José Ignacio Hernández*. Luego, el profesor Hernández publicó *La Constitución Fabulada: Breve Contra Réplica a la Respuesta del Profesor Tomás Arias Castillo*, y el profesor Arias Castillo cerró con *Una Réplica no es una Contrarréplica: Contrarréplica al Profesor José Ignacio Hernández*. Los cuatro trabajos pueden consultarse en el blog del Seminario: www.seminarioprofesoresderechopublico.blogspot.com

orgánica, que pretenda limitar o restringir el ejercicio de cualquier derecho constitucional, como lo es el derecho que tiene todo contribuyente –y ciudadano– a la libertad, que a la postre afectaría el llamado *estatuto del contribuyente*⁵⁸.

III. DERECHO TRIBUTARIO Y LIBERTAD: *NO TAXATION WITHOUT REPRESENTATION*⁵⁹

La doctrina liberal, en el orden *político* –y, naturalmente dentro de éste, en el *tributario*–, nace como respuesta al autoritarismo de las monarquías absolutas⁶⁰, abocándose a la legitimidad misma del poder, así como a las garantías mínimas de los derechos fundamentales, con especial énfasis y atención en el *derecho fundamental de propiedad*⁶¹, por medio de su reconocimiento constitucional y el establecimiento de los sistemas propios de pesos y contrapesos en la configuración del Estado; de ahí que, al incidir naturalmente los tributos en la propiedad, esté siempre vigente la preocupación del liberalismo por la estructura y funcionamiento del *sistema tributario*⁶².

Entre otras razones, y a propósito de la regulación y protección del derecho de propiedad, se encuentra la característica propuesta liberal en torno a la necesidad de una (verdadera, material⁶³) Constitución que, en sintonía con la dicción de la *Declaración de los derechos del*

⁵⁸ Denominación que ha sido abiertamente criticada por José Juan Ferreiro Lapatza, quien la considera, entre otras cosas, *contraria* al reconocimiento mismo del contribuyente como ciudadano sometido a –y protegido por– *todo* el ordenamiento jurídico y, en definitiva, *inútil*, así como *innecesaria*. Cf. Ferreiro Lapatza, José Juan, “El estatuto del contribuyente”, *Revista Tributaria*, tomo XXIII, N° 131, marzo-abril, Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios, Montevideo, 1996.

⁵⁹ En este punto, como podrá apreciarse, nos apoyamos en la excelente investigación que el profesor colombiano Mauricio Plazas Vega presenta en su obra ya citada, específicamente, en las pp. 3-31.

⁶⁰ “Así, las monarquías absolutas dependientes de la férrea voluntad de un solo hombre fueron acordes con la personificación arbitraria del poder tributario en el rey, sin participación alguna del Parlamento o de los Estados Generales. En los regímenes totalitarios de propiedad privada, y en particular los del fascismo italiano y el nacionalsocialismo alemán, la voluntad incuestionable del líder carismático, elevado sobre las masas a la manera de un mesías providencial, tuvo su expresión hacendística en un poder tributario concentrado que concurría con un sistema de discrecionalidad absoluta, e inclusive secreta, del gasto público. Y en los regímenes de fuerza, propios de las dictaduras militares que dominaron por varios lustros a buena parte de América Latina, la decisión arbitraria del general o caudillo tuvo también una dimensión fiscal en la cual los tributos dependieron, en mayor o menor grado, de lo que en última instancia determinara el “hombre fuerte”. *Ibid.*, p. 272. Un recuento sobre los antecedentes del principio de reserva de ley tributaria, en la Edad Media y en las monarquías absolutas, puede verse en: 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, pp. 25 y ss. Otra reseña sobre el origen y desarrollo histórico de este principio, puede consultarse en: Fraga Pittaluga, Luis, *op. cit.*, pp. 44-51.

⁶¹ Para una caracterización del derecho de propiedad como un *derecho fundamental* y lo que ello implica, *vid.* Canova González, Antonio, Herrera Orellana, Luis Alfonso y Anzola Spadaro, Karina, *¿Expropiaciones o vías de hecho? (La degradación continuada del derecho fundamental de propiedad en la Venezuela actual)*, Fundación Estudios de Derecho Administrativo-Universidad Católica Andrés Bello, Caracas, 2009, pp. 17-36.

⁶² Cf. Plazas Vega, Mauricio A., *op. cit.*, p. 16.

⁶³ Y no meramente *semántica*. Sobre la noción *Constitución semántica*, que supone una apariencia de apego a las reglas y principios constitucionales, *vid.* Loewenstein, Karl, “Constituciones y Derecho Constitucional en Oriente y Occidente”, *Revista de Estudios Políticos*, N° 164, Centro de

hombre y del ciudadano, del 26 de agosto de 1789⁶⁴, cumpla simultáneamente con sus dos objetivos definitorios: por un lado, garantice los derechos fundamentales de los individuos (dentro de los cuales se encuentra el derecho de propiedad) y, por el otro, regule el principio de la separación o división de los poderes⁶⁵.

A la par del derecho de propiedad –como derecho fundamental–, y de las *libertades-límite* (en tanto límites a la acción del gobernante en la sociedad política), por un lado, así como de las *libertades-oposición* (en tanto derechos a oponerse a las acciones y propuestas del gobernante), por el otro, lo cierto es que la doctrina liberal también encuentra en otros principios que definen la acción del gobernante, de las autoridades estatales, un necesario sustento, como es el caso de los elementales principios de *legalidad* y *reserva legal*; el primero para *limitar* la acción de los funcionarios a las facultades que expresamente les reconoce la ley⁶⁶ y, el segundo, para *reservar* la regulación de ciertas materias a la ley, dentro de las cuales tiene especial lugar la votación de los tributos⁶⁷.

En efecto, y en lo que a la relación de la reserva de ley y a los tributos se refiere, es clara la importancia e influencia de la doctrina liberal para instrumentar la configuración de este elemental principio de la imposición, si se tiene en cuenta la franca oposición del liberalismo a cualquier manifestación de arbitrariedad o discrecionalidad estatal, razón por la cual, “[n]o pueden establecerse tributos sin mediar la voluntad de los asociados expresada directamente o a través de sus representantes”⁶⁸, esto es, a través de la ley en *sentido formal*⁶⁹, de ahí que

Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 1969; y Alvarado Andrade, Jesús María, *Introducción a la idea y al concepto de Constitución. (Desde la antigüedad hasta el constitucionalismo moderno)*, inédito. Sobre este tema, enfocado en una patología del Derecho tributario venezolano actual, específicamente en materia de parafiscalidad, pueden verse nuestros comentarios en: Abache Carvajal, Serviliano, “Neolengua tributaria” y la Constitución semántica”, *Ámbito Jurídico*, Año XIV – Nº 174, marzo, Legislación Económica, C. A., Caracas, 2013.

