

De la fiscalidad de emergencia a la sanidad tributaria: estrategias para la reconstrucción del sistema venezolano bajo presión internacional

*From Emergency Taxation to Fiscal Soundness:
Strategies for Rebuilding the Venezuelan Tax System
Under International Pressure*

Ismael MONTEALEGRE TORRES*

Resumen: El presente trabajo analiza la metamorfosis del sistema tributario venezolano, el cual ha transitado de una dependencia histórica de la renta petrolera hacia una “fiscalidad de emergencia” caracterizada por la excepcionalidad prolongada y la presión de medidas coercitivas unilaterales. A través de un estudio técnico y comparado, especialmente con las experiencias de Panamá y Puerto Rico, se

* Abogado egresado de la Universidad Santa María; realizó estudios en la Especialización de Derecho Tributario en la Universidad Central de Venezuela; realizó estudios en el Doctorado en Derecho en la Universidad Católica Andrés Bello; ha realizado diversos cursos y diplomados en materia tributaria nacional e internacional, de comercio electrónico, criptoactivos y tecnología *Blockchain*. Fue profesor de la cátedra “Tributación del Comercio Electrónico” en la Universidad Católica Andrés Bello. Miembro de número de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario y de la Asociación Venezolana de Arbitraje.

examina cómo la proliferación de tributos transaccionales, como el Impuesto a las Grandes Transacciones Financieras; contribuciones parafiscales, como el Impuesto para la Protección de Pensiones; y la discrecionalidad administrativa en la calificación de sujetos pasivos, han erosionado los principios de reserva legal y capacidad contributiva, generando un agotamiento del modelo recaudatorio inmediato. El estudio postula que la crisis actual representa una oportunidad para una “sanidad tributaria” basada en la reconstrucción de la legitimidad institucional, la transparencia y la moral fiscal, proponiendo como fase final una Ley de Remisión Tributaria que permita restablecer el contrato fiscal y la sostenibilidad del sistema en el mediano o largo plazo.

Palabras clave: Sanidad Tributaria; Fiscalidad de Emergencia; Legitimidad Fiscal; Moral Tributaria; Medidas Coercitivas Unilaterales; Soberanía Fiscal; Estado de Excepción; Reserva Legal; Renta Petrolera; Tributos Transaccionales; Contribuciones Parafiscales; Capacidad Contributiva; Remisión Tributaria.

Abstract: *This paper analyzes the metamorphosis of the Venezuelan tax system, which has transitioned from a historical dependence on oil rent toward a “fiscal emergency” framework characterized by prolonged exceptionalism and the pressure of unilateral coercive measures. Through a technical and comparative study, specifically examining the experiences of Panama and Puerto Rico, the research explores how the proliferation of transactional taxes, such as the Large Financial Transactions Tax; parafiscal contributions, such as the Pension Protection Tax; and administrative discretion in*

the classification of taxpayers, have eroded the principles of the rule of law and the taxpayer's ability to pay. This process has resulted in the exhaustion of the immediate revenue-collection model. The study posits that the current crisis presents an opportunity for "fiscal soundness" based on the reconstruction of institutional legitimacy, transparency, and tax morale. It proposes, as a final phase, a Tax Remission Law to restore the social-fiscal contract and ensure the system's sustainability in the medium to long term.

Keywords: Fiscal Soundness; Emergency Taxation; Fiscal Legitimacy; Tax Morale; Unilateral Coercive Measures; Fiscal Sovereignty; State of Exception; Statutory Reserve; Oil Rent; Transactional Taxes; Parafiscal Contribution; Ability to Pay; Tax Remission.

Sumario:

I. INTRODUCCIÓN: UN BREVE RECORDATORIO DE ALGUNAS DE LAS PATOLOGÍAS CRÓNICAS DEL SISTEMA TRIBUTARIO VENEZOLANO. II. LA PRESIÓN INTERNACIONAL Y LAS MEDIDAS COERCITIVAS COMO CONTEXTO CONDICIONANTE. MARCO JURÍDICO DE EXCEPCIÓN Y POTESTAD TRIBUTARIA EXTRAORDINARIA EN VENEZUELA. III. LA EMERGENCIA FISCAL COMO ESTADO PROLONGADO, NO EXCEPCIONAL. CONSECUENCIAS DEL CONFLICTO INTERNACIONAL EN LA RECAUDACIÓN TRIBUTARIA VENEZOLANA. IV. EL AGOTAMIENTO DEL ENFOQUE RECAUDATORIO INMEDIATO. RESPUESTAS DE POLÍTICA TRIBUTARIA ANTE ESCENARIOS DE PRESIÓN EXTERNA. V. LECCIONES HISTÓRICAS DE INTEGRACIÓN FORZADA: PANAMÁ Y PUERTO RICO BAJO LA ÓRBITA FISCAL DE EE.UU. VI. TRANSPARENCIA, MORAL TRIBUTARIA Y LEGITIMIDAD DEL ESFUERZO FISCAL. VII. CONCLUSIÓN. BIBLIOGRAFÍA.

