

DISCURSO DE INCORPORACIÓN DEL  
DOCTOR HUMBERTO ROMERO-MUCI  
A LA ACADEMIA DE CIENCIAS  
POLÍTICAS Y SOCIALES

CONTESTACIÓN DEL  
DOCTOR LUÍS COVA ARRIA

# DISCURSO DE INCORPORACIÓN DEL DOCTOR HUMBERTO ROMERO-MUCI A LA ACADEMIA DE CIENCIAS POLÍTICAS Y SOCIALES

Señor Doctor

Alfredo Morles Hernández,

Presidente y demás miembros de la Junta Directiva  
de la Academia de Ciencias Políticas y Sociales.

Señoras y Señores Individuos de Número de la  
Academia de Ciencias Políticas y Sociales.

Señores Individuos de Número de otras Corporaciones Académicas.

Honorables miembros de la familia del Doctor Isidro Morales Paúl.

Señoras, Señores

## *Preámbulo*

El 15 de Noviembre del año retropróximo, la Academia de Ciencias Políticas y Sociales, decidió designarme generosamente como Individuo de Número para ocupar el sillón No. 14, a fin de suplir la sensible vacante dejada por el fallecimiento del Dr. Isidro Morales Paúl, designación que en mi caso constituye un enorme *honor* que recibo emocionado, un *reto* y un inmenso *compromiso*. Un *honor* por considerarme para sustituir a mi distinguido antecesor y por poder compartir desde hoy con los ilustres integrantes de esta Corporación, entre los que se encuentran algunos de mis más apreciados maestros y muchos de los eminentes juristas cuyas trayectorias me han servido de ejemplo en mi desempeño como docente y profesional del Derecho. Particularmente un *honor*, poder compartir y, a la vez, acercarme a la ejemplar trayectoria de vida y obra de mis queridos tíos maternos Académicos, Dr. José Muci-Abraham (*hijo*), miembro de esta ilustre Corporación y del Dr. Rafael Muci-Mendoza, individuo de número de la Academia Nacional de Medicina. Del mismo modo a mi Padre político, Académico Dr. Tomás Enrique Carrillo Batalla, individuo de número

de esta corporación y de las Academias Nacionales de Ciencias Económicas y de la Historia. Un **reto** porque nací en Venezuela en noviembre de 1961, nací en democracia y me eduqué bajo los principios de un Estado Constitucional de Derecho, bajo la práctica de los principios de libertad, justicia, tolerancia, solidaridad y respeto a la dignidad del hombre, un **reto** para defender con el intelecto la vigencia de dichos principios a través del Derecho, que no sólo es mi profesión, sino con mi familia, mi pasión y mi vida; y un **compromiso** frente a la Patria que bien merece el esfuerzo y el impulso creativo de sus hijos, particularmente en estos momentos históricos que amenazan la confianza en la institucionalidad jurídica en el mundo y, finalmente, un **compromiso** con vosotros, distinguidos académicos, para trabajar intensamente, con todas las energías de mi ser, contribuyendo humildemente en la medida de mis aptitudes, a la promoción de los altos objetivos de esta Magna Corporación. En este solemne momento ruego a Dios, porque pueda corresponder a este honor con la responsabilidad y valentía que exige la inacabable **“lucha por el derecho”**.

Tengo el orgullo de ser el nieto de un honorable inmigrante libanés y una flor del llano venezolano, mis queridos abuelos Don José Muci Abraham y Doña Panchita Mendoza de Muci. Una pareja comprometida que formó una gran familia, cuyo único patrimonio son **caudales de rectitud, superación, coraje, honestidad, justicia y trabajo sin pausas, valores que vertieron sobre sus hijos**, y éstos sobre sus descendientes, **ejemplos que han inspirado y guiado nuestra existencia** y que honrosamente he recibido de mi madre, Doña Rosa Muci Mendoza, conjuntamente con mi Padre, cuyo nombre llevo orgullosamente, a quienes rindo homenaje de gratitud eterna y profesión de amor, por darnos a mí y a mis hermanos, la **“caja de herramientas”** para el trabajo y el estudio tesonero, así como la práctica ejemplar del valor sagrado de la unión familiar y el compromiso con nuestras raíces y con el país. Del mismo modo, quiero reconocer el incondicional, amoroso y permanente apoyo de mi esposa María del Rosario, **“...la razón de mi corazón...”** y de nuestros hijos, que nos llenan de tanta alegría y fé en el futuro, mis queridos Graciela Cristina, Humberto Enrique y Mariana Margarita, otra frondosa rama más del robusto Cedro del Líbano que está enraizado en esta tierra de gracia.

### ***Panegírico del Doctor Isidro Morales Paúl.***

Es un imperativo Académico, pero también un placer, referirme especialmente a la personalidad y a la obra científica, docente y pública de mi ilustre antecesor, Dr. **Isidro Morales Paúl** y recordar a quienes me precedieron

en la honrosa posesión de este Sillón Académico No. 14, desde los días de la fundación de esta Corporación en 1915, en orden de sucesión, los egregios juristas Manuel Alfredo Vargas, Félix Montes, Luis I. Bastidas y Pedro Guzmán (hijo), quienes supieron colmar con sus ejecutorias la significación del derecho nacional.

El Dr. Morales Paúl fue Doctor en Ciencias Políticas y Economista. Ambos *títulos universitarios* obtenidos en la Universidad Central de Venezuela. Su tesis para optar al título de Doctor en Ciencias Políticas, se intituló **“Contrato de fletamento en el derecho venezolano y comparado”**. También fue Magíster en Derecho Comparado (MCJ) de la Universidad Metodista del Sur, Estado de Texas, Estados Unidos de América, con cursos sobre Integración Económica y Política, tanto latinoamericana como europea, realizados respectivamente en la Asociación Latinoamericana de Libre Comercio (ALALC) y en el Instituto de Estudios Europeos, bajo el patrocinio del Colegio de Abogados del Distrito Federal y de la Universidad Central de Venezuela, respectivamente. Finalmente, fue distinguido con el Doctorado *Honoris Causa* por la Saint Thomas University, Estado de Florida, Estados Unidos de América, en 1987.

La doble vertiente de la *formación jurídica y económica* del Dr. Morales Paúl, se dejó sentir marcadamente en sus trabajos de investigación, particularmente su obra señera sobre **“Derecho internacional Económico. Derecho de la Integración”**, por la cual obtuvo el premio de investigación patrocinado por esta Corporación en 1978. Este texto lo consagró como un conspicuo condecorador de la materia, en un momento en el cual nuestro país se iniciaba en las difíciles andaduras de la integración Andina. La vocación académica de mi ilustre antecesor no se limitó a lo jurídico ni a lo económico, sino que la llevó al plano más especializado del Derecho Internacional Público y de la Diplomacia, entre cuyas obras destaca su libro sobre **“La delimitación de áreas marinas y submarinas al norte de Venezuela”**, trabajo con el cual se incorporó a esta Academia en 1981. El Dr. Morales Paúl produjo innumerables estudios, trabajos jurídicos y conferencias sobre las materias de su especialidad, particularmente sobre La Comunidad Económica Europea (hoy Unión Europea), sobre el Golfo de Venezuela, sobre el desarrollo de las normas del derecho internacional en materia de preservación del medio humano y sobre el conflicto limítrofe con la Gran Bretaña en la Guayana Esequiba. Entre muchas de sus publicaciones destaca la obra **“Jurisprudencia de los tribunales internacionales y los principios del Derecho internacional Marítimo”**, en coautoría con la Dra. Angelina Jaffé Carbonell.

El poeta Antonio Machado señaló que, ...**“En cuestiones de cultura y de saber sólo se pierde lo que se guarda y sólo se gana lo que se da”**, pensamiento que describe **“...el amplio horizonte del ideal de la enseñanza universitaria”**, en la cual el Dr. Morales Paúl también cosechó abundantes frutos<sup>1</sup>. En la **actividad docente**, Morales Paúl se desempeñó desde 1973 como Profesor de Derecho Internacional Económico y de Derecho Internacional Marítimo en la Universidad Central de Venezuela, así como también lo fue de Economía Política en la misma casa de Estudios. Así mismo, fungió como Director del Curso de Adiestramiento en Derecho Internacional para América Latina, designado por las Naciones Unidas. Bajo los auspicios de la Universidad Metropolitana creó el Centro de Estudios Estratégicos y Relaciones Internacionales, siendo Presidente de su Junta Directiva hasta su fallecimiento.