⁶⁴ Artículo XVI de la Declaración: “Una sociedad en la que la garantía de los derechos no está asegurada, ni la separación de poderes definida, no tiene Constitución”. Junto al citado artículo XVI, el resto del articulado de la Declaración evidencia su corte *liberal*: artículo I (la libertad como condición innata del hombre); artículo II (la libertad, la propiedad, la seguridad y la resistencia a la opresión como derechos naturales e imprescriptibles del hombre); artículo IV (la libertad definida como la posibilidad de hacer todo aquello que no cause perjuicio a los demás y la expresa reserva legal en cuanto al establecimiento de sus límites); artículos X y XI (libertad de opinión y culto), artículo XVII (inviolabilidad del derecho de propiedad); por sólo mencionar los más evidentes.

⁶⁵ Cf. Plazas Vega, Mauricio A., *op. cit.*, p. 18.

⁶⁶ Una aplicación concreta de este principio, en materia tributaria, puede verse en: Abache Carvajal, Serviliano, “La relación triádica liberal del cambio de ejercicio fiscal del contribuyente, según el artículo 148 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta: un asunto de hermenéutica jurídica”, *Revista de Derecho Tributario*, Nº 128, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2010.

⁶⁷ Cf. Plazas Vega, Mauricio A., *op. cit.*, pp. 17 y 18.

⁶⁸ *Ibid.*, p. 272.

⁶⁹ Al respecto, resulta esclarecedora la explicación de García Novoa: “La reserva de ley formal puede entenderse como una proscripción de la intervención del reglamento en determinadas materias, y la tipicidad, como expresión de la reserva de ley, explica esta prohibición reglamentaria desde la perspectiva del derecho del contribuyente a la certeza, de tal modo que será este derecho a la certeza lo que, entre otras cosas, justifique la reserva de ley formal”. García Novoa, César, *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2000, p. 115. Por su parte, el mismo autor explica que, en la teoría tradicional del principio de reserva de ley, a éste se le suele tratar como un principio puramente formal, cuya justificación sustantiva se ubica en el

sea “[d]ifícil imaginar mayor despotismo que el que se genera cuando el gobierno de turno tiene acceso al poder tributario”⁷⁰. La tríada *libertad-propiedad-tributación* es evidente: 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 *liberal*- por la mera voluntad del Ejecutivo⁷¹, quien sólo está facultado para *administrarlos*⁷², sino que es necesario el voto favorable de los representantes del pueblo a través de la ley⁷³, a otro decir: *no taxation without representation*⁷⁴. En palabras de Hamburger

principio democrático que reclama que las intervenciones del poder público –en determinadas materias– se concrete mediante el ejercicio de la *voluntad popular*. Cf. García Novoa, César, *El concepto de tributo*, Marcial Pons, Buenos Aires, 2012, p. 197. Abonando a lo anterior, Fraga Pittaluga considera que “De todo lo dicho resulta que la satisfacción real del principio de la reserva legal en materia tributaria, reclama una ley en sentido formal, para que sean los representantes del Pueblo (el soberano), quienes tengan la facultad de dictar, reformar o derogar las leyes tributarias”. (Resaltado nuestro). Fraga Pittaluga, Luis, *op. cit.*, p. 66. Es de notar, que al igual que ocurre con la vertiente analizada de la voluntad popular (*no taxation without representation*) como fundamento de la reserva legal de los tributos, el *derecho a la certeza* del contribuyente, en tanto concreción subjetiva del ideal de previsibilidad que supone el principio de seguridad jurídica, es *condición necesaria* -aunque no suficiente- de la autonomía personal del sujeto pasivo tributario y, así, de su libertad. Después de todo, y como enseña el maestro Calamandrei: “La legalidad es condición de libertad, porque solo la legalidad asegura, de la manera menos imperfecta posible, esa *certeza del derecho* sin la cual prácticamente no puede existir libertad política. Certeza del derecho, es decir, certeza de los límites dentro de los que se extiende la libertad de cada uno y más allá de los cuales comienza la libertad del otro. Certeza del derecho, o sea, posibilidad práctica para cada uno de conocer, antes de obrar, cuáles son las acciones lícitas y cuáles las prohibidas, esto es, cuáles son las que puede realizar para ejercitar su libertad sin violar al mismo tiempo la libertad ajena”. (Cursivas del autor). Calamandrei, Piero, *op. cit.*, p. 32. Por su parte, en palabras de Lifante Vidal: “la posibilidad de prever la conducta de otros sujetos, y en particular de los poderes públicos, es un requisito indispensable para poder desarrollar una vida autónoma”. Lifante Vidal, Isabel, “La relevancia de la previsibilidad jurídica. Algunas consideraciones a partir de Francisco Laporta y Liborio Hierro”, *DOXA. Cuadernos de Filosofía del Derecho* (edición especial), Departamento de Filosofía del Derecho Universidad de Alicante, Alicante, 2017, p. 145. La posición de Lifante Vidal sobre el principio de seguridad jurídica y el ideal de previsibilidad, puede consultarse más ampliamente en: Lifante Vidal, Isabel, “Seguridad jurídica y previsibilidad”, *DOXA. Cuadernos de Filosofía del Derecho*, N° 36, Departamento de Filosofía del Derecho Universidad de Alicante, Alicante, 2013, p. 85-105.

⁷⁰ *Ibid.*, p. 65.

⁷¹ En los términos que con contundencia lo precisa Ruan Santos, para quien “[I]a desvalorización de la ley se ve acelerada por el desconocimiento de la esfera de competencia reservada al legislador, por virtud de lo que la doctrina ha llamado “deslegalización” o habilitación al Poder Ejecutivo y a la Administración para dictar normas pertenecientes a la reserva legal, a través de decretos-ley, reglamentos y providencias”. Ruan Santos, Gabriel, “De la omnipotencia a la precariedad de la ley” (Conferencia Magistral para las XIV Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario), *Revista de Derecho Tributario*, N° 148, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2015, p. 160.

⁷² En lo que a la gestión de los tributos y derechos fundamentales del contribuyente se refiere, con especial atención a la presunción de legitimidad de los actos administrativos, *vid.*, Abache Carvajal, Serviliano, *La atipicidad de la “presunción” de legitimidad del acto administrativo y la carga de la prueba en el proceso tributario*, Editorial Jurídica Venezolana-Fundación Estudios de Derecho Administrativo, Colección Estudios Jurídicos, N° 93, Caracas, 2012.

⁷³ Cf. Plazas Vega, Mauricio A., *op. cit.*, p. 22.

⁷⁴ Conocida expresión acuñada, como explica Fraga, en la proclama independentista de las 13 Colonias Británicas en América, en la cual se estableció que *no se pagarían tributos sin representa-*

“[t]axes lay at the heart of legislative power. (...) like any other legal constraints on freedom, taxes required the consent of the community”⁷⁵, de ahí que “[a]dministrative taxation returns to an unconstitutional exercise of power outside the law”⁷⁶. Es por esto que “[e]n las economías de mercado, cuyo fundamento esencial es la existencia de la propiedad privada, el establecimiento de tributos debe estar reservado a la ley”⁷⁷.