I. INTRODUCCIÓN: UN BREVE RECORDATORIO DE ALGUNAS DE LAS PATOLOGÍAS CRÓNICAS DEL SISTEMA TRIBUTARIO VENEZOLANO

Desde finales del siglo XX y, de manera más pronunciada, en el primer cuarto de la actual centuria, el Sistema Tributario venezolano ha encarnado una serie de distorsiones estructurales profundas que trascienden la coyuntura -por más grave que esta sea- y que constituyen patologías crónicas de difícil revertimiento¹. La tributación, concebida constitucionalmente como una manifestación de la soberanía fiscal del Estado a fin de proveerlo de recursos dinerarios que sirvan para atender sus obligaciones, pero siempre dentro de un marco normativo que garantice sus principios fundamentales; no ha sido ajena a las distorsiones de toda índole que ha sufrido en Estado de Derecho, derivando, por ejemplo, en las frecuentes contradicciones a los principios de equidad, capacidad contributiva y proporcionalidad que formalmente la ordena, sin mencionar la estricta reserva legal. Estas patologías no sólo limitan la recaudación, sino que erosionan la legitimidad normativa e institucional de la propia potestad tributaria como instrumento de políticas públicas.

No es secreto para nadie que, desde la excavación del pozo “Barroso II” en el Estado Zulia en el año 1922, donde se marcó el inicio de la explotación masiva de petróleo, acelerando la transición hacia una economía de base petrolera y consolidando, en la siguiente década, un perfil exportador de escala mundial; uno de los rasgos más persistentes de la economía venezolana y, en consecuencia, de su entramado fiscal, ha sido la preeminencia de la renta petrolera como pilar de financiamiento del gasto público, lo cual ha derivado en una evidente subordinación económica a los vaivenes del ciclo energético global.

¹ Algunas de estas “patologías” se pueden conseguir con detalle técnico y el más alto nivel académico en el libro: AA.VV., *Patologías del sistema tributario venezolano, Memorias de las XVIII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2019.

Como consecuencia de esta dependencia de la renta petrolera en tiempos de bonanza, al momento de caer dicho ingreso, se hace necesario incrementar la presión fiscal al resto de la población, pero sobre un mercado cada vez más dependiente de las importaciones y que, nuevamente, está en manos del ingreso petrolero para poder subsistir, incentivando regulaciones y medidas irracionalmente arbitrarias del Estado para tratar de cubrir el exorbitante gasto público en constante crecimiento (y no precisamente el referido a obras públicas como hospitales y escuelas, ni a los insumos de los existentes), pero sin impacto productivo para el país, sino, por el contrario, afectando el cada día más limitado aparato productivo.

Esta situación sólo ha debilitado los vínculos directos entre las obligaciones tributarias y la población, desencadenando simultáneamente una percepción de la carga tributaria como arbitraria y confiscatoria, derivando en una minimización o total anulación de la cultura de cumplimiento voluntario; trayendo como consecuencia la proliferación descontrolada de tributos y tasas parafiscales, abuso de poder, extralimitación de funciones, y una serie de acciones que, en la praxis, desincentivan el comercio formal y la producción nacional.

Sí es cierto que el mundo entero atraviesa una época de crisis y transformación en todos los aspectos, de lo cual no escapa la arquitectura fiscal que se ha vuelto cada vez más disfuncional; sin embargo, la mayoría de las patologías fiscales en Venezuela derivan de la ideologización sistemática, desproporcionada y sin criterio de las políticas tributarias, como por ejemplo: La Calificación como Sujeto Pasivo Especial (SPE), para fines distintos a facilitar el proceso de verificación y control por parte de la Administración Tributaria, como ha sido en el elemento de calificación en el perfeccionamiento de hechos imponibles, tal como ocurre en el Impuesto a las Grandes Transacciones Financieras (IGTF) y el Impuesto a los Grandes Patrimonios (IGP), entre otros; la perpetuidad de tributos de naturaleza coyuntural, como el Impuesto a las Grandes Transacciones Financieras, aún vigente desde la publicación del

Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Impuesto a las Grandes Transacciones Financieras en la Gaceta Oficial número 6.210 Extraordinario, del 30 de diciembre de 2015; el solapamiento de “objeto” por la usurpación de funciones, como la creación del Impuesto para la Protección de Pensiones mediante la Ley de Protección de las Pensiones de Seguridad Social Frente al Bloqueo Imperialista, publicada en la Gaceta Oficial número 6.806 Extraordinario, del 8 de mayo de 2024, claramente injerencista de las potestades del Instituto Venezolano de los Seguros Sociales (IVSS), generando un contrafuero² al Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) y una gravísima plurimposición interna; voracidad fiscal descontrolada Estatal y Municipal, como con la creación de la Tasa por Servicios de Ozonificación (conocido popularmente como “Impuesto al Aire”) en el Instituto Aeropuerto Internacional de Maiquetía (IAIM), aprobada por el Consejo Legislativo del Estado Vargas (hoy Estado La Guaira), en el año 2014³; y muchas otras que harían interminable esta sección.

La profundización de estas distorsiones patológicas, así como la informalidad económica crónica, alimentada por la contracción del aparato productivo y la evidente incapacidad del Estado para garantizar condiciones estables de operación formal; han traído como consecuencia que un gran porcentaje de la población activa se desempeñe en actividades económicas que no ingresan a la base tributaria formal, erosionando la capacidad recaudatoria del Estado y desnaturalizando la función principal del sistema tributario (atender al gasto público). Esta desarticulación entre la economía formal e informal, no sólo reduce la base imponible efectiva, sino que incide directamente en la

² Fragmenta la unidad funcional y administrativa del sistema tributario al superponerse de las estrictas funciones del Instituto Venezolano de los Seguros Sociales, con un evidente quebrantamiento e infracción del fuero de dicha Institución.