Su trayectoria como **servidor público** la comenzó el Dr. Morales Paúl a los 27 años, en 1958, cuando fue designado Secretario de Gobierno de la Gobernación del Distrito Federal presidida en aquel entonces por el Académico y Gobernador, Dr. Julio Díez. Posteriormente, se desempeñó como Director General del Ministerio de Comunicaciones y con el rango de Embajador Extraordinario y Plenipotenciario, encabezó las Delegaciones delimitadoras de áreas marinas y submarinas con países tan disímiles como el Reino de los Países Bajos; los Estados Unidos de América y la República Dominicana y dirigió la negociación con Trinidad y Tobago, que tuvieron por objeto la concreción de los derechos marítimos de la Nación, que incluyendo la zona económica exclusiva, representa un espacio casi igual que el territorial. Con el mismo rango de Embajador integró la Delegación Venezolana a la III Conferencia de las Naciones Unidas sobre Derecho del Mar.

De él como diplomático se expresaron sus dotes como negociador. Merecidamente se ha dicho que Morales Paúl debe ser recordado como el **“Padre del Mar Venezolano”**<sup>2</sup>. **Su única compensación fue la satisfacción en kilómetros cuadrados y millas náuticas de territorios ganados para Venezuela.** Así lo significó el afamado internacionalista y Académico,

- 
- 1 *Cfr.* Román José Duque Corredor, *Discurso del doctorado Honoris Causa de la Universidad de los Andes*, Mérida Septiembre de 2005, p. 8, cita de Antonio Machado, efectuada por el Profesor Nicolás Cassis Martínez, en el prólogo de su obra **“Combinación de Sociedades”**, publicado en octubre de 2002, por la Universidad Espíritu Santo de Guayaquil.
  - 2 *Cfr.* Angelina Jaffé Carbonell, **“El Mar de Venezuela <A Isidro Morales Paúl. In memoriam>”**, *El Nacional*, Caracas 21 de junio de 2005, en [www.el-nacional.com](http://www.el-nacional.com)

Doctor Efraín Schacht Aristeiguieta, señalando que el desempeño de Morales Paúl en las negociaciones de los Tratados con el Reino de los Países Bajos, los Estados Unidos y la República Dominicana, había sido una inteligente y patriótica misión en la que se le reconocieron a Venezuela situaciones y circunstancias jurídicas oportunas e importantes. Concretamente, en palabras de Julio Díez, a la hábil negociación de Morales Paúl se debe el reconocimiento en el Tratado celebrado con los Países Bajos, de la aplicación de los llamados principios equitativos como método eficaz y razonable para la delimitación de espacios marítimos, principios que Venezuela ha venido sosteniendo reiteradamente y porque además también se reconocen categóricamente la importancia vital e histórica que tiene para nuestro país el Golfo de Venezuela y el complejo de intereses fundamentales que lo caracteriza, así como el tránsito marítimo hacia o desde nuestra patria. En ese tratado se toma como punto de base el archipiélago de los Monjes, atribuyéndosele la totalidad de sus áreas marítimas, lo que es para nosotros de una trascendencia decisiva y fundamental en la solución del diferendo con la República de Colombia sobre áreas marinas y submarinas.

Morales Paúl actuó hacia el final del primer gobierno del Presidente Carlos Andrés Pérez, como negociador de un fallido proyecto de solución al contencioso de Venezuela con Guyana. El esquema planteado en aquella ocasión incorporaba no sólo los aspectos terrestres sino los marítimos de un eventual finiquito al reclamo venezolano por el territorio al oeste del río Esequibo, el cual hubiese otorgado a Venezuela una salida franca al Atlántico.

En 1989, Morales Paúl formó parte de la armazón diplomática diseñada por los Presidentes Carlos Andrés Pérez y Virgilio Barco, quienes buscaron y lograron superar las tensiones bilaterales creadas por la Crisis de la Corbeta Caldas de 1987. A partir de marzo de 1989 y durante un año de intenso trabajo, Morales Paúl junto a otro excepcional venezolano y académico, Dr. Rafael Pizani, desarrolló una gran actividad de estudio, consultas y negociaciones sobre los temas pendientes con Colombia. Morales y Pizani, así como los otros Altos Comisionados Presidenciales, que actuaron como contraparte venezolana, elaboraron un informe que fue acogido por ambos gobiernos y transformado en la conocida Acta de San Pedro Alejandrino suscrita por los Presidentes Pérez y Barco en marzo de 1990. Dicha Acta colocó el tema del Golfo de Venezuela en el terreno de la problemática bilateral frenando su internacionalización. Además del asunto delimitador, los negociadores identificaron otros temas altamente sensibles y los *modus operandi* para atenderlos. Aún hoy, pese a tanta agua corrida, el esquema en cuya definición participó Morales Paúl,

norma las relaciones entre Venezuela y Colombia en cuanto a los temas de delimitación territorial y recursos fronterizos<sup>3</sup>.

En 1984 recibió por Venezuela el premio Príncipe de Asturias de Cooperación Internacional, por su intervención en el Grupo de Contadora, en el que participó nuestro país, para hacer frente a la situación explosiva que reinaba en América Central, respondiendo de manera ejemplar para poner fin a los terribles sufrimientos que padecían los pueblos de América Central a causa de los conflictos militares de sus países, defendiendo el derecho de cada uno de ellos a la independencia y contribuyendo a la solución de una crisis cuyas repercusiones implicaban graves riesgos para la paz en el continente.

La carrera diplomática de Morales Paúl fue coronada con la máxima responsabilidad pública, protagonizando como Ministro de Relaciones Exteriores durante el Gobierno del Presidente Jaime Lusinchi en 1984. Siendo Canciller, el Dr. Isidro Morales Paúl, creó la Academia Diplomática “**Pedro Gual**”, como el brazo docente del Instituto de Asuntos Internacionales. En ese tiempo se recuerda la Cancillería Venezolana, en manos de un hombre con la sólida formación profesional de un internacionalista integral, la experiencia de un hábil diplomático y de un político serio que representó con dignidad y altura a su país y a su gobierno. Finalmente, se desempeñó como Embajador Extraordinario y Plenipotenciario de Venezuela en la República Francesa (1990-1991). **“Su ejemplo demuestra que sin diplomáticos de oficio no es posible concebir la gestión exterior de los Estados, ni la garantía de sus intereses. Retorno a la vieja moraleja: incierta es la suerte de los países que lo confían todo a la improvisación y al azar...”**<sup>4</sup>.

También fue Conjuez de la Sala Político Administrativa de la Corte Suprema de Justicia. Primer Vicepresidente y posteriormente Presidente del Consejo Supremo Electoral entre 1990 y 1994. Organizó con eficiencia varias elecciones dejando siempre el recuerdo de una trayectoria pulcra, un arbitraje electoral transparente y conciliador y, por sobre todo, merecedor del más alto respeto y admiración de la comunidad política y de la sociedad civil en general. Finalmente, fungió como Presidente del Comité de Coordinación y Seguimiento de la Unión Interamericana de Organismos Electorales hasta su fallecimiento.

La vocación académica y de servicio público del Dr. Morales Paúl, le vinieron de estirpe, pues fue hijo del ilustre jurista y también Académico de Ciencias

---

3 *Ibid.*

4 *Cfr.* Simón Alberto Consalvi, “**Isidro Morales Paul: la manera antigua de ser venezolano**”, *El Nacional*, Caracas 26 de junio de 2005, en [www.el-nacional.com](http://www.el-nacional.com)

Políticas y Sociales, Dr. Carlos Morales, hombre de leyes, profesor y litigante, autor de la importante obra **“Comentarios al Código de Comercio Venezolano”**, quien también protagonizó como Canciller de la República, hombre de honesta figuración política que se hizo acreedor al reconocimiento de todos por su dignidad profesional y su limpia actuación pública<sup>5</sup>. **“El ejemplo maravilloso de la continuidad entre un hijo inteligente y un padre ejemplar”**<sup>6</sup>.