Y es precisamente por lo recién apuntado, que la creación de tributos por parte del Ejecutivo, como excepción al principio *nullum tributum sine lege*, ha sido siempre cuestionada por los regímenes no totalitarios –y apoyada, como es evidente, por los totalitarios– habida cuenta de que la representación popular es considerada como una garantía en sí de las libertades públicas, en lo general, y de la propiedad, en lo particular⁷⁸. No sin razón, se ha afirmado que “[l]a reserva de ley sólo tiene significado en el Estado liberal, donde la ley es la expresión de la voluntad popular”⁷⁹. En una palabra: *la autoimposición es libertad*.

En lo que respecta al fundamento *constitucional* en Venezuela del principio de legalidad (o reserva legal) de los tributos, el mismo se halla en los artículos 115, 133 y 317 de la Norma Fundamental, de acuerdo con los cuales:

Artículo 115 de la Constitución: “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: “Toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley”.

ción, importante conquista *liberal* que quedó plasmada en el artículo 1, sección 8, primer párrafo, de la Constitución Norteamericana de 1787 y se mantiene inalterada a la fecha: “Section 8. **The Congress shall have the power to lay and collect taxes, duties, imposts and excises**, to pay debts and provide for the common defense and general welfare of the United States; but all duties, imposts and excises shall be uniform throughout the United States”. (Resaltado y subrayado nuestro). Cf. Fraga Pittaluga, Luis, *op. cit.*, p. 47.

⁷⁵ “[L]os impuestos se encuentran en el corazón del poder legislativo. (...) como cualquier otra limitación legal a la libertad, los impuestos requieren del consentimiento de la comunidad”. (Traducción libre). Hamburger, Philip, *Is Administrative Law Unlawful?*, The University of Chicago Press, Chicago y Londres, 2014, p. 57.

⁷⁶ “[L]a tributación administrativa se traduce en un regreso al ejercicio inconstitucional del poder al margen del Derecho”. (Traducción libre). *Ídem*.

⁷⁷ Plazas Vega, Mauricio A., *op. cit.*, p. 23.

⁷⁸ Cf. *Ibid.*, p. 281.

⁷⁹ Acosta, Eugenio Simón, *op. cit.*, p. 34.

Artículo 317 de la Constitución: “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 las leyes. (...)”⁸⁰.

⁸⁰ Los antecedentes de estas normas en la historia constitucional venezolana, puede apreciarse en las siguientes disposiciones: (i) art. 21, Declaración de los Derechos del Pueblo de 1811; (ii) arts. 5, 71 y 166, Constitución Federal para los Estados de Venezuela de 1811; (iii) art. 15 (Título 1º) y art. 7 (Título 6º), Constitución Política de Venezuela de 1819; (iv) arts. 42; y 55, tercera parte, Constitución de 1821; (v) art. 87, numeral 2, Constitución del Estado de Venezuela de 1830; (vi) art. 38, numeral 3; y 96, numeral 3, Constitución de 1857; (vii) art. 64, numeral 2, Constitución de 1858; (viii) art. 14, numeral 2, Constitución de los Estados Unidos de Venezuela de 1864; (ix) art. 14, numeral 2, Constitución de los Estados Unidos de Venezuela de 1874; (x) art. 14, numeral 2, Constitución de los Estados Unidos de Venezuela de 1881; (xi) art. 14, numeral 2, Constitución de los Estados Unidos de Venezuela de 1891; (xii) arts. 14, numeral 2; y 44, numeral 2, Constitución de los Estados Unidos de Venezuela de 1893; (xiii) arts. 6, numeral 29; 17, numeral 2; y 54, numeral 2, Constitución de 1901; (xiv) arts. 7, numeral 28; 17, numeral 2; y 52, numeral 5, Constitución de 1904; (xv) arts. 12, numeral 28; 23, numeral 2; y 57, numeral 6, Constitución de 1909; (xvi) art. 16, numeral 2, Estatuto Constitucional Provisorio de los Estados Unidos de Venezuela de 1914; (xvii) arts. 19, numeral 28; 22, numeral 2; y 58, numeral 2, Constitución de los Estados Unidos de Venezuela de 1914; (xviii) arts. 15, numeral 17; 32, numeral 2; y 78, numeral 1, Constitución de los Estados Unidos de Venezuela de 1925; (xix) arts. 15, numeral 17; 32, numeral 2; y 78, numeral 1, Constitución de los Estados Unidos de Venezuela de 1928; (xx) arts. 15, numeral 17; 32, numeral 2; y 78, numeral 1, Constitución de los Estados Unidos de Venezuela de 1929; (xxi) arts. 15, numeral 17; 32, numeral 2; y 78, numeral 1, Constitución de los Estados Unidos de Venezuela de 1931; (xxii) arts. 15, numeral 17; 32, numeral 2; y 77, numeral 1, Constitución de los Estados Unidos de Venezuela de 1936; (xxiii) arts. 15, numeral 17; 32, numeral 2; y 78, numeral 1, Constitución de los Estados Unidos de Venezuela de 1945; (xxiv) arts. 65; y 162, numeral 4, de la Constitución de los Estados Unidos de Venezuela de 1947; (xxv) arts. 35, numeral 9; 60, numeral 15; 81, numeral 1; y 121, Constitución de 1953; y (xxvi) arts. 99; y 224, Constitución de 1961. Recopilación que efectuamos de la obra: Brewer-Carías, Allan R., *Las Constituciones de Venezuela*, tomos I y II, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Serie Estudios, N° 71, 3ª edición, Caracas, 2008. De la anterior recopilación, se evidencia que en *todas* las Constituciones de Venezuela -sin excepción- se ha regulado de manera expresa el principio *liberal* de reserva legal de los tributos. Por otra parte, disposiciones de similar tenor y, sin duda, inspiradoras de éstas, son apreciables en distintos cuerpos normativos a lo largo de la historia, entre los cuales vale destacar los siguientes: (i) “Toda exacción de impuestos por o en beneficio de la Corona, so pretexto de la prerrogativa real, sin consentimiento del Parlamento, por un tiempo mayor o en forma distinta de aquella en que fue autorizada, es ilegal”. (Declaración de derechos -Bill of Rights-, Inglaterra, 13 de febrero de 1689); (ii) “Los hombres (asociados) no podrán ser gravados con impuestos o privados de su propiedad para uso público sin su propio consentimiento o el de sus representantes”. (Declaración de derechos de Virginia, 12 de junio de 1776); (iii) “No se podrá establecer, fijar, imponer o recaudar subsidio, carga, contribución, impuesto o derecho alguno, bajo ningún pretexto, sin el consentimiento del pueblo o de sus representantes reunidos en el cuerpo legislativo”. (Declaración de derechos de Massachusetts, 1780); (iv) “Todos los ciudadanos tienen el derecho de comprobar, por sí mismos o por sus representantes, la necesidad de la contribución pública, de consentirla libremente, de vigilar su empleo y de determinar la cuota, la base, la recaudación y la duración”. (Declaración de los derechos del hombre y del ciudadano, Francia, 26 de agosto de 1789); (v) “Ninguna contribución puede ser establecida sino por razón de utilidad general. Todos los ciudadanos tienen derecho a intervenir en el establecimiento de las contribuciones, a vigilar su empleo y a hacer que se rindan cuentas de las mismas”. (Declaración de los derechos del hombre y del ciudadano, Francia, 24 de junio de 1793); (vi) “Todos los ciudadanos, sin distinción, contribuirán a las cargas públicas en proporción a sus haberes y conforme a la ley”. (Constitución de Weimar, Alemania, 14 de agosto de 1919); (vii) “Solo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley”. (Constitución española, 29 de di-