³ Ver: #BBCtrending: *Venezuela's airport 'breathing' tax*. Disponible en: <https://www.bbc.co.uk/news/blogs-trending-28227198>.

percepción por parte de la población de la correlatividad necesaria entre el cumplimiento de la obligación tributaria y la provisión de bienes y servicios públicos; alimentando así la necesidad de profundizar en las patologías antes mencionadas, generando una consecución de vicios sin fin.

Todo esto se entrelaza con factores estructurales aún más amplios, como la debilidad técnica institucional, la volatilidad macroeconómica y la arbitrariedad desarmonizada de la normativa, entre otros, alimentando una espiral donde la tributación se convierte simultáneamente, por un lado, en respuesta urgente a déficits persistentes y, por el otro, en parte del problema mismo, al mejor estilo de *Erwin Schrödinger*. Esta dialéctica, entre el ingreso fiscal necesario y un sistema tributario disfuncional, no sólo condiciona la política tributaria, sino que socava la propia posibilidad de que el Estado utilice la tributación como herramienta legítima de ordenación económica, cohesión social y redistribución equitativa.

Por tanto, no sólo analizaremos las manifestaciones recientes de la presión internacional sobre las finanzas públicas venezolanas, sino, sobre todo, la manera en que estas condiciones han abierto una oportunidad para comenzar a erradicar las graves patologías estructurales preexistentes, que requieren de un proceso deliberado de sanidad tributaria. Más aún, examinar cómo la prolongación de respuestas tributarias de emergencia, sin una reconstrucción sistemática de los fundamentos normativos y de legitimidad institucional, corre el riesgo de seguir convirtiendo la excepción en regla y la urgencia en *pathos* institucional. La tesis central del estudio es que, aprovechando el contexto de presión internacional (no entendiéndolo como una barrera, sino, por el contrario, como una oportunidad), la transición desde una fiscalidad de emergencia perpetua hacia una sanidad tributaria sostenible es indispensable para garantizar la recuperación y coherencia del sistema tributario venezolano en el mediano y largo plazo.

II. LA PRESIÓN INTERNACIONAL Y LAS MEDIDAS COERCITIVAS COMO CONTEXTO CONDICIONANTE. MARCO JURÍDICO DE EXCEPCIÓN Y POTESTAD TRIBUTARIA EXTRAORDINARIA EN VENEZUELA

La presión internacional, en términos de política pública y derecho internacional, se manifiesta mediante una serie de acciones que los Estados y bloques de poder pueden adoptar para influir en la conducta de otros Estados. Dentro de estas acciones, las “medidas coercitivas unilaterales” han cobrado relevancia como instrumento de política exterior que buscan afectar el comportamiento interno de países objetivo mediante restricciones económicas, financieras o comerciales.

El concepto de “sanciones” como herramienta de presión política y económica, se ha discutido ampliamente en la literatura especializada. Siguiendo el análisis de GRATIUS y AYUSO POZO, las medidas coercitivas unilaterales constituyen instrumentos de política exterior utilizados por Estados o bloques de poder para inducir cambios de comportamiento en países considerados estratégicos, al margen de los mecanismos multilaterales clásicos de seguridad colectiva; lo que se traduce en que, estas medidas, no son un simple castigo, sino una forma de coerción estructurada, que apunta a crear un desequilibrio en los factores de poder político y económico del país afectado⁴.

Esta aclaratoria es importante para entender el contexto sobre el cual se desarrollan los hechos actuales, siendo que Venezuela ha sido objeto de sanciones internacionales multilaterales y unilaterales, específicamente desde mediados de la década de 2010. Aunque la imposición de sanciones es

⁴ GRATIUS, Susanne y AYUSO POZO, Anna, “Sanciones como instrumento de coerción: ¿cuán similares son las políticas de Estados Unidos y la Unión Europea hacia Venezuela?”, *América Latina Hoy*, Vol. 85, Ediciones Universidad de Salamanca, España, 2020, pp. 31-53. <https://doi.org/10.14201/alh.21989>.

anterior a este período, los hechos más relevantes en el marco de las medidas coercitivas unilaterales de Estados Unidos comenzaron con acciones sectoriales y de individuos a partir de 2015.

Específicamente el 8 de marzo de 2015, el expresidente de los Estados Unidos de Norteamérica, OBAMA, decretó la Orden Ejecutiva 13692⁵, en la cual ordenó el bloqueo de la propiedad y suspensión de la entrada de ciertas personas que, de acuerdo con sus consideraciones, contribuían a “la situación de Venezuela”⁶. Desde esa fecha, muchas otras sanciones sectoriales, financieras y de activos han sido impuestas, ampliadas y ajustadas por diferentes Administraciones, lo que ha transformado profundamente la interacción de Venezuela con los mercados internacionales y ha generado efectos económicos significativos en la estructura de ingresos del Estado.

⁵ Executive Order 13692 of March 8, 2015: Blocking Property and Suspending Entry of Certain Persons Contributing to the Situation in Venezuela, Federal Register: Vol. 80, N. 47, pp. 12747-12751. Disponible en: <https://ofac.treasury.gov/media/5906/download?inline>.