Las virtudes de mi distinguido antecesor no se limitaron al obrar académico, profesional y público. El Dr. Morales Paúl fue ante todo un insigne patriarca. Formó un hogar honorable y ejemplar en unión de su esposa Doña Lolita Landaeta de Morales Paúl. De esa feliz unión matrimonial nacieron sus 4 hijas, todas profesionales: María Eugenia (ingeniero de sistemas), Ana Mercedes (abogado), María Corina (arquitecto) y María Isabel (publicista), que se ha extendido a 12 nietos. **La enfermedad sigilosa y artera le mortifica y le vence en pocos años sin lograr reducir su viril entereza. Paradójicamente los mejores años de su vida. La noticia de su desaparición nos cubrió a todos el corazón, pues constituyó pérdida valiosa para la Patria, para la Ciencia y para ésta, su Academia, que lo contó en su seno como elemento verdaderamente representativo.**

En lo personal no conocí al Dr. Morales Paúl, salvo encuentros esporádicos en esta Academia, pero todos sus contemporáneos y muchos de sus amigos<sup>7</sup> lo recuerdan como un hombre que, a pesar de haber tenido materialmente todo desde que nació, prodigó grandes cualidades humanas, sencillez y generosidad de alma que, como dicen sus hijas, fue del **“tamaño del mundo”**. **Isidro Alfredo Morales Paúl** vivió intensamente. Fue un gran bailarín, deportista,

---

5 Discurso de contestación del Académico Dr. Julio Diez, con motivo de la incorporación del Dr. Isidro Morales Paúl a la Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Caracas, 30 de abril de 1982.

6 *Cfr.* Rafael Díaz Casanova, **“Cuando un amigo se va...”**, *El Universal*, Caracas 24 de junio de 2005, en [www.eluniversal.com](http://www.eluniversal.com)

7 *Cfr.* (i) Oswaldo Álvarez Paz, **“Isidro Morales Paúl”**, *El Universal*, Caracas 22 de junio de 2005, en [www.eluniversal.com](http://www.eluniversal.com); (ii) Pedro Cunill Grau, **“Morales Paúl, la lucha por la frontera”**, *El Universal*, Caracas, 13 de junio de 2005, en [www.eluniversal.com](http://www.eluniversal.com); (iii) Simón Alberto Consalvi, **“Isidro Morales Paúl: la manera antigua de ser venezolano”**, *El Nacional*, Caracas 26 de junio de 2005, en [www.el-nacional.com](http://www.el-nacional.com); (iv) Rafael Díaz Casanova, **“Cuando un amigo se vá...”**, *El Universal*, Caracas 24 de junio de 2005, en [www.eluniversal.com](http://www.eluniversal.com); (v) Angelina Jaffé Carbonell, **“El Mar de Venezuela <A Isidro Morales Paúl. In memoriam>”**, *El Nacional*, Caracas 21 de junio de 2005, en [www.el-nacional.com](http://www.el-nacional.com)

escribió canciones y poesía. En particular me conmovió mucho una estrofa de un poema dedicado a su esposa Lolita, en el día de los enamorados, con el cual me sentí muy identificado.

**“...La unión es la familia, se proyecta en el tiempo,  
Transforma presente en futuro, construye porvenir.  
Se ama a la esposa y a los hijos,  
Al abuelo y a los nietos,  
A la vida y al amor  
Por eso amar es vivir, amar es perdonar,  
Amar es triunfar, amar es proyectar,  
Amar es procrear  
Gracias Dios por la ventura de poder amar,  
Porque amar es vivir, porque amar es triunfar”.**

Señoras, Señores,... **Isidro Morales Paúl**

### ***Sobre el trabajo de incorporación.***

**En el prolongado desfilarse de la humanidad, cada hombre es un aprendiz de los que fueron y un maestro de los que serán. Me considero un hombre privilegiado por haber tenido y continuar teniendo bondadosos maestros, “*dadores felices*” al decir de la Biblia, que han constituido para mí paradigmas de crecimiento, superación y maduración; permítaseme nombrar algunos pocos; los que así no lo sean, tengan por seguro que en mi corazón les reservo un lugar agradecido: Recuerdo con sobrada gratitud a mis admirados profesores Hildegard Rondón de Sansó, Julia Barragán, Román José Duque Corredor, Allan Brewer Carías, Chibly Abouhamad Hobaica, Alfredo Morles Hernández, Oscar Ochoa Gómez, León Enrique Cottin, Adolfo Salgueiro, Luis María Olasso, *s.j.*, Fernando Pérez-Llantada, *s.j.*, Carlos Ayala Corao, Carlos Escarrá Malavé, Luis Roberto Casado Hidalgo, Levis Ignacio Zerpa, Pedro Miguel Reyes Sánchez, Raúl Arrieta Cuevas, Ramón Escovar Salóm, Enrique Tejera París y a mi tutor de tesis doctoral, Dr. José Andrés Octavio. No podrían faltar mis maestros en el ejercicio profesional, Dr. Alfredo Travieso Passios y los Académicos, Pedro R. Tinoco (*hijo*) y Gustavo Planchart Manrique.**

Del mismo modo, en un momento solemne como este, me embarga el grato recuerdo de los centros universitarios a los que debo mi formación y a los

cuales rindo homenaje de gratitud. **Agentes de verdad y de universalidad:** (i) La Universidad Católica Andrés Bello, mi *alma mater*, donde me licencié como abogado, en la cual aprendí las categorías fundacionales sobre el pensar dogmático y analítico del Derecho; (ii) la Escuela de Leyes de la Universidad de Harvard, en la cual me especialicé en derecho fiscal, permitiéndome la exposición a la tradición del Derecho anglosajón y al pensamiento práctico en una materia esencialmente técnica y, finalmente, (iii) la Universidad Central de Venezuela, “**la casa que vence las sombras**”, en la cual me doctoré. Un centro abierto generosamente a la pluralidad del pensar, que me permitió enriquecerme en el análisis crítico. Las tres dimensiones del conocimiento en sus vertientes (i) dogmática, (ii) práctica y (iii) crítica, las cuales se dan cita, de una manera u otra, en el pensamiento jurídico y en el permanente quehacer del derecho.

En esa línea de acción, como trabajo de incorporación a esta ilustre Academia, escogí un tema de inagotable actualidad y de máxima utilidad práctica para la comprensión del derecho tributario. El relacionado con el principio de capacidad contributiva, visto a través del paradigma de la racionalidad de la acción: “**La Razón práctica y capacidad contributiva**”.

Si existe algún sector del Derecho en el que la noción de *racionalidad* despliega todo su potencial regulativo es, sin resquicio de duda, la materia tributaria. El sistema fiscal y sus implicaciones son expresión de un *ideal racional*. En este contexto el eje ordenador y el núcleo de comprensión del sistema se articula desde el denominado “**principio de capacidad contributiva**”.

No podría ser de otra forma: Si aspiramos a que la imposición sea justa, favorezca la eficiencia en la asignación de los recursos, propicie la estabilidad de la economía, intensifique su desarrollo y alcance eficacia operativa en su administración, resulta evidente que tal exigencia está condicionada en gran medida por la debida coherencia de los tributos que deben formar parte del sistema fiscal y que debe concretarse, igualmente, en las características a las que debe responder la estructura interna de los diversos gravámenes<sup>8</sup>.

Así las cosas, la propiedad racional del sistema fiscal se convierte en un instrumento para volver inteligible sus acciones y desde un punto de vista normativo, un *ideal* para evaluar y criticar tanto las normas formalmente válidas de los impuestos como su efectividad, una guía indispensable para llenar de

---

8 *Vid.*, Enrique Fuentes Quintana, “**Introducción**”, en Frtiz Neumark, *Principios de la imposición*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 1974, p. XCLIII.

coherencia un campo que tanto lo precisa, como es el del impuesto, abatido con tan indeseable frecuencia por los confusos vientos de la pasión irracional de las conveniencias, de la voracidad fiscal y de los intereses de grupo<sup>9</sup>.