Por su parte, el Código Orgánico Tributario de 2014 -al igual que sus antecesores⁸¹- desarrolla a nivel *legal*⁸² este principio en su artículo 3, en los términos siguientes:

Artículo 3 del Código Orgánico Tributario de la República de Venezuela: **“Sólo a las leves 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.

ciembre de 1978); (viii) “Ninguna contribución puede establecerse sino por la utilidad general, y por lo mismo, todo ciudadano tiene derecho de concurrir a su establecimiento y a que se le dé noticias de su inversión.// Todos los ciudadanos tienen igual derecho a concurrir directa o indirectamente a la formación de la ley y al nombramiento de sus representantes”. (Constitución del Estado de Cundinamarca, Santa Fé, 4 de abril de 1811); y (ix) “En tiempo de paz solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos municipales podrán imponer contribuciones”. (Acto legislativo número tres reformativo de la Constitución Política de Colombia, Asamblea Nacional de Colombia, 31 de Octubre de 1910). Al respecto, *vid.* Plazas Vega, Mauricio A., *op. cit.*, pp. 270-272.

⁸¹ El Código Orgánico Tributario de 2001 (publicado en Gaceta Oficial de la República de Venezuela Nº 37.305, 17 de octubre de 2001) en su artículo 3; el Código de 1982 (publicado en Gaceta Oficial de la República de Venezuela Nº 2.992 Extraordinario, 3 de agosto de 1982) en su artículo 4; y sus reformas de 1992 (publicada en Gaceta Oficial de la República de Venezuela Nº 4.466 Extraordinario, 11 de septiembre de 1992), y 1994 (publicada en Gaceta Oficial de la República de Venezuela Nº 4.727 Extraordinario, 27 de mayo de 1994), en el mismo artículo.

⁸² Al igual que lo hacen el artículo 163 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal (publicada en Gaceta Oficial de la República de Venezuela Nº 6.015 Extraordinario, 28 de diciembre de 2010): **“No podrá cobrarse impuesto, tasa, ni contribución municipal alguna que no esté establecido en ordenanza**. Las ordenanzas que regulen los tributos municipales deberán contener:// 1. La determinación del hecho imponible y de lo sujetos pasivos.// 2. La base imponible, los tipos o alícuotas de gravamen o las cuotas exigibles, así como los demás elementos que determinan la cuantía de la deuda tributaria.// 3. Los plazos y forma de la declaración de ingresos o del hecho imponible.// 4. El régimen de infracciones y sanciones. Las multas por infracciones tributarias no podrán exceder en cuantía a aquéllas que contemple el Código Orgánico Tributario.// 5. Las fechas de su aprobación y el comienzo de su vigencia.// 6. Las demás particularidades que señalen las leyes nacionales y estatales que transfieran tributos.// Los impuestos, tasas y contribuciones especiales no podrán tener como base imponible el monto a pagar por concepto de otro tributo”. (Resaltado y subrayado nuestro); el artículo 88 de la Ley Orgánica de la Administración Pública (publicada en Gaceta Oficial de la República de Venezuela Nº 5.890 Extraordinario, 31 de julio de 2008): “El ejercicio de la potestad reglamentaria corresponde a la Presidenta o Presidente de la República, en Consejo de Ministros, de conformidad con la Constitución de República Bolivariana de Venezuela y la ley.// **Los reglamentos no podrán regular materias objeto de reserva de ley**, ni infringir normas con dicho rango. Además, sin perjuicio de su función de desarrollo o colaboración con respecto a la ley, **no podrán tipificar delitos, faltas o infracciones administrativas, establecer penas o sanciones, así como tributos, cánones u otras cargas o prestaciones personales o patrimoniales de carácter público**”. (Resaltado y subrayado nuestro); y el artículo 10 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos (publicada en Gaceta Oficial Gaceta Oficial de la República de Venezuela Nº 2.818 Extraordinario, 1º de julio de 1981): **“Ningún acto administrativo podrá crear sanciones, ni modificar las que hubieran sido establecidas en las leyes, crear impuestos u otras contribuciones de derecho público**, salvo dentro de los límites determinados por la ley”. (Resaltado y subrayado nuestro).

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”. (Resaltado agregado).

Los citados artículos 115, 133 y 317 de la Constitución, 3 del Código Orgánico Tributario, 163 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal, 88 de la Ley Orgánica de la Administración Pública y 10 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos representan, como se observa, las *bases liberales* del ordenamiento tributario venezolano, estableciéndose en el artículo 3 del Código Orgánico Tributario una expresa prohibición *general* de delegación⁸³ –con la excepción que regula–, residiendo como regla general el *poder tributario* en el órgano legislativo⁸⁴ y, con ello, convirtiéndose la reserva legal tributaria en un control político de la acción gubernamental⁸⁵. La importancia de este principio, se evidencia en opiniones como la de Fraga, 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”⁸⁶.

IV. LA VIOLACIÓN DEL PRINCIPIO DE RESERVA LEGAL DE LOS TRIBUTOS Y SUS CONSECUENCIAS PARA LA LIBERTAD

Como ya se precisó, el principio *nullum tributum sine lege* tiene plena vigencia en los regímenes liberales, de respeto a los derechos fundamentales, al principio de separación de poderes y a la actuación limitada del gobierno⁸⁷.

⁸³ 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 sólo 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”, *Revista de Derecho Tributario*, N° 154, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, julio, 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”, *Confluencia XXI. Revista de Pensamiento Político*, N° 8, Comité Nacional Editorial y de Divulgación del Partido Revolucionario Institucional, México, D. F., 2010, p. 98.

⁸⁴ E, inclusive, resultaría necesario analizar –en estudio aparte y con detenimiento–, la cuestión de si las leyes tributarias regulan directa o indirectamente derechos y garantías constitucionales, con la finalidad de precisar si toda legislación en esta materia debe tener carácter orgánico, de acuerdo a las tipologías normativas de las leyes orgánicas reguladas en el citado artículo 203 de la Constitución de la República de Venezuela. Para una aproximación al tema, *vid.* Andrade Rodríguez, Betty, “Análisis acerca del carácter orgánico del Código Orgánico Tributario”, *Revista de Derecho Tributario*, N° 115, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2007, pp. 27-57.