⁶ La orden declaró una “Emergencia Nacional” respecto a Venezuela, argumentando que la situación en el país -incluyendo la “erosión de las garantías de derechos humanos, la persecución de opositores políticos y la corrupción pública significativa”- representaba una “amenaza inusual y extraordinaria para la seguridad nacional y la política exterior de los Estados Unidos”. A diferencia de las sanciones generales impuestas años después, esta orden inicial no bloqueaba a toda la economía venezolana, sino que establecía un marco legal para sancionar de forma individual.

En consecuencia: i. Los activos y cuentas que las personas designadas tuvieran en territorio estadounidense fueron congelados; ii. Se prohibió a cualquier ciudadano o entidad de Estados Unidos realizar transacciones con esas personas; y iii. Se les suspendió la entrada a los Estados Unidos bajo los criterios de la orden.

Este decreto ha sido renovado anualmente por las administraciones de TRUMP y BIDEN, y, actualmente, esta Orden Ejecutiva se mantiene como pilar histórico de la política de sanciones que precedió la intervención militar de los Estados Unidos el pasado 3 de enero de 2026, en Venezuela.

A diferencia de las sanciones aprobadas por resoluciones del Consejo de Seguridad de las Naciones Unidas, las sanciones impuestas por los Estados Unidos y otros países contra Venezuela, se consideran “medidas unilaterales” al no contar con la aprobación de este organismo multilateral. Desde el punto de vista del derecho internacional, dichas medidas plantean debates doctrinales sobre su legalidad y el respeto a los principios de no intervención, soberanía, jurisdicción y responsabilidad del estado (allende las consideraciones subjetivas particulares de cada persona fuera de un análisis estrictamente jurídico)⁷.

Sin duda, los efectos de las sanciones sobre la estructura económica venezolana han sido objeto de numerosos análisis académicos y técnicos. Diversos trabajos han documentado que las sanciones han influido sobre la producción petrolera, las transacciones financieras internacionales y la disponibilidad de crédito externo, afectando directamente la capacidad de recaudación y acceso a ingresos fiscales. Y esto no sólo es coherente, sino consecuentemente lógico, con la tradición rentista de Venezuela que ya supera un siglo⁸.

Particularmente sobre el tema que nos ocupa, esta intensificación sancionatoria extranjera, incluyendo el bloqueo de activos, restricciones a mercados financieros y prohibiciones de transacciones con entidades clave como Petróleos de Venezuela, S.A. (PDVSA), han generado un entorno de

⁷ Algunos estudios señalan que la imposición de sanciones unilaterales sin el respaldo del Consejo de Seguridad, puede contravenir los principios de la Carta de las Naciones Unidas, al tiempo que “consolidan un esquema de presión arbitraria que influye en la política interna de los Estados objeto”. Ver: SANTOS, Edmarverson A., “US-Venezuela tensions and International Law”, *Diplomacy and Law*. Disponible en: <https://www.diplomacyandlaw.com/post/us-and-venezuela-tensions-in-international-law>.

⁸ Ver: RODRÍGUEZ, Francisco, “Sanctions and Oil Production: Evidence from Venezuela’s Orinoco Basin”, *Latin American Economic Review*, Vol. 31, CIDE, México, 2022. Disponible en: <https://www.latinaer.org/index.php/laer/article/view/33/60>.

“excepcionalidad prolongada” que ha sido utilizado como justificación para adoptar medidas tributarias extraordinarias, sean de carácter recaudatorio o de mera regulación interna, que de una u otra manera también se han perpetuado a través de los años.

En este punto debemos separar lo que son las normas que permiten al Estado actuar en momentos de excepcionalidad (como los “Estados de Excepción” previstos en la Constitución Nacional) y aquellas normas dictadas con carácter excepcional, aunque en la práctica se perpetúen como ordinarias (como la antes mencionada, Ley de Impuesto a las Grandes Transacciones Financieras).

En primer lugar, tenemos los artículos 337 al 339 de la Constitución Nacional⁹ (CRBV), donde se prevé que el Ejecutivo, en Consejo de Ministros, puede decretar “estados de excepción” cuando resulten insuficientes las facultades ordinarias para afrontar circunstancias graves, lo que sirve como fundamento jurídico de la “excepcionalidad” como técnica de gobierno. Sin embargo, es vital entender que el “estado de excepción” únicamente condiciona el contexto, no “purifica” de modo alguno cualquier forma de imposición¹⁰.

En directo desarrollo de estas normas constitucionales, se promulgó la Ley Orgánica sobre Estados de Excepción¹¹ (LOEE), con el fin de regular los tipos, procedimientos y límites de los

⁹ Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, publicada en la Gaceta Oficial número 5.453 de 24 de marzo del 2000, cuya última enmienda fue publicada en la Gaceta Oficial número 5.908 Extraordinario del 19 de febrero de 2009.

¹⁰ Para profundizar más sobre los “Estados de Excepción”, se recomienda la obra del Dr. FIGUEROA, Inocencio, *Estado de Excepción*, Editorial Jurídica Latinoamericana, Caracas, 2017; y la obra de ANSELMU RUIZ, Rudy Joher, *Estados de Excepción y Derechos Fundamentales en Venezuela: Restricciones constitucionales y vulneración de derechos en el siglo XXI*, O! Ediciones, Caracas, 2025.

¹¹ Ley Orgánica sobre Estados de Excepción, publicada en la Gaceta Oficial número 37.261 del 15 de agosto de 2001.