La pretensión última de quien elabora un sistema tributario ideal es suministrar un modelo fiscal que permita actuar coherentemente dentro de unas finalidades señaladas a la imposición. Ofrecer una técnica tributaria para lograr una acción racional y mostrar las acciones que incumplen los mandatos elementales de la racionalidad. Porque no es posible afirmar consistentemente que sea deseable que la imposición sea justa o favorezca la asignación de recursos disponibles, si se conculcan diariamente las fundamentales exigencias de racionalidad del tributo. Esa falta de respeto a la consistencia lógica y a la razón, tantas veces registrada en la política tributaria actual, es causa fundamental de la crisis de los impuestos. La falta de coherencia entre valores y conductas fiscales produce un efecto inmediato: minar de contradicciones la elaboración y aplicación del tejido legislativo del sistema tributario, frustrar el crecimiento económico, la eficacia recaudatoria y, como consecuencia, la averción social al impuesto. La desconfianza y el recelo rodean la elaboración y aplicación del sistema tributario y como consecuencia, las obligaciones que los impuestos establecen no se aceptan por la sociedad. La desviación del sistema tributario *real* del *ideal racional*, ocasionan el desprestigio social de la imposición.<sup>10</sup>

En esa línea de pensamiento, el trabajo de incorporación que presento a esta ilustre Academia, tiene por objetivo fortalecer y estimular la posición de aquellos estudiosos del Derecho Tributario que tratan de pensar de una manera relevante para la solución de cuestiones prácticas y, a la vez, procurar pensar acerca de esas cuestiones de manera racional. Rescatar la convicción de que el derecho se configura inevitablemente como una ciencia práctica, pues el jurista conoce el derecho fundamentalmente practicándolo y no en forma limitadamente reflexiva. Como certeramente ha dicho el maestro Rudolf Von Ihering, **“El derecho es una idea práctica, es decir, indica un fin y como toda idea de tendencia, es esencialmente doble porque encierra en sí una antítesis, el fin y el medio. No basta investigar el fin, se debe además mostrar el camino que a el conduzca”**<sup>11</sup>.

---

9 *Ibid.*, p. XLVII.

10 *Ibid.*, p. XLI.

11 *Cfr.* Rudolf Von Ihering, *La lucha por el derecho*, Editorial Heliasta, Buenos Aires 1993, p. 7.

Precisamente, tratamos de mostrar el camino, **el principio puente, entre el deber y la realidad, entre conocimiento y decisión y poner de relieve la necesidad de conocer las condiciones de posibilidad de los principios y valores que se proponen como guías de acción y sus implicaciones, en nuestro caso, el principio de capacidad contributiva como puente entre el tributo y la realidad contributiva.**

Es necesario establecer un postulado de congruencia que supere la distancia entre las proposiciones normativas y las proposiciones fácticas, entre *deber ser* y *ser*, haciendo posible la crítica interdisciplinaria de los imperativos de valor<sup>12</sup>. Esta posición no supone una recaída en la falacia naturalista que deduce el *deber* del *ser* (con la confusión entre el plano normativo y el fáctico), sino el de juzgar lo normativo y sus previsible consecuencias con criterios cognitivos<sup>13</sup>. De la misma manera que la racionalización de las hipótesis empíricas se logra por el examen crítico, a través de la constatación con los hechos y el análisis lógico, los enunciados sobre valores y las proposiciones de principios pueden racionalizarse por su exposición a la crítica de los hechos relativos a sus consecuencias y la búsqueda de la coherencia<sup>14</sup>, no sólo entre los conceptos propuestos, sino con otros conocimientos adquiridos. En el orden normativo, la racionalidad de la acción permitirá en el ámbito de la *justificación* de las normas, analizar los intereses que pueden considerarse generalizables y en el ámbito de la *aplicación*, en cambio, la razón práctica opera *individualizando* la pertinencia de los elementos que describen la situación respecto de los intereses involucrados y decidir si las conexiones que orientan la elección de una determinada norma reguladora son preferibles a otras<sup>15</sup>, esto es, cual es la más *aceptable racionalmente*.

De esta forma podemos constatar la importancia del razonamiento práctico en la interpretación jurídica, precisamente cuando el intérprete con una valoración en parte lógica y en parte ligada a valores, sopesa las consecuencias de una decisión jurídica. Tales consecuencias pueden referirse a los efectos de la

---

12 *Cfr.* Hans Albert, *Razón crítica y práctica social*, Paidós, Pensamiento contemporáneo No. 68, Barcelona 2002, p. 23.

13 *Idem*.

14 *Cfr.* María de los Angeles, Manassero, “La nueva retórica como razonamiento práctico. La teoría de la argumentación de Chaïn Perelman”, en *De la argumentación jurídica a la argumentación <revisión crítica de algunas teorías contemporáneas>*, Editorial Comares, Granada 2005, p. 16.

15 *Cfr.* Giuseppe Zaccaria, *Razón jurídica e interpretación*, Cuadernos Civitas, Madrid 2004, p. 56.

decisión sobre el mundo real (p.e., sistema económico), a sus efectos sobre el mundo jurídico (p.e., relativo a las consecuencias lógicas de la decisión cuando ha sido universalizada en el sistema jurídico) y por último a su coherencia con valores extrajurídicos. No obstante, en todos los casos la elección entre diferentes interpretaciones que conducen a diversos tipos de consecuencias, esta condicionada axiológicamente, valorativamente y que las consecuencias tienen que ser clasificadas según un orden de preferencia. **“La sustancia del razonamiento práctico, esencial a la vida concreta del derecho, consiste precisamente en ordenar en una estrategia racional la cadena de los medios a partir de una razón de actuar considerada última y por ello deseable”**<sup>16</sup>.

El trabajo consiste en un libro que se integra en dos secciones que abordan los conceptos que registra el título de la obra: De un lado, la *racionalidad práctica* y de otro, la *capacidad contributiva*.

En *primer* lugar, la noción de la racionalidad en el derecho, su tipología, la significación del razonamiento práctico y su virtualidad en la hermenéutica de los textos normativos tributarios, tanto en las perspectivas técnica como axiológica y su utilidad como guía en el ejercicio de la acción y, por la otra, en *segundo* lugar, la racionalidad aplicada a la institucionalidad tributaria, la (i) noción de *capacidad contributiva en el sistema fiscal*, concretamente su entidad normativa como principio constitucional en el Estado Social de Derecho y su significación como tal a los fines del discurso práctico racional, en el que de acuerdo con nuestra posición, (ii) el principio se presenta como un auténtico derecho constitucional: *el derecho a contribuir con arreglo a la capacidad económica*. Se explora el sustrato técnico o instrumental del principio en el contexto de la Constitución a partir del concepto **“capacidad económica”, “sistema tributario”** y **“administración eficiente”**, así como también su sustrato axiológico vinculado a los fines igualmente constitucionales de solidaridad, función social de la propiedad e igualdad como prohibición de discriminación, encarnados en las ideas de **“justicia”, “progresividad”,** y **“no confiscación”**.

Las anteriores consideraciones nos ubican en el punto deseado de reflexión a propósito de (iii) *La capacidad contributiva como expresión de la racionalidad del tributo*, concretamente, la adecuación entre medios-fines y consecuencias, en problemas como los que plantea (iv) *La dialéctica entre forma y materia en el derecho tributario*, con particular referencia a la situación

---

16 Cfr. *Ibid.*, p. 60.

que se presenta con la respuesta injusta que el ordenamiento tributario arbitra en los supuestos de incumplimiento de deberes formales que implican pérdida de derechos sustanciales o simplemente una mayor tributación.