⁸⁵ Cf. Acosta, Eugenio Simón, *op. cit.*, p. 36.

⁸⁶ Fraga Pittaluga, Luis, *op. cit.*, p. 41.

⁸⁷ Cf. Plazas Vega, *op. cit.*, p. IX.

Ello hace posible enunciar lo que serían las consecuencias para la libertad de la violación de este elemental principio –como recientemente ha ocurrido con las “reformas tributarias” de 2014⁸⁸ y 2015⁸⁹–, como en seguida pretendemos hacerlo.

1. *La violación del principio de reserva legal de los tributos, como menoscabo de su concepción de garantía en sí mismo de la libertad*

Un freno a la discrecionalidad y, *a fortiori*, contra la arbitrariedad del gobernante, se vislumbra en el *principio liberal de reserva legal de los tributos*. En efecto, y como ya fue precisado, la representación popular por medio del parlamento –en el caso venezolano, de la Asamblea Nacional y los órganos legisladores estatales y municipales–, constituye un mecanismo de protección de los derechos fundamentales del individuo, y dentro de las protecciones y garantías particulares que supone, está la relativa al establecimiento de tributos, quedando proscrita su creación, modificación y extinción por la mera voluntad del Ejecutivo –como regla–, siendo necesario que los mismos sean votados y establecidos por ley formal (*i. e.* autoimposición), de ahí que *no hay tributación sin representación*. A otro decir: el principio *nullum tributum sine lege* es una garantía en sí mismo de la libertad.

En efecto, el *poder tributario* reside en el órgano legislativo, razón que permite ver por qué cualquier intento consistente en regular los elementos constitutivos del tributo en un reglamento, amén de calificar como una actuación al margen de la *legalidad administrativa*⁹⁰, generaría el problema de la *deslegalización* del Derecho tributario por razón de *exceso reglamentario*.

Como es sabido, el reglamento está destinado a *desarrollar* el contenido de la ley, no a *cambiarlo* ni mucho menos a *crear* supuestos de hecho distintos a los legalmente establecidos, tal como expresamente lo indica el numeral 10 del artículo 236 de la Constitución, en el marco de las atribuciones reglamentistas del Presidente de la República, según el cual:

⁸⁸ Al respecto, *vid.* Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 6.152 Extraordinario, 18 de noviembre de 2014, en la cual se publicaron los siguientes “instrumentos normativos”: (i) Decreto N° 1.434 con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Código Orgánico Tributario; (ii) Decreto N° 1.435 con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Reforma de la Ley de Impuesto sobre la Renta; y (iii) Decreto N° 1.436 con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Reforma de la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado.

⁸⁹ *Vid.* Gaceta Oficial N° 6.210 Extraordinario, 30 de diciembre de 2015, en la que se publicó el Decreto N° 2.163 con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Reforma de la Ley de Impuesto sobre la Renta. Sobre esta reforma, nuestras consideraciones en: Abache Carvajal, Serviliano, “Validez, vigencia y aplicabilidad del Decreto N° 2.163 de reforma de la Ley de Impuesto Sobre la Renta”, *Revista de Derecho Público*, N° 144 (estudios sobre los decretos leyes 2015), Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 2015; y Abache Carvajal, Serviliano, “La nueva “reforma ejecutiva” de la Ley de Impuesto Sobre la Renta de 2015”, *Revista de Derecho Tributario*, N° 150, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2016.

⁹⁰ Artículo 137 de la Constitución de la República de Venezuela: “La Constitución y la ley definirán las atribuciones de los órganos que ejercen el Poder Público, a las cuales deben sujetarse las actividades que realicen”.

Artículo 141 de la Constitución de la República de Venezuela: “La Administración Pública está al servicio de los ciudadanos y ciudadanas y se fundamenta en los principios de honestidad, participación, celeridad, eficacia, eficiencia, transparencia, rendición de cuenta y responsabilidad en el ejercicio de la función pública, con sometimiento pleno a la ley y al derecho”.

Artículo 236 de la Constitución de la República de Venezuela: “Son atribuciones y obligaciones del Presidente o Presidenta de la República: (...)// 10. Reglamentar total o parcialmente las leyes, **sin alterar** su espíritu, propósito y razón. (...)”. (Resaltado y subrayado nuestro).

Aunado a lo anterior, dicha situación también constituiría una clara *usurpación* por parte del Poder Ejecutivo (Presidente de la República) en las funciones del Poder Legislativo (Asamblea Nacional), en flagrante violación de las disposiciones constitucionales que regulan la distribución de las atribuciones de las distintas ramas del poder público, por lo que la misma estaría viciada de *nulidad absoluta*, careciendo de todo vigor y efecto jurídico alguno, a tenor del artículo 138 de la Constitución, según el cual: “Toda autoridad usurpada es ineficaz y sus actos son nulos”.

En definitiva, al considerarse la representación popular una garantía en sí de las libertades públicas, en lo general, y de la propiedad, en lo particular⁹¹, lo cierto es que el principio de reserva legal de los tributos, a tenor de los artículos 115, 133 y 317 de la Constitución, 3 del Código Orgánico Tributario, 163 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal, 88 de la Ley Orgánica de la Administración Pública y 10 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, que integran las *bases liberales* del ordenamiento tributario venezolano, se erigen como una garantía infranqueable de la libertad (de nuevo: *la autoimposición es sinónimo de libertad*), y más concretamente, actúan como una *libertad límite* (en tanto coarta la acción del Ejecutivo), razón por la cual, cualquier delegación del poder tributario⁹², así como la regulación de los elementos constitutivos del tributo en normas sublegales, se ubicaría fatalmente al margen de la constitucionalidad en lo general, y de la libertad en lo particular.

2. *La violación del principio de reserva legal de los tributos, como menoscabo del principio de separación de poderes y, con ello, de la libertad*

Ya en el desarrollo del punto inmediato anterior, se deja ver cómo lo planteado también afectaría, simultáneamente, el imprescindible principio de separación o división de los poderes públicos y, de esa manera, la libertad. Ello es patente: si como se ha afirmado desde la *Declaración de los derechos del hombre y del ciudadano* de 1789, en su artículo XVI: “Una sociedad en la que la garantía de los derechos no está asegurada, ni la separación de poderes definida, no tiene Constitución”, por un lado, y por el otro, se presencia una manifiesta *usurpación* por parte del Poder Ejecutivo en las funciones del Poder Legislativo en el establecimiento de los tributos, en detrimento del principio *nullum tributum sine lege*, pues entonces sería forzoso concluir la violación del principio de separación de poderes, así como de la libertad misma, en tanto derecho fundamental llamado a ser protegido por aquel principio⁹³.