Estados de Excepción. En dicha Ley se insiste que la finalidad de estos regímenes excepcionales es la de restablecer la normalidad en el menor tiempo posible, lo cual se contrapone a la política de “emergencia prolongada” o perpetua¹².

Por otra parte, la denominada “Ley Constitucional Antibloqueo para el Desarrollo Nacional y la Garantía de los Derechos Humanos”¹³ (mejor conocida como, Ley Antibloqueo), la cual formaliza un régimen jurídico excepcional cuya ratio es enfrentar medidas coercitivas unilaterales, introduciendo mecanismos de flexibilidad estatal como respuesta a la presión externa.

A ellas se le suman las normas que crean nuevas contribuciones parafiscales, evidenciando que, en Venezuela, lo “extraordinario” suele operar por tres vías (en distintos grados), a saber:

1. Excepcionalidad constitucional: Estados de Excepción (Emergencia Económica) como marco justificante.
2. Normas de marco especial (p.ej., Ley Antibloqueo): Que reorganizan herramientas estatales frente a sanciones.
3. Diseño de contribuciones especiales y parafiscales: Que terminan funcionando como “fiscalidad de choque”.

¹² Desde el año 2016, hasta diciembre de 2025, por ejemplo, se ha Decretado “Estado de Emergencia Económica” más de 60 (sesenta) veces consecutivas (incluyendo prórrogas); sin incluir las referencias económicas y tributarias previstas en el Decreto de Estado de Alarma por la Pandemia COVID-19 publicado en la Gaceta Oficial número 6.519 Extraordinario del 13 de marzo de 2020, y el reciente Decreto de Estado de Conmoción Exterior publicado en la Gaceta Oficial número 6.954 Extraordinario del 3 de enero de 2026.

¹³ Ley Constitucional Antibloqueo para el Desarrollo Nacional y la Garantía de los Derechos Humanos se publica en la Gaceta Oficial número 6.583 Extraordinario del 12 de octubre de 2020.

Destacamos que, aunque materialmente el Estado cuente con las vías jurídicas para la ejecución de todas estas medidas y subsista la excepcionalidad que las justifica, existe un límite dogmático a este ejercicio del Poder, y es que el tributo exige legalidad (reserva legal, tanto formal como material) y coherencia con sus principios (como capacidad contributiva, no confiscatoriedad, proporcionalidad y neutralidad, entre otros). Por ello, la “potestad extraordinaria” no es una licencia o “cheque en blanco” para imponer, sino un campo de tensión donde el Estado intenta recaudar bajo presión, pero esto debe hacerse de manera muy cuidadosa, evitando dinamitar la legitimidad.

Sin embargo, Venezuela no ha sido pionera ni única en el mundo con políticas de “fiscalidad extraordinaria” ante presión extranjera:

1. Rusia: Ante un escenario de sanciones ampliadas y guerra, durante años ha impulsado aumentos impositivos y del régimen fiscal, orientados a sostener el gasto y cerrar el déficit. Como ejemplo, recientemente, en el contexto de las sanciones económicas impuestas tras el conflicto con Ucrania, la Federación de Rusia, en agosto de 2023, promulgó la Ley Federal Sobre el Impuesto a las Ganancias Extraordinarias (*Федеральный закон О налоге на сверхприбыль*¹⁴), concibiendo al impuesto como de “carácter único” (*one-off tax*) a fin de “cubrir el déficit presupuestario derivado, entre otros factores, de la situación geopolítica y militar”, pero que, pese a su carácter formalmente transitorio, ha sido prorrogado o mantenido en el tiempo¹⁵; y cuya adopción reabrió

¹⁴ Federación Rusa. Ley Federal número 414-FZ sobre el Impuesto a las Ganancias Extraordinarias. Agosto de 2023.

¹⁵ Ver: TREVELYAN, Mark, “Putin signs law on windfall tax”, *Reuters*, Londres, 2023. Disponible en: <https://www.reuters.com/markets/europe/putin-signs-law-windfall-tax-2023-08-04/>.

el debate sobre la recurrencia de tributos extraordinarios en escenarios de estrés fiscal prolongado por un plazo incierto.

2. Irán: Más particularmente objeto de sanciones prolongadas a la economía petrolera, se vio obligada a la introducción del Impuesto al Valor Agregado (IVA¹⁶) en su régimen tributario desde el año 2008, y a su constante incremento; y el fortalecimiento del régimen sancionatorio que atentan con los más básicos principios tributarios (así reportado), como algunas de las medidas para contrarrestar el déficit financiero ocasionado por la imposibilidad de comercializar libremente su petróleo, diversificando las fuentes internas de recaudación en un contexto de restricciones externas severas¹⁷.

En definitiva, la presión internacional y la aplicación de medidas coercitivas unilaterales han configurado un contexto condicionante que incide de manera directa en el ejercicio de la soberanía fiscal venezolana. En dicho escenario, la activación reiterada de mecanismos de excepción -constitucionales, orgánicos y legales- ha servido de marco habilitante para la adopción de respuestas económicas y tributarias extraordinarias frente a restricciones externas. No obstante, la excepcionalidad jurídica no supone la suspensión de los principios estructurales del Derecho Tributario, sino la apertura de un espacio de tensión en el que la necesidad de atender circunstancias extraordinarias debe coexistir, no sin fricciones, con la legalidad, la capacidad contributiva, la proporcionalidad y la no confiscatoriedad, al menos.