A ello se añade la inacabable y siempre fecunda discusión sobre las técnicas de interpretación de la ley tributaria y su discurrir entre posiciones extremas, entre el método de la significación económica (*o el abuso de la forma*) y el normativismo formalista (*o el exceso de la forma*) que comprometen la efectiva vigencia del principio. También como patología asociada al abuso de la forma, se añade el *abuso* del *nomen iuris* expediente utilizado para huir de la institucionalidad tributaria, muy actual a propósito del deconstruccionismo legal en el diseño de las prestaciones a que se refieren las Leyes Orgánicas de Ciencia, Tecnología e Innovación y contra el Tráfico Ilícito y el Consumo de Sustancias Estupefacientes y Psicotrópicas, así como de la manipulación en el diseño del hecho imponible en el ejercicio del poder tributario en el contexto de las autonomías tributarias y otras categorías tributarias para encubrir propósitos que se desvían de la racionalidad institucionalidad que le es propia. De otro lado, resalta la explicación de la (V) *Capacidad contributiva en inflación*, como exigencia de una capacidad contributiva real; seguidamente (VI) el encuentro entre *Capacidad contributiva y la técnica jurídica*, a propósito de los expedientes de las ficciones jurídicas, las presunciones legales, las reglas de valoración como medios técnicos para el diseño de los tributos, hechos y bases imponibles, poniendo de manifiesto la inconstitucionalidad de las ficciones, presunciones absolutas en materia tributaria cuando desconocen derechos fundamentales. Así mismo, destaca el tema de la (VII) *Capacidad contributiva y los conflictos de practicabilidad administrativa*, con el propósito de enfatizar que la gestión tributaria no es fin en sí misma, que la recaudación tributaria no puede justificar una tributación inconstitucional que desdiga del derecho de contribuir con arreglo a la capacidad económica a cuyo servicio se encuentra sometida.

A propósito de la distribución del poder tributario entre los distintos entes políticos territoriales en el contexto constitucional, (VIII) también destaca *la capacidad contributiva* como *el eje de la armonización tributaria en la descentralización fiscal*, como parámetro de garantía de la unidad y coherencia del sistema fiscal nacional, de la proscripción de la doble tributación interna y finalmente, (IX) a través de su correlato expresado en el deber de solidaridad de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas, sirve para explicar la fenomenología del bien jurídico tutelado por el régimen sancionatorio en la

materia, en garantía de los principios de proporcionalidad y razonabilidad de la pena.

Porque son muchos los temas que a propósito de la capacidad contributiva pueden ser explicados y comprendidos a través del paradigma de la racionalidad práctica, nos limitamos en este discurso, para no abusar de este distinguido auditorio, a poner de manifiesto sólo algunos de los que consideramos de mayor significación.

### **A. La capacidad contributiva como principio y derecho constitucional.**

En efecto, en el Estado Constitucional de Derecho, el tratamiento de la *capacidad económica* como un auténtico principio constitucional y, más aun, como un derecho constitucional, determina su interpretación y la solución de conflictos con otros valores constitucionales. Es en el Estado Social de Derecho donde la noción adquiere una dimensión práctica que contribuye a justificar la racionalidad del tributo y la del sistema tributario como conjunto.

No puede negarse que los impuestos deben ser distribuidos y graduados de alguna manera en función de la riqueza o fuerza económica de los contribuyentes, por muy indeterminada que ésta sea. De esta forma el principio de capacidad contributiva como medida de la imposición, se nos presenta con la fuerza de la evidencia intuitiva. **El problema está en establecer ¿cuál es esa justa medida de la imposición?**

En nuestro criterio, la noción de *capacidad contributiva*, enfocada a través del paradigma de la racionalidad, constituye el dato lógico que vincula la explicación (justificación racional) de la estructura del tributo y la coherencia de éste con los fines técnicos del mismo, así como en última instancia con los principios que orientan el sistema tributario mismo como referente axiológico. Es más, la moderna construcción del “**principio de capacidad contributiva**” como un auténtico “**derecho a contribuir con arreglo a la capacidad económica**” potencia la explicación racional que garantiza dos objetivos: (i) por una parte, que el reparto de la tributación tenga base en una medida de igualdad derivada de la naturaleza de la cosa, esto es, de la materia que es objeto de reparto y (ii) de otro lado, que las desviaciones de esta medida ideal de igualdad, sólo operarían en aras de otros fines, siempre que se sometan al control de proporcionalidad. En ese contexto, el control de proporcionalidad resulta incompatible con las tesis –hoy superada- que considera la igualdad como mera interdicción de la arbitrariedad.

En efecto, la justicia del sistema, entendida como una exigencia genérica de coherencia (como instrumento al servicio de la capacidad contributiva), no se encuentra en un reducto inoperante<sup>17</sup>, sino como vinculación relativa del legislador a sus propias medidas de justicia dentro de un determinado sistema y del tributo en sí mismo. Recordemos nuestras observaciones antes vertidas en relación a la utilidad de la noción de sistema en Derecho y en especial como expediente para la justificación jurídica. El sistema como ideal racional, es una totalidad ordenada, una unidad sistemática, un conjunto en el que existe un orden, no sólo entre las partes constitutivas, sino también en relación de coherencia con el todo, a lo que repugna todo tipo de incompatibilidades. Esa racionalidad institucional, implicada en el propio sistema, conduce a predicar la existencia en todo orden de sus propios principios y relaciones sistemáticas. Esto será predicable no sólo del sistema tributario y de las partes del sistema, sino que, incluso profundiza en el tejido estructural de cada tributo, que debe asegurar su propia racionalidad interna, su coherencia con el fin instrumental que lo justifica, esto es, la manifestación de capacidad contributiva que le sirve como materia gravable.

A ello se añade la perspectiva económica como sustrato hermenéutico para la obligada comprensión del tributo, desde la cual las acciones son enteramente calculables, liberadas de todo tipo de irrupciones, constricciones o limitaciones de tipo emotivo o valorativo o de expectativas. Aquí el actuar racional es fundamentalmente formal e instrumental, orientado hacia la acción y el cálculo, lo cual supone la previsibilidad, la coherencia lógica y ofrece seguridad.

En efecto, la importancia de configurar como un auténtico “**derecho**” la exigencia de capacidad contributiva que sirve de soporte técnico y axiológico del tributo, radica en la necesidad de aplicar adecuadamente el control constitucional de *proporcionalidad* cuando se produzca un conflicto con otros valores en juego. El principio de proporcionalidad en sentido amplio está compuesto por tres subprincipios: (i) el de *idoneidad*, (ii) el de *necesidad* y (iii) el de *proporcionalidad en sentido estricto*. De esta forma se operaría no sólo una ponderación entre principios, sino que también estaría en juego el derecho individual de cada contribuyente. Este proceder no sería otro que el análisis que soporta una valoración *teleológica*, esto es, la que explica la adecuación entre *medios y fines*, o lo que es igual, la evaluación de la *racionalidad* de los

---

17 Cfr. Pedro Herrera Molina, *Capacidad económica y sistema fiscal <análisis del ordenamiento español a la luz del derecho alemán>*, Marcial Pons 1998, p. 139.

enunciados normativos que constituyen la arquitectura jurídica del tributo. La **ponderación** supone un proceso racional, esto es, la enunciación de juicios y la fundamentación de los mismos dirigidos a mostrar el grado de no realización y afectación de otros valores constitucionales, así como también enunciados sobre el grado de importancia de estos. Aquí, el recurso del discurso práctico a través de las técnicas de la justificación racional tiene una máxima pertinencia y operatividad. La elucidación de las posibles consecuencias atribuidas a las alternativas de que se dispone en el esfuerzo de ponderación, supone la colocación de estas consecuencias en cierto orden de preferencia, de modo que la interpretación que produzca las mejores consecuencias posibles, es la “mejor justificable”. Toda esta justificación jurídica, discurriría a través de los cauces del discurso racional.

## **B. La dialéctica entre *forma* y *materia* en el Derecho Tributario.**

Uno de los mayores obstáculos a la plena virtualidad del derecho constitucional a contribuir conforme a la capacidad económica, es la dialéctica entre **forma** y **materia**. El desajuste entre medios y fines, entre la forma como medio para alcanzar el fin de la exacción de la realidad contributiva. La primacía del formalismo jurídico, asociada al rigorismo del normativismo y a la tendencia formalista del método jurídico en el que se identifica el “**derecho con la ley**”, diluye el valor material del derecho y opaca la sustancia económica, creando situaciones de iniquidad que frustran la realidad contributiva. El duelo entre forma y materia en el Derecho Tributario, constituye un tema recurrente, emblemático y fecundo para aplicar y evidenciar la utilidad del paradigma de la racionalidad práctica en la comprensión del derecho, con el propósito de establecer la combinación eficiente entre el plano formal y el plano material en el derecho tributario, y cuando fuere menester, la quiebra entre ambos. Valga desde ya anticipar nuestra conclusión sobre la racionalidad instrumental de la forma en el derecho tributario y su función subordinada al servicio de la sustancia contributiva. La racionalidad del medio formal y, por lo tanto su uso legítimo, estará en relación directa a la **necesidad e idoneidad** para cumplir el fin implicado en la materialidad tributaria, sea probatorio, o de facilitación del control administrativo de la situación contributiva propia o ajena. Tal visión no es sólo una exigencia de la razón práctica, sino una imposición del Estado Constitucional de Derecho, precisamente de un **Estado material de Derecho** y no un **Estado formal de Derecho**, en el que por encima de la forma priva la materia, encarnada en valores y principios sustanciales.