⁹¹ Cf. Plazas Vega, Mauricio A., *op. cit.*, p. 281.

⁹² Es por esto, que consideramos que toda delegación en temas tributarios al Presidente de la República, como la que se establece en la *norma normarum* para el caso de leyes habilitantes, es, en el mejor de los casos, antinómica y asistemática con los principios y reglas que informan esta materia y que encuentran sustento en la misma Constitución, a las cuales nos hemos referido como las *bases liberales* del sistema tributario.

⁹³ La ausencia de libertad –por falta de la separación de poderes– ha sido comentada por Cubeddu, apoyándose en Montesquieu, en los siguientes términos: “[c]uando en la misma persona o en el mismo cuerpo de magistratura el poder legislativo está unido al poder ejecutivo, no hay libertad; porque se puede temer que el mismo monarca o el mismo senado hagan las leyes tiránicas para imponerlas tiránicamente.// No hay libertad si el poder judicial no está separado del poder legislativo y del ejecutivo. Si estuviera unido al poder legislativo, el poder sobre la vida y la libertad de los ciudadanos sería arbitrario, ya que el juez sería al mismo tiempo legislador. Si estuviera unido

En efecto, si partimos de que una de las finalidades principales de la Constitución es garantizar la libertad, y estando claros que sin separación de poderes no hay Constitución, no cabe afirmar otra cosa que el indiscutible menoscabo que se perpetra contra todos esos principios, valores y derechos por la violación de la reserva legal de los tributos.

Al respecto, la Constitución venezolana recoge expresamente el principio de separación o división de los poderes públicos en su artículo 136, que a tenor literal establece lo siguiente:

Artículo 136 de la Constitución de la República de Venezuela: “El Poder Público se distribuye entre el Poder Municipal, el Poder Estatal y el Poder Nacional. **El Poder Público Nacional se divide en Legislativo, Ejecutivo, Judicial, Ciudadano y Electoral.** // Cada una de las ramas del Poder Público tiene sus **funciones propias**, pero los órganos a los que incumbe su ejercicio colaborarán entre sí en la realización de los fines del Estado”. (Resaltado y subrayado nuestro).

Más allá de que es sabido por todos, la colaboración dentro los poderes públicos no da pie –bajo cualquier supuesto– para entender que un poder (el Ejecutivo) puede realizar como suyas y de manera ordinaria las funciones propias de otro poder (en este caso, el Legislativo). Con lo anterior, no sería sostenible entonces y bajo el falaz argumento de la colaboración, justificar el establecimiento de los elementos constitutivos del tributo por parte del Ejecutivo, como manifestación de colaboración entre los poderes, para lograr la realización de los fines del Estado. Por el contrario, la división de los poderes públicos funciona, a su vez, como lo hacen las *libertades límite*, en la medida que confina la acción del Ejecutivo a sus asuntos, dejando la materia tributaria en el campo del Legislativo, de manera que cualquier pretensión y actuación en contrario, a tenor del citado artículo 138 constitucional, no sería más que un vivo ejemplo de autoridad usurpada, y de ineficacia y nulidad de sus actos⁹⁴.

Aunado a lo anterior y si se tiene en cuenta que en el aspecto político, la doctrina liberal se opone a la concentración del poder político y, con ello, reafirma con peso el principio de separación de poderes⁹⁵, no resulta azaroso concluir que, siendo los artículos 115, 133 y 317 de la Constitución, 3 del Código Orgánico Tributario, 163 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal, 88 de la Ley Orgánica de la Administración Pública y 10 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, las *bases liberales* del ordenamiento tributario, los

al poder ejecutivo, el juez podría tener la fuerza de un opresor. // Todo estaría perdido si una única persona, o el mismo cuerpo de grandes, de nobles, o de pueblo, ejerciera estos tres poderes: el de hacer las leyes, el de ejecutar las resoluciones públicas, y el de juzgar los delitos y litigios de los privados”. Cubeddu, Raimondo, *op. cit.*, p. 80. El mismo autor, continuando su explicación, afirma que: “[u]n liberal, para ser más claros, es extremadamente reacio a atribuir el mismo conjunto de personas el poder legislativo y el poder ejecutivo, y considera que la separación entre estas dos funciones es condición indispensable para garantizar la libertad individual”. *Ibid.*, p. 82.

⁹⁴ Un ejemplo particularmente patético de violación del principio de reserva legal de los tributos, del principio de separación de poderes y de la libertad individual, por parte del Poder Judicial, es el referido al conocido caso de la *modificación jurisprudencial* del artículo 31 de la Ley de Impuesto sobre la Renta. Al respecto, nuestras consideraciones en: 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; y Abache Carvajal, Serviliano, “De “reformas judiciales” a “reformas ejecutivas”. El caso de la reserva legal tributaria, el Decreto N° 1.435 y el artículo 31 de la Ley de Impuesto sobre la Renta”, *Revista de Derecho Público*, N° 140 (estudios sobre los decretos leyes 2014), Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 2014.

⁹⁵ Cf. Plazas Vega, Mauricio A., *op. cit.*, p. 16.

mismos a su vez confirman la plena vigencia de dicha separación del poder público⁹⁶, ubicando como regla la creación, modificación y extinción de los tributos, esto es, el poder tributario, en cabeza del órgano legislativo, en tanto concreción de la representación popular y forma más inmediata de protección de los derechos fundamentales del individuo.

Por lo anterior, no es más que una consecuencia obligada que, al materializarse el fenómeno de la deslegalización y, con éste, el exceso reglamentario, por medio del cual se soslaya el principio *nullum tributum sine lege*, automáticamente se estaría dejando de lado el elemental principio de división de los poderes públicos, erosionando la definición misma de Constitución y dejándonos con una versión semántica de la misma, socavando, a su vez, las bases mismas de la libertad.

3. *La violación del principio de reserva legal de los tributos, como menoscabo de la libertad de participar en los asuntos públicos*

En la misma medida que la violación de la reserva legal tributaria representa un menoscabo de su concepción de garantía en sí mismo de la libertad, así como del principio de separación o división de los poderes público y, con ello, de la libertad, lo cierto es que al establecerse los elementos constitutivos de los tributos en los reglamentos de esas leyes, se estarían creando esos tributos en un cuerpo normativo de rango sublegal y, así, distinto a la ley formal, quebrantándose la libertad de los ciudadanos de participar en los asuntos públicos, como lo es, indiscutiblemente, el *asunto tributario*.

En efecto, y como lo hemos venido sosteniendo, es a través de la representación popular por medio del parlamento, que se habilita la posibilidad de establecer tributos de manera libre –de forma *liberal*–, respetando los intereses y derechos de los particulares y, ahora, específicamente, en apego a la libertad de *participar libremente* en la creación de toda exacción.