¹⁶ Parlamento Iraní. Ley de Impuesto al Valor Agregado. 2008.

¹⁷ Ver: YOUSEFI, Kowsar, "The Double Dividend of a Joint Tariff and VAT Reform: Evidence from Iran", *The World Bank Economic Review*, Vol. 37, Issue 2, Oxford University Press, Oxford, 2023. Disponible en: <https://academic.oup.com/wber/article-abstract/37/2/331/7028408>.

Precisamente en esa tensión se explica el tránsito desde la excepción hacia una emergencia fiscal prolongada, en la que los instrumentos extraordinarios dejan de operar como respuesta coyuntural y comienzan a integrarse de facto en el funcionamiento ordinario del sistema tributario. Este desplazamiento, observable tanto en la experiencia comparada como en el caso venezolano, plantea interrogantes sustantivos sobre sus efectos reales en la recaudación, la base imponible, la administración tributaria y la relación entre el Estado y los contribuyentes. El examen de estas consecuencias concretas permitirá evaluar hasta qué punto la fiscalidad de emergencia ha contribuido a mitigar la crisis o, por el contrario, ha profundizado las patologías estructurales del sistema, cuestión que constituye el eje del siguiente capítulo.

III. LA EMERGENCIA FISCAL COMO ESTADO PROLONGADO, NO EXCEPCIONAL. CONSECUENCIAS DEL CONFLICTO INTERNACIONAL EN LA RECAUDACIÓN TRIBUTARIA VENEZOLANA

La prolongación de un contexto de presión internacional, sumada a la aplicación sostenida de medidas coercitivas unilaterales, ha derivado en Venezuela en un fenómeno que excede la lógica clásica del Estado de Excepción, es decir, la configuración de una emergencia fiscal estructural y persistente. Lo que inicialmente se presenta como una respuesta transitoria frente a choques exógenos severos, termina integrándose de facto en el funcionamiento ordinario del sistema tributario, condicionando tanto el diseño normativo de los tributos como la actuación cotidiana de la Administración Tributaria.

Desde una perspectiva macroeconómica comparada, diversos organismos internacionales han señalado que los Estados sometidos a sanciones financieras, comerciales o tecnológicas, enfrentan una restricción presupuestaria severa, caracterizada por la pérdida abrupta de ingresos externos, el encarecimiento del financiamiento y la fragmentación de los

canales de pago internacionales¹⁸. En estos escenarios, la adopción de instrumentos fiscales extraordinarios suele presentarse como una respuesta inevitable para sostener el gasto público y preservar un mínimo de funcionamiento estatal. No obstante, cuando tales medidas se prolongan sin un proceso paralelo de reconstrucción institucional y de ampliación real de la base imponible, la emergencia deja de ser coyuntural y se transforma en un rasgo estructural del sistema fiscal.

En el caso venezolano, como ya hemos venido señalando, las medidas coercitivas unilaterales han tenido un impacto directo sobre los sectores históricamente más relevantes para la recaudación fiscal, en particular el sector petrolero y las actividades vinculadas al comercio internacional. Esta contracción sostenida de los ingresos externos ha reducido la capacidad del Estado para financiarse a través de fuentes tradicionales, desplazando progresivamente el peso de la carga tributaria hacia el mercado interno igualmente contraído, de modo que, al haber una base imponible abismalmente menor, en lugar de trabajar en la maximización de la eficiencia del Estado para hacerse de recursos dinerarios, se ha promovido el “estrangulamiento” del aparato productivo a través de una imposición que, en la mayoría de los casos, llega a ser materialmente confiscatoria.

Este desplazamiento ha generado una erosión sustantiva de la base imponible efectiva, no sólo por la disminución del número de contribuyentes económicamente activos, sino también por la expansión de la informalidad como mecanismo de supervivencia económica. La literatura especializada advierte que, en contextos de crisis prolongada, la informalidad

¹⁸ Sobre la noción de “restricción presupuestaria severa” en economías bajo sanciones, se recomienda ver: MULDER, Nicholas, “The sanctions weapon”, *Finance & Development Magazine*, International Monetary Fund, Washington, 2022. Disponible en: <https://www.imf.org/en/publications/fandd/issues/2022/06/the-sanctions-weapon-mulder>.

no debe entenderse únicamente como un problema de incumplimiento sancionable, sino como un fenómeno estructural que refleja la desconexión entre el sistema fiscal y la realidad económica subyacente.

A esta contracción de la base imponible se suma la desconexión progresiva del sistema financiero internacional, derivada del bloqueo de corresponsalías bancarias y de las restricciones a las transacciones transfronterizas. Informes del Fondo Monetario Internacional destacan que las sanciones financieras modernas generan distorsiones significativas en los sistemas de pago, afectando la capacidad de los Estados y de los agentes económicos para cumplir obligaciones financieras básicas, aun cuando existiera voluntad de cumplimiento. En el ámbito tributario, ello se traduce en dificultades prácticas para el pago de tributos, el enteramiento de retenciones y el cumplimiento de deberes formales, incrementando la fricción entre la Administración Tributaria y los contribuyentes.