La forma en el derecho es ciertamente importante y no puede ocultarse, pero no hasta el punto de que de ella dependa la realidad misma que subyace a la relación jurídica. La forma tiene un propósito fundamental de asegurar la certeza del derecho y la prueba del mismo, tal como ocurre con las formas en el procedimiento administrativo y judicial, cuyo producto más acabado son el acto administrativo y la sentencia. Pero nunca la forma puede ser entendida como *fin en sí misma*, transmutando su valor *instrumental* en un valor *sacramental*. Particularmente, en el derecho tributario la forma es una garantía para el control de la Administración sobre la situación impositiva del contribuyente, pero la forma exigida legalmente no es el único medio para establecer la verdad material, ni la omisión de la forma exigida legalmente, puede convertirse en cortapisa a la prueba alternativa en ejercicio del elemental derecho a la defensa y a la tutela judicial efectiva. La quiebra entre el plano formal y el material no puede implicar *indefensión* para el contribuyente. En situaciones de fragilidad institucional, puede ocurrir que, la lucha jurídica permita a quienes monopolizan el capital jurídico necesario, poner el derecho de su parte y si se presenta el caso, ejercitar el máximo cumplimiento del rigor formal, *summum ius*, al servicio de los fines menos reprochables, *summa iniuria*. En tal contexto la promulgación de normas oscuras refuerza esas tendencias y la inseguridad jurídica consecuente, en la que el derecho tributario no asume su verdadero papel de instrumento necesario en la resolución de conflictos, sino que actúa más bien como un vehículo de provocación de los mismos.

Que el derecho es preeminentemente forma, es decir, que su primera aprehensión se resuelve en la pura formalidad, queda inmediatamente corroborado por el hecho de que el derecho moderno es esencialmente escrito<sup>18</sup>. Sin embargo, tal afirmación no tiene implicaciones ontologizantes, esto es, que comprometan el ser del derecho, sino que se limita a señalar el modo universal de su exteriorización particularmente a los fines de su cognoscibilidad, por lo menos *desde* el texto como un punto de partida. Tampoco es incompatible con otras calidades atribuibles al mismo, desde su función normativa, de regulación de conductas y hasta las que proclaman su identidad con la justicia, la seguridad jurídica y el bien común. En todo caso, la evidencia es que, la exacerbación de la *forma* por la *forma*, esto es, como *fin en sí mismo*, solo conduce a la

---

18 Cfr. J. Andrés Sánchez Pedroche, *Forma y materia en derecho tributario y financiero <incumplimiento de obligaciones formales y pérdidas de derechos sustanciales>*, Ediciones Centro de Estudios Financieros, Madrid 2003, p. 11.

riesgosa exaltación del poder y de la arbitrariedad y con ello todos los vicios que se parapetan tras de sí. La consideración jurídica que prima la *forma* sobre la *sustancia*, cuando aquélla no concretiza la verdad contributiva, constituye la aplicación inercial y esclerótica de una visión jurídica positivista, que confunde la aplicación del derecho con una operación subsuntiva del texto y que olvida que en el Estado Constitucional de Derecho, lo jurídico no se encierra y circunscribe a las disposiciones normativas escritas, sino que se extiende a los principios y a la normatividad inmanente a las instituciones. Reducir el derecho tributario a un interés público limitadamente recaudatorio para la obtención de ingresos con los que subvenir unos gastos cada vez más crecientes, comporta una simplificación de su contenido y finalidad institucional. Aparte de que *no* se limita al deber de pagar, sino pagar lo justo con fines de solidaridad, la actividad financiera debe lograr, mediante esa actividad medial, la aspiración consagrada por los fines generales que se recogen de forma sintética en los artículos 133 y 316 de la Constitución de 1999, esto es, contribuir al financiamiento de los gastos públicos pero siempre conforme a la respectiva capacidad económica.

Este es el caso clínico en nuestro medio de la respuesta del ordenamiento tributario a la trasgresión o la omisión de determinadas obligaciones formales de cuyo cumplimiento se hace depender o se retrasa la obtención de un específico derecho fiscal, tales como (i) la devolución de tributos legalmente ingresados como el *drawback* y el IVA soportado en exceso por el exportador, (ii) el bloqueo de la compensación de créditos fiscales. O la *pérdida de derechos sustanciales* y la consecuente mayor tributación, por incumplimientos formales, tales como los trajinados episodios relativos al (i) rechazo de la deducción de gastos en el impuesto sobre la renta por falta de retención o por retraso en el enteramiento de retenciones, (ii) por defectos de contabilización o soporte en facturas que no cumplen con algunos de los requisitos legales, (iii) por rechazo de la deducción del impuesto soportado en el impuesto al valor agregado por facturas defectuosas, etc. Finalmente, el padecimiento de la clausura de establecimientos por incumplimientos de deberes formales.

Con gran elocuencia ha señalado el profesor Sánchez Pedroche, que: **“La fuerza de la forma se presenta en muchas ocasiones en beneficio de una determinada estrategia y de unos determinados intereses: la de los agentes que poseen cada vez más la capacidad de emplear esa fuerza, esto es, de jugar con la regla. Y tal sentido, en innumerables ocasiones se hace pasar el atropello como simple e inocente aplicación del derecho, lo que ocurre no solamente en la apropiación política del dis-**

**curso jurídico, sino también en el caso de la inflación de trámites administrativos como factor disuasivo o para subestimar las normas de carácter sustantivo en beneficio de los procedimientos o en la desatención de normas esenciales enfatizando aquellas meramente accidentales”<sup>19</sup>.**

En ningún caso, la proclamación de la supremacía de la *sustancia* sobre la *forma*, implica ausencia de forma y la disolución de las reglas generales encarnadas en las normas en una pura casuística. Tampoco puede aceptarse allí donde la concepción materialista pretendiera reducir o disolver la objetividad del Derecho y sus estructuras técnicas en un sistema abierto, retórico e irresponsable de simples juicios éticos, políticos o causales, porque el abandono del *positivismo* en ningún caso implica el abandono de la *positividad* del derecho<sup>20</sup>.

Lo formal y lo material se funden de tal manera que puede decirse que se trata de dos dimensiones jurídicas paralelas, íntimamente relacionadas e interdependientes, siempre que no se pierda de vista que lo *formal* ocupa una función de *instrumentalidad* o *subordinación* respecto del derecho *material*, pero por otra parte éste sólo puede realizarse mediante las formas y el procedimiento: **“Sin procedimiento el derecho material sería *lex imperfecta*”<sup>21</sup>.** Estos ámbitos normativos no son independientes, pues ambos se integran en un mismo ordenamiento jurídico que como tal se encuentra condicionado por las notas de la sistematicidad y la racionalidad. Por eso debe considerarse como un vicio o por lo menos como una imperfección del sistema, cualquier regulación o interpretación que rompa esa instrumentalidad, al pasar determinados aspectos formales de ser meros instrumentos a constituir elementos decisivos y determinantes *per se* de efectos jurídico-materiales.

La pertinencia de los requisitos de forma pueden ser sintetizados como siguen: (i) Las exigencias de carácter formal sólo tienen sentido en cuanto cumplan una finalidad al servicio del propósito material; (ii) El rigor de dichas obligaciones formales debe ser proporcionado al objetivo que se pretende conseguir

---

19 *Cfr. Ibid.*, p. 10.