En este sentido, de conformidad con el artículo 62 de la Constitución:

Artículo 62 de la Constitución de la República de Venezuela: “**Todos los ciudadanos y ciudadanas tienen el derecho de participar libremente en los asuntos públicos, directamente o por medio de sus representantes elegidos o elegidas.**” // La participación del pueblo en la formación, ejecución y control de la gestión pública es el medio necesario para lograr el protagonismo que garantice su completo desarrollo, tanto individual como colectivo. Es obligación del Estado y deber de la sociedad facilitar la generación de las condiciones más favorables para su práctica”. (Resaltado y subrayado nuestro).

La norma citada, que claramente integra –junto a los referidos artículos de la Constitución, el Código Orgánico Tributario, la Ley Orgánica del Poder Público Municipal, la Ley Orgánica de la Administración Pública y la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos– las *bases liberales* del ordenamiento tributario venezolano, reconoce el derecho de los ciudadanos, los individuos, de *participar libremente*, esto es, sin restricciones y limitaciones, en los asuntos públicos, pudiendo hacerlo de manera directa o a través de sus representantes, léase, el parlamento. Vale entonces preguntarse, ¿qué asunto más público que el establecimiento de tributos?

Encuentra aquí plena cabida, la célebre frase *no taxation without representation*, que, analizada desde la citada norma constitucional, permitiría afirmar, en términos similares, que *no hay tributación sin libre participación*, quedando, ahora sí, completo el círculo que englo-

⁹⁶ Así también lo ha entendido Fraga, para quien “[l]a reserva legal tributaria es entre otras cosas una de las manifestaciones más importantes del principio de separación de poderes, en aquellos países donde tal separación existe”. Fraga Pittaluga, Luis, *op. cit.*, p. 42.

ba los principios *nullum tributum sin lege*, separación o división de los poderes públicos y el famoso “no hay tributación sin representación”, los cuales, todos, encuentran en la libertad su indiscutible hilo conductor.

Así las cosas, cualquier y todo intento de establecimiento de los elementos esenciales o constitutivos del tributo en normas no votadas por los ciudadanos, directamente o mediante representación, produciría, sumado a las denunciadas deslegalizaciones y excesos reglamentarios, un palpable menoscabo a la libertad de participar en los asuntos públicos y, más precisamente, a la libertad de participar en el establecimiento de los tributos: *no hay tributación sin libre participación*.

V. REFLEXIÓN FINAL

Lo expuesto permite afirmar, que el principio de reserva de ley es una garantía en sí mismo de los derechos fundamentales del individuo y, particularmente en lo que a los tributos se refiere, constituye una garantía esencial del derecho de propiedad⁹⁷, por un lado, y un freno al Estado intervencionista (y a la rama ejecutiva del poder), por el otro; de ahí que sea necesario defender de manera irrestricta, contra viento y marea, los elementales *no taxation without representation* y *nullum tributum sine lege*, si se cree en –y respeta verdaderamente, claro está– la *Libertad*.

BIBLIOGRAFÍA

Abache Carvajal, Serviliano, “La nueva “reforma ejecutiva” de la Ley de Impuesto Sobre la Renta de 2015”, *Revista de Derecho Tributario*, N° 150, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2016.

_____, “Validez, vigencia y aplicabilidad del Decreto N° 2.163 de reforma de la Ley de Impuesto Sobre la Renta”, *Revista de Derecho Público*, N° 144 (estudios sobre los decretos leyes 2015), Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 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”*, Editorial Álvaro y Nora, Caracas, 2015.

_____, “De “reformas judiciales” a “reformas ejecutivas”. El caso de la reserva legal tributaria, el Decreto N° 1.435 y el artículo 31 de la Ley de Impuesto sobre la Renta”, *Revista de Derecho Público*, N° 140 (estudios sobre los decretos leyes 2014), Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 2014.

_____, “Neolengua tributaria” y la Constitución semántica”, *Ámbito Jurídico*, Año XIV - N° 174, marzo, Legislación Económica, C. A., Caracas, 2013.

_____, *La atipicidad de la “presunción” de legitimidad del acto administrativo y la carga de la prueba en el proceso tributario*, Editorial Jurídica Venezolana-Fundación Estudios de Derecho Administrativo, Colección Estudios Jurídicos, N° 93, Caracas, 2012.

_____, “La relación triádica liberal del cambio de ejercicio fiscal del contribuyente, según el artículo 148 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta: un asunto de hermenéutica jurídica”, *Revista de Derecho Tributario*, N° 128, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2010.

⁹⁷ Cf. Plazas Vega, Mauricio A., *op. cit.*, pp. 124 y 125.

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.

Alexy, Robert, *Teoría de los Derechos Fundamentales*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2002.

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

Andrade Rodríguez, Betty, “Análisis acerca del carácter orgánico del Código Orgánico Tributario”, *Revista de Derecho Tributario*, N° 115, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2007.

Arias Castillo, Tomás A., “Vendiendo utopías. Respuesta al profesor José Ignacio Hernández”, Seminario de Profesores de Derecho Público UMA, 2010, en http://seminarioprofesoresderechopublico.blogspot.com/2010_09_01_archive.html

_____, “Una réplica no es una contrarréplica. Contrarréplica al profesor José Ignacio Hernández”, Seminario de Profesores de Derecho Público UMA, 2010, en <http://seminarioprofesoresderechopublico.blogspot.com/2010/12/estado-social-y-libertad-economica.html>

AtiENZA, Manuel, *Introducción al Derecho*, Editorial Barcanova, Barcelona, 1985.

Barberis, Mauro, *Ética para juristas*, Editorial Trotta, Madrid, 2008.

Berlín, Isaiah, *Cuatro ensayos sobre la libertad*, Alianza Universidad, Madrid, 1988.

Bernal Pulido, Carlos, *El Derecho de los derechos*, Universidad Externado de Colombia, Bogotá, 2005.

Blanquer, David, *Curso de Derecho Administrativo*, tomo II, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2006.

Brewer-Carías, Allan R., *Las Constituciones de Venezuela*, tomos I y II, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Serie Estudios, N° 71, 3ª edición, Caracas, 2008.

_____, *El Derecho Administrativo y la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos. Principios del Procedimiento Administrativo*, Colección Estudios Jurídicos N° 16, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 2002.

_____, “Los principios de legalidad y eficacia en las leyes de procedimientos administrativos en América Latina”, *IV Jornadas Internacionales de Derecho Administrativo “Allan Randolph Brewer-Carías. La relación jurídico-administrativa y el procedimiento administrativo*, Fundación Estudios de Derecho Administrativo, Caracas, 1998.

Calamandrei, Piero, *Sin legalidad no hay libertad*, Editorial Trotta, Madrid, 2016.

Canova González, Antonio, Herrera Orellana, Luis Alfonso y Anzola Spadaro, Karina, *¿Expropiaciones o vías de hecho? (La degradación continuada del derecho fundamental de propiedad en la Venezuela actual)*, Fundación Estudios de Derecho Administrativo-Universidad Católica Andrés Bello, Caracas, 2009.