De igual forma, la persistencia de elevados niveles de inflación ha operado como un factor adicional de distorsión del sistema fiscal¹⁹. En economías con inflación crónica, como la venezolana, la ausencia de mecanismos de indexación

¹⁹ En cuanto a la “Inflación” como elemento impositivo sin carácter tributario (también denominado “Impuesto Inflacionario”), pero con incidencia directa y distorsiva de la economía, no poco hay escrito, sin embargo, se recomienda consultar: i. GÓMEZ, María Cecilia. “El impuesto inflacionario y los posibles efectos de políticas tendientes a reducir la tasa de inflación”, *Revista de Investigación en Modelos Financieros*, Año 4, Vol. 1. Universidad de Buenos Aires, Facultad de Ciencias Económicas, Buenos Aires, 2015, pp. 69-85. Disponible en: <https://ojs.economicas.uba.ar/RIMF/article/view/1536/2168>; y ii. BEER, Sebastian, GRIFFITHS, Mark E., y KLEMM, Alexander D., “Tax Distortions from Inflation: What are They? How to Deal with Them?”, *Working Paper*, No. 18, International Monetary Fund. Washington, 2023. Disponible en: <https://www.elibrary.imf.org/downloadpdf/journals/001/2023/018/article-A001-en.pdf>.

adecuados y de unidades de cuenta estables²⁰, conduce a una pérdida real del valor de los ingresos tributarios, incentivando ajustes normativos frecuentes y discrecionales. Desde la teoría fiscal, se ha señalado que la inflación actúa simultáneamente como un impuesto implícito sobre los agentes económicos y como un elemento que debilita la eficacia de la política tributaria formal.

El efecto agregado de estos factores ha sido la consolidación de un modelo de recaudación de corto plazo, orientado a capturar flujos inmediatos allí donde aún subsiste capacidad de pago, sin una estrategia coherente de ampliación sostenible de la base tributaria²¹. Este enfoque, aunque comprensible en contextos de emergencia, presenta rendimientos decrecientes en el mediano plazo y tiende a profundizar las patologías estructurales previamente identificadas, debilitando aún más la legitimidad del sistema tributario y la moral fiscal de los contribuyentes.

En consecuencia, la emergencia fiscal prolongada no sólo ha constituido una respuesta reactiva frente a la presión internacional, sino que se convirtió en un factor endógeno de desorganización del sistema tributario, al desplazar el énfasis desde la coherencia normativa, la armonización institucionalizada y la equidad hacia la urgencia recaudatoria. Este escenario

²⁰ Ejemplos de esta situación en Venezuela tenemos de sobra, como han sido los constantes inconvenientes con el “Índice Nacional de Precio al Consumidor” (INPC), o la progresiva desvinculación que hubo de la Unidad Tributaria (UT) por la adopción del “tipo de cambio oficial de la moneda de mayor valor publicado por el Banco Central de Venezuela” para la valoración monetaria de sanciones, tasas y sanciones administrativas establecidas en divisas, entre otros.

²¹ Destacamos en este punto la creación de la figura de “Retención” en materia del Impuesto al Valor Agregado; siendo este un mecanismo tradicionalmente vinculado a tributos de períodos extensos, como el Impuesto anual Sobre la Renta, a fin de obtener liquidez de manera anticipada. Pero el Impuesto al Valor Agregado, con periodicidad quincenal para los SPE y mensual para el resto de contribuyentes, desvirtúa la naturaleza propia de la retención.

plantea la necesidad de examinar críticamente las respuestas de política tributaria al análisis del agotamiento del enfoque recaudatorio inmediato.

IV. EL AGOTAMIENTO DEL ENFOQUE RECAUDATORIO INMEDIATO. RESPUESTAS DE POLÍTICA TRIBUTARIA ANTE ESCENARIOS DE PRESIÓN EXTERNA

En el caso venezolano, el agotamiento del enfoque recaudatorio inmediato no se manifiesta únicamente en la insuficiencia cuantitativa de los ingresos, sino, de forma más profunda, en la desnaturalización técnica de las figuras tributarias, la fragmentación del sistema y la erosión de los principios que garantizan su coherencia interna.

Desde una perspectiva estrictamente tributaria, la respuesta del Estado ha privilegiado mecanismos de captación rápida y de bajo costo administrativo, orientados a sujetos previamente identificados como de “alta capacidad contributiva” (también conocidos como “alta trazabilidad”), aun cuando dicha identificación, en la mayoría de los casos, no responda a criterios materiales compatibles con la estructura del hecho imponible. Este desplazamiento funcional ha producido una mutación del sistema, en el que la urgencia recaudatoria termina condicionando -y, en ocasiones, sustituyendo- la racionalidad técnica del diseño impositivo.

Siendo más específicos, podemos iniciar con el Impuesto a las Grandes Transacciones Financieras, el cual constituye uno de los ejemplos más claros de cómo un tributo concebido bajo una lógica coyuntural (heredando características de su antecesor, el Impuesto al Débito Bancario, pero adaptado a la realidad económica actual para lograr una mayor recaudación, aun cuando esto signifique “aplicar impuestos sobre impuestos”, como considerar el monto entregado por concepto de Impuesto al Valor Agregado dentro de su base imponible por no disponer exclusión) puede transformarse en un elemento estructural del sistema fiscal. Creado en diciembre de 2015, el IGTF fue

presentado originalmente como una herramienta temporal de captación de liquidez en un contexto de desequilibrio fiscal, tal como su antecesor, el IDB, cuya duración máxima fue la de su tercera aparición en el ámbito tributario nacional el 16 de marzo de 2002, extendiéndose su vigencia hasta su derogación oficial el 8 de febrero de 2006.