20 Tal como lo advierte E. García de Enterría, *Reflexiones sobre la Ley y los Principios generales del derecho*, Civitas Madrid 1984. p. 51, citado por Sánchez Pedroche, *Ibid.*, p. 82.

21 *Ibid.*, p. 197, citado de W. Schick, “Aspectos de una unificación del derecho procedimental tributario en Europa”, en la obra colectiva, *Estudios de Derecho tributario, en memoria de M.C. Bollo Arocena*, UPV, 1993, p. 194.

con él, esto es, guardar una relación razonable de necesidad e idoneidad; (iii) Los deberes formales sólo deben establecerse en aquellos aspectos que resulten estrictamente necesarios para garantizar el correcto funcionamiento de los tributos y la efectividad de las funciones fiscalizadoras; (iv) Los vicios e incumplimientos formales no pueden llevar aparejada las mismas consecuencias que la inexistencia de los derechos sustantivos ni los aumentos de tributación; (v) Cuando la Administración tenga todos los datos fácticos en su poder, el cumplimiento de un requisito formal no es absolutamente necesario cuando dichos datos hayan sido acreditados por otros medios probatorios.

### **C La interpretación de la ley tributaria: entre el método de la significación económica (o el abuso de la forma) y el normativismo formalista (o el exceso de la forma).**

Otra dimensión de máximo interés en la que se da cita la dialéctica entre *forma* y *materia*, entre *medios* y *finés*, es a propósito de la interpretación de la ley tributaria: el paradójico duelo **entre el método de la significación económica, que persigue el abuso de la forma y, de otro lado, el normativismo formalista, que contrariamente exagera la forma**, pues como manda el artículo 5 del Código Orgánico Tributario, **“Las normas tributarias se interpretan con arreglo a todos los métodos admitidos en derecho, atendiendo a su fin y a su significación económica, pudiéndose llegar a resultados restrictivos o extensivos de los términos contenidos en las normas tributarias”**. A ello se añade, la potestad recalificadora de la Administración Tributaria frente a las situaciones de abuso de la forma jurídica, incluso de fraude a la ley tributaria, la cual está reconocida en nuestro medio con fines antielusivos, *ex* artículo 16 del Código Orgánico Tributario, según la cual **“...al calificar los actos o situaciones que configuren los hechos imposables, la Administración Tributaria, conforme al procedimiento de fiscalización y determinación previsto en este Código, podrá desconocer la constitución de sociedades, la celebración de contratos y, en general, la adopción de formas y procedimientos jurídicos, cuando éstos sean manifiestamente inapropiados a la realidad económica perseguida por los contribuyentes y ello se traduzca en una disminución de la cuantía de las obligaciones tributarias”**.

Pues bien, la **“significación económica”** no implica un particularismo metodológico para la interpretación de la materia tributaria. Tampoco la licen-

cia para una huida del derecho, ni el recurso sin límites a la causalidad metajurídica. Su operatividad está limitada para desentrañar el *fin* de las reglas tributarias, condicionado siempre a la exigencia de que, a través de su uso no se creen ni supriman hechos imposables o supuestos de exención y de exoneración, más allá de los definidos por la ley. Su exclusivo propósito es, entonces, la de un recurso argumental que se reduce a un fin teleológico y contextual en la atribución del significado posible del enunciado normativo. Cualquier exceso para alterar el sentido jurídico de la misma, para torturar la norma y hacerle decir lo que no dice, so pretexto del significado económico, sea por el contribuyente, la administración o el juez para arrogarse a su arbitrio la atribución del significado que desee brindarle, constituiría una *enmendatio legis*, esto es, una burda usurpación de la función legislativa que desdice de los principios constitucionales de legalidad tributaria y seguridad jurídica. Una *aplicación alternativa* del derecho que recuerda los abusos cometidos en regímenes autoritarios y antidemocráticos, en el que la supuesta interpretación del derecho se convierte en puro ejercicio de arbitrariedad, esto es, imposición de la voluntad del más fuerte. La interpretación alternativa del derecho termina siendo un abuso alternativo del mismo. Un espectáculo del “**realismo mágico jurídico**”<sup>22</sup>, del “**no derecho**”, del “**anti derecho**” o simplemente del “**revés**”.

Tampoco el *fin* de la norma tributaria debe confundirse con la “**recaudación**”, pues ello conduciría al viejo error de las actitudes apriorísticas que propugnaron el *indubio pro fiscum*. El fin de la norma tributaria es la exacción de la capacidad contributiva, entendida aquella desde la doble perspectiva de servir de fundamento de legitimidad del poder Tributario y al mismo tiempo, como límite de dicho poder. No puede haber exacción donde no hay capacidad contributiva. La referencia al “**significado económico**” de la ley sólo advierte al intérprete que para una correcta hermenéutica, debe tener clara comprensión del contenido o sustancia económica de la relación jurídica, según sucede en cualquier otro sector del ordenamiento jurídico, cuando opera sobre un elemento material y le señala que el presupuesto de la imposición puede consistir en un acontecimiento puramente económico.

---

22 *Cfr.* Gustavo Muci y Vanesa Vinck, “**La Contratación informal y el realismo mágico jurídico venezolano <particular análisis del comerciante informal de telefonía celular>**”, en *Comentarios del Código de Comercio Venezolano de 1904*, Tomo II, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Caracas 2005, p. 1407.

En todo caso, la discusión sirve para puntualizar que es arbitrario utilizar un criterio hermenéutico para perseguir un resultado predeterminado. Los resultados interpretativos no deben medirse desde el beneficio, provecho o utilidad inmediata que la posición interpretativa suponga para alguna de las partes implicadas, sino por la utilidad objetiva que haga a tales decisiones finalmente adoptadas *aceptables racionalmente*<sup>23</sup>. Una interpretación puede satisfacer la pretensión del contribuyente o reconocer la legitimidad de una decisión de la Administración, pero si sus fundamentos no guardan correspondencia con un criterio racional para aceptarlas o rechazarlas, ese provecho será efímero y no contribuirá a la consolidación y desarrollo de los valores constitucionales que se verán como extraños a esa interpretación no correspondida<sup>24</sup>. Se tratará de un simple *decisionismo*, de la justificación jurídica de la solución que se tiene decidida de antemano. Una trampa en la que se intenta decir a la Ley lo que conviene al interés del intérprete, incluso por más que se oculte bajo el pomposo título de interés general o del interés público –la más de las veces un interés difuso e indemostrable–, lo cual en su caso sólo sería una mascarada para justificar cualquier medida del poder. Y sobre el peligro de esa parcialidad que encubre (i) la voluntad del decisor que retuerce la norma hasta el límite de lo útil o que (ii) exagera la forma al amparo de la literalidad normativa, en franca negación de la sustancia contributiva, ya advirtió Gadamer, que **“...toda interpretación correcta debe protegerse contra la arbitrariedad de las ocurrencias y contra la limitación de los hábitos imperceptibles del pensar y orientar su mirada <a la cosa misma> [la capacidad económica]...El que quiere comprender un texto realiza siempre un proyecto. Tan pronto como aparece en el texto un primer sentido, el intérprete proyecta un sentido del todo. Naturalmente que el sentido sólo se manifiesta porque uno lee el texto desde determinadas expectativas relacionadas a su vez con algún sentido determinado. La comprensión de que se pone en el texto consiste precisamente en la elaboración de este proyecto previo, que por supuesto tiene que ir siendo constantemente revisado en base a lo que vaya resultando conforme se avanza en la penetración de sentido [...] la tarea hermenéutica se convierte por sí misma en un planteamiento objetivo”**<sup>25</sup>.

---

23 *Cfr.* J. Andrés Sánchez Pedroche, *Ob.cit.*, p. 105.

24 *Idem.*

25 *Cfr.* Hans G. Gadamer, citado por J. Andrés Sánchez Pedroche, *Ob.cit.*, p. 107.

Pero así como el **abuso de la forma** no puede ser utilizado como pretexto para desconocer el texto normativo, su contexto y finalidad, con el exclusivo propósito de disimular un interés impositivo a todo trance, tampoco el **exceso de forma**, asociada a la aplicación exegética de la norma, puede conducir a sacrificar la realidad contributiva o de ocultarla.