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

Casal H., Jesús María, *Los Derechos Humanos y su protección (Estudios sobre derechos humanos y derechos fundamentales)*, 2ª edición, Universidad Católica Andrés Bello, Caracas, 2009

Cassagne, Juan Carlos, *El principio de legalidad y el control judicial de la discrecionalidad administrativa*, Marcial Pons, Madrid, 2009.

Chacón Hanson, Alma Adriana, “Las condiciones de validez de las limitaciones o restricciones legislativas y la racionalidad de la ley” en Casal H., Jesús María *et al* (Coord.), *Tendencias actuales del Derecho Constitucional. Homenaje a Jesús María Casal Montbrun*, tomo II, Universidad Central de Venezuela y Universidad Católica Andrés Bello, Caracas, 2007.

Cubeddu, Raimondo, *Atlas del Liberalismo*, Unión Editorial, Madrid, 1999.

de la Nuez, Paloma, “Prólogo” en Hayek, Friedrich, *Principios de un orden social liberal*, Unión Editorial, Madrid, 2001.

Ferreiro Lapatza, José Juan, “El estatuto del contribuyente”, *Revista Tributaria*, tomo XXIII, Nº 131, marzo-abril, Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios, Montevideo, 1996.

Fraga Pittaluga, Luis, *Principios constitucionales de la tributación*, Editorial Jurídica Venezolana, Colección Estudios Jurídicos, Nº 95, Caracas, 2012.

García de Enterría, Eduardo, *Justicia y seguridad jurídica en un mundo de leyes desbordadas*, Cuadernos Civitas, Thomson-Civitas, Madrid, 2006.

García Novoa, César, *El concepto de tributo*, Marcial Pons, Buenos Aires, 2012.

_____, *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2000.

Garrido Falla, Fernando, “La inspección como actividad administrativa”, *El I. V. A. y la Inspección de Hacienda. XXX Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1984.

Garrido Ramos, Víctor G., “Los derechos económicos, sociales y culturales (DESC) en la Constitución de 1999 y en el Derecho Internacional” en Carrillo Artilles, Carlos Luis (Coord.), *Libro homenaje al Profesor Alfredo Arismendi A.*, Ediciones Paredes-Instituto de Derecho Público de la Universidad Central de Venezuela, Caracas, 2008.

Hamburger, Philip, *Is Administrative Law Unlawful?*, The University of Chicago Press, Chicago y Londres, 2014.

Hayek, Friedrich, *Los fundamentos de la libertad*, Unión Editorial, 6ª edición, Madrid, 1998.

Hernández, José Ignacio, “Estado Social y libertad de empresa: consecuencias prácticas de un debate teórico”, Seminario de Profesores de Derecho Público UMA, 2010, en http://seminarioprofesoresderechopublico.blogspot.com/2010_07_01_archive.html

Hernández, José Ignacio, “La Constitución fabulada. Breve contra réplica a la respuesta del profesor Tomás Arias Castillo”, Seminario de Profesores de Derecho Público UMA, 2010, en <http://seminarioprofesoresderechopublico.blogspot.com/2010/12/la-constitucion-fabulada.html>

Herrera Orellana, Luis Alfonso, Arias Castillo, Tomás Anibal y Rondón García, Andrea Isabel, *Del Estado Social de Derecho al Estado Total (Crítica filosófica-jurídica a la sentencia de la Sala Constitucional N° 1.049, de 23 de julio de 2009)*, Ediciones Funeda, Colección de Dictámenes y Alegatos Forenses, Caracas, 2010.

Lifante Vidal, Isabel, “La relevancia de la previsibilidad jurídica. Algunas consideraciones a partir de Francisco Laporta y Liborio Hierro”, *DOXA. Cuadernos de Filosofía del Derecho* (edición especial), Departamento de Filosofía del Derecho Universidad de Alicante, Alicante, 2017.

_____, “Seguridad jurídica y previsibilidad”, *DOXA. Cuadernos de Filosofía del Derecho*, N° 36, Departamento de Filosofía del Derecho Universidad de Alicante, Alicante, 2013.

Lobato Díaz, Juvenal, “Redefinición del principio de legalidad tributaria a la luz de los convenios para evitar la doble tributación”, *Revista de Derecho Tributario*, N° 154, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2017.

Loewenstein, Karl, “Constituciones y Derecho Constitucional en Oriente y Occidente”, *Revista de Estudios Políticos*, N° 164, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 1969.

Moles Caubet, Antonio, *El principio de legalidad y sus implicaciones*, Publicaciones del Instituto de Derecho Público, Universidad Central de Venezuela, Caracas, 1974.

Pérez Luciani, Gonzalo, *El principio de legalidad*, Serie Estudios N° 81, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Caracas, 2009.

Plazas Vega, Mauricio A., *El liberalismo y la teoría de los tributos*, Editorial Temis, Bogotá, 1995.

Pueblita Fernández, Arturo, “Estado de Derecho y política tributaria”, *Confluencia XXI. Revista de Pensamiento Político*, N° 8, Comité Nacional Editorial y de Divulgación del Partido Revolucionario Institucional, México, D. F., 2010.

Recuero, José Ramón, *La dialéctica de la Libertad. Libertad moral y Libertad política*, Biblioteca Nueva, Madrid, 2003.

Ruan Santos, Gabriel, “De la omnipotencia a la precariedad de la ley” (Conferencia Magistral para las XIV Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario), *Revista de Derecho Tributario*, N° 148, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2015.

Savater, Fernando, *La libertad como destino*, Fundación José Manuel Lara, Sevilla, 2004.

Sabsay, Daniel Alberto, “Comentario a la Opinión Consultiva 6” en Bidart Campos, Germán y Pizzolo (h), Calogero (Coord.), *Derechos Humanos. Corte Interamericana*, tomo I, Ediciones Jurídicas Cuyo, Mendoza, 2000.

Sarmiento Ramírez-Escudero, Daniel, *El principio de proporcionalidad en el Derecho Administrativo. Un análisis jurídico desde el Derecho español*, Universidad Externado de Colombia, Serie Derecho Administrativo N° 3, Bogotá, 2007.

Torruco Salcedo, Sitlali, “El principio de reserva de ley tributaria en la jurisprudencia mexicana” en Cruz de Quiñones, Lucy (Directora académica), *Lecciones de derecho tributario inspiradas por un maestro. Liber Amicorum en homenaje a Eusebio González García*, tomo I, Editorial Universidad del Rosario-Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Bogotá, 2010.

Travieso, Juan Antonio, *La Corte Interamericana de Derechos Humanos. Opiniones consultivas y fallos*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1996.

von Mises, Ludwig, *La acción humana. Tratado de economía*, Unión Editorial, Madrid, 2011.

_____, *Crítica del intervencionismo. [El mito de la tercera vía]*, Unión Editorial, Madrid, 2011.

Zagrebelsky, Gustavo, *El derecho dúctil. Ley, derechos, justicia*, Editorial Trotta, Madrid, 2008.