En efecto, si existe interpretación formal es porque se tiende a agotar el discurso en la norma y en su aplicación procedimental, y de allí suele inferirse que la hermenéutica jurídica constituye una herramienta destinada en última instancia a la aplicación formalizada del Derecho; sin embargo, si se atiende a la validez fáctica (eficacia) y axiológica del sistema jurídico, la interpretación necesariamente ha de ser el instrumento para ir mas allá de la validez formal de las normas, “...salvo que se quieran dar soluciones inaceptables a los problemas que con su aplicación se pretenden resolver”<sup>26</sup>.

En razón de su carácter lingüístico, el dato textual es sólo un punto de partida para la comprensión del significado del enunciado normativo, el cual no contiene completamente la normatividad, no encierra un único y dominante sentido del texto. El texto sólo dirige y limita las posibilidades legítimas de concretización del derecho y orienta la selección de los diferentes cánones hermenéuticos; representa la frontera y contorno del espacio de juego admisible a luz de la situación concreta<sup>27</sup>. Fuera del texto, del contexto y de la finalidad de la norma, se estaría fuera de los límites del material interpretable que estabiliza y confirma la identidad de sentido de la interpretación, y por lo tanto, quedaría execrada al campo de lo arbitrario y de lo subjetivo<sup>28</sup>.

Contrariamente al enfoque iuspositivista en el que se identifica el **sentido** del derecho con el texto jurídico, en la perspectiva en la que la sustancia priva sobre la forma, en cambio, predomina el **sentido** sobre el texto normativo.

El sentido de la norma no se agota en el texto, si con ello se sacrifica su finalidad. El sentido literal de la norma debe contrastarse con el contexto en el que se ubican las circunstancias de su aparición y los objetivos que con ella se pretenden. Por lo tanto, los límites de la interpretación no se encuentran en la **forma**, sino en la **materia**, es decir, en los elementos configuradores del sistema de derechos, principios y garantías recogido por la Constitución, en nuestro caso, el **derecho a contribuir conforme a la capacidad económica**.

---

26 *Cfr. Ibid.*, p. 77.

27 *Vid.*, Giuseppe Zaccaria, *Razón jurídica e interpretación*, Civitas; Madrid 2004, p. 247.

28 *Ibid.*, p. 273.

#### D. El abuso del *nomen iuris*.

El duelo entre *forma* y *materia*, entre *medios* y *finés*, también se da cita a propósito del *abuso* del *nomen iuris* a la hora de calificar un instituto como tributario o no, siguiendo un principio según el cual los institutos jurídicos son lo que *materialmente* representan y no lo que *formalmente* se les denomine, lo que se extiende a las caracterizaciones que el derecho atribuye a un determinado comportamiento del contribuyente donde la sanción descansa en gran medida en la forma o denominación que el legislador dispone al efecto.

La actualidad es máximamente reveladora a este respecto cuando, recientemente, a partir de la exacerbación de los fines de solidaridad social y particularmente de los fines extrafiscales de la tributación<sup>29</sup>, se nota la aparición de nuevas prestaciones económicas de carácter legal, que inciden sobre el patrimonio de los particulares, que a través del abuso de las esencias fundacionales del concepto del tributo, muestran una huida de la institucionalidad tributaria y del conjunto de garantías, esencialmente constitucionales, dirigidas a la integración racional del sistema tributario. Se han creado tributos<sup>30</sup> que no se llaman como tales (sino “**aportes**” e “**inversiones**”), pero que son prestaciones patrimoniales de carácter coactivo, que pretenden estar al margen de la sistemática tributaria, concretamente de los principios sustantivos que rigen la obligación tributaria desde su estructura, nacimiento y extinción, pasando por los principios formales relativos a la gestión de los tributos, su régimen sancionatorio y el de control de la legalidad de los mismos, incluido el contencioso tributario, reunidos sistemáticamente en el Código Orgánico Tributario. Una auténtica “huida” que se traduce en dispersión y anarquía, en contradicción con la debida (i) unidad y (ii) coherencia que exige el sistema tributario como principio constitucional y la seguridad jurídica como principio del sistema socio económico *ex* artículo 299 constitucional.

En el caso que nos ocupa, la divergencia causal entre *forma* y *sustancia*, el desajuste entre *medios* y *finés*, esta vez, entre el (i) *nomen jurídico* utilizado

---

29 Sobre los fines extrafiscales de la tributación, *vid.*, Vicente Oscar Díaz, “**El carácter extrafiscal de la tributación y la imposición medioambiental**”, en *Tratado de Tributación*, Tomo II, Política y Economía Tributaria, Astrea, Buenos Aires 2004, p. 594.

30 El caso clínico que refleja lo anterior, son las contribuciones creadas mediante las recientes leyes orgánicas de (i) ciencia, tecnología e innovación (*Gaceta Oficial*) No. 38.242 del 3 de agosto de 2005, reimpressa por errores materiales en la *Gaceta Oficial* No. 38.337 de fecha 16 de diciembre de 2005) y (ii) contra el tráfico ilícito y el consumo de sustancias estupefacientes y psicotrópicas (*Gaceta Oficial* No. 38.887 del 16 de diciembre de 2005).

por el texto normativo que tipifica la prestación legal, y (ii) el efecto práctico que la obligación implica para el deudor, desenmascara la existencia de verdaderos tributos encubiertos bajo la apariencia de otro tipo de prestaciones coactivas, ***que se alejan del concepto del tributo por adulteración de alguno de sus componentes fundacionales, pero que mantienen la sustancia del mismo, el efecto práctico de la tributación, esto es, la exacción de la riqueza particular con el propósito de cobertura de fines públicos.***

Los casos se multiplican bajo el ropaje de un lenguaje normativo opaco. Otra manifestación más del “**realismo mágico jurídico**”. Son clásicos los ejemplos relativos a, (i) la ambigüedad en el uso del concepto interés moratorio, a través de cuya cuantía se han ocultado propósitos sancionatorios reñidos con los fines resarcitorios típicos de la institucionalidad de la mora, (ii) el efecto confiscatorio vinculado al abuso de la unidad tributaria para la corrección monetaria de las sanciones por contravención, en lesión del principio de tipicidad de la sanción, (iii) la usurpación del poder tributario nacional por los municipios y entidades federales so pretexto de la aplicación de sus propios tributos, entre otros muchos.

### ***Epilogo.***

He aquí, señores Académicos, abreviadamente, algunos temas nucleares sobre la ***razón práctica y la capacidad contributiva***, trabajo que he escogido para mi incorporación a esta ilustre Academia, el cual sólo constituye una modesta contribución al estudio del derecho tributario en nuestro país, que os ruego acojan para vuestras deliberaciones con la misma generosidad con la cual me han acogido en el seno de esta ilustre Corporación.

Para finalizar, sólo quiero enfatizar mi visión pragmática sobre el razonamiento jurídico: El “**derecho no es cosa**”, no es un ente dado de una vez y para siempre. Su sentido acontece permanentemente y su capacidad para regular conductas y resolver conflictos exige la superación permanente de la distancia entre norma y realidad social, proscribiendo toda tentación de convertirlo en un mero instrumento de dominación. Es oportuno hacer resonar las palabras de Von Ihering, a propósito de “**la lucha por el derecho**”, cuando con razón dijo que la “**...lucha es el trabajo del derecho [...] Si es una verdad decir que: ganarás el pan con el sudor de tu frente, no lo es menos añadir también que: solamente luchando alcanzarás tu derecho....Desde el momento en que el derecho no esta dispuesto a**

**luchar, se sacrifica [y perece]; así podemos aplicarle la sentencia del poeta:**

**Es la última palabra de sabiduría,  
qué sólo merece la libertad y la vida,  
el que sabe conquistarlas cada día.”<sup>31</sup>**

**Señores Académicos:** Para corresponder al alto honor que me habéis dispensado al elegirme Individuo de Número de esta docta Corporación, presto estoy a **conquistar** con vosotros los nobles y elevados fines que a ella corresponden. Muchas gracias.

Señoras, Señores

---

31 *Cfr.* Rudolf Von Ihering, *ob.cit.*, p. 84.