No obstante, lejos de desaparecer, el impuesto ha sido reformulado, ampliado y reconfigurado, particularmente con la reforma publicada en la Gaceta Oficial número 6.687 Extraordinario del 25 de febrero de 2022, contentiva del texto mediante el cual se extendió su ámbito de aplicación a transacciones realizadas en moneda extranjera y criptoactivos distintos a los emitidos por el Estado. Esta expansión material del hecho imponible ha tenido como consecuencia una alteración sustancial de la naturaleza del tributo, acercándolo más a un impuesto general al consumo financiero que a una contribución extraordinaria, en términos de concepción dogmática.

El IGTF presenta varias tensiones orgánicas, tales como una base imponible desvinculada de la capacidad contributiva real, al gravar transacciones sin atender al resultado económico subyacente; acumulación de cargas que se superpone a otros tributos indirectos (como mencionamos anteriormente con el Impuesto al Valor Agregado); y vocación de permanencia incompatible con su justificación originaria y su naturaleza de exacción extraordinaria.²²

Estas características permiten apreciar cómo el IGTF ha dejado de operar como un instrumento excepcional, para convertirse en un mecanismo ordinario de recaudación de corto plazo, con efectos distorsivos sobre la intermediación financiera

²² El carácter “transaccional” del IGTF permite su comparación con figuras de imposición financiera de emergencia aplicadas en contextos de crisis, aunque sin los mecanismos compensatorios presentes en otras jurisdicciones, lo que desvirtúa su naturaleza y lo hace atentar directamente contra los principios tributarios más básicos.

y la formalización económica; derivando en factor esencial del decaimiento del sistema tributario venezolano en un sistema profundamente patológico.

Otro rasgo distintivo de este agotamiento es la proliferación de contribuciones especiales y figuras parafiscales, muchas de las cuales presentan una débil delimitación entre finalidad específica y objetivo puramente recaudatorio. La técnica de la contribución especial tradicionalmente asociada a una afectación concreta y verificable, ha sido progresivamente utilizada como mecanismo alternativo de captación de recursos, con una creciente autonomía respecto del sistema tributario general, atentando contra el principio de unidad del tesoro y viciando la transparencia presupuestaria del Estado.

Un ejemplo particularmente relevante lo constituye la Ley de Protección de las Pensiones de Seguridad Social Frente al Bloqueo Imperialista (LIPP), que establece una contribución obligatoria a cargo del sector privado, administrada por el SENIAT, con destino al “financiamiento del sistema de pensiones”. Desde el punto de vista estrictamente técnico-tributario, esta figura plantea interrogantes relevantes en torno a la superposición de competencias con el Instituto Venezolano de los Seguros Sociales (IVSS); la fragmentación del sistema contributivo de seguridad social; y la plurimposición interna sobre una misma manifestación de capacidad económica (el pago de salario), entre otras.²³

²³ Por otra parte, aunque no escapa del análisis técnico-tributario del Impuesto, él mismo, así como las normas contenidas en la LIPP, adolecen de una cantidad de vicios heredados de la normalización de la actuación administrativa con total desapego a los principios tributarios y constitucionales, como: i. Aunque la LIPP establece claramente la base imponible, en la práctica, la misma está sujeta a las consideraciones de “criterio” de aceptación del SENIAT, evitando la distinción de casos particulares como lo pueden ser empleados con condiciones especiales (tiempo parcial, aprendices, destajo, entre otros); ii. Prevé una única sanción totalmente desproporcionada de “mil (1.000) veces el tipo de

La utilización de contribuciones especiales como mecanismo ordinario de financiamiento evidencia una deriva parafiscal, en la que se debilitan los controles clásicos de legalidad material y se refuerza la lógica de afectación nominal como justificación suficiente del gravamen²⁴.

Por su parte, la calificación administrativa de Sujetos Pasivos Especiales (SPE) constituye otro elemento central del enfoque recaudatorio inmediato. Concebida originalmente como una herramienta de gestión, control y fiscalización diferenciada, dicha calificación ha adquirido, en la práctica, un rol determinante en la configuración material de ciertos tributos, tal como sucede con el IGTF, y en esquemas de retención ampliada.

Desde una perspectiva técnica, la utilización de la condición de SPE como criterio sustantivo de sujeción o agravamiento fiscal resulta problemática, en tanto desplaza el análisis desde el hecho imponible hacia una categoría administrativa mutable, determinada por la propia Administración Tributaria. Esta mutación funcional erosiona el principio de estricta reserva legal, y genera un margen de discrecionalidad incompatible con un sistema tributario estructurado sobre bases objetivas.

cambio oficial de la moneda de mayor valor, publicada por el Banco Central de Venezuela”, por no presentar o presentar fuera de plazo la declaración del Impuesto; iii. El sistema de declaraciones del SENIAT no admite que una empresa no tenga trabajadores, por lo que mínimo se puede declarar (y pagar) por un trabajador, aun cuando en la realidad este no exista; y iv. Las sanciones impuestas hasta la fecha (enero de 2026), no han derivado de un proceso de fiscalización o verificación de conformidad con los lineamientos establecidos en el Código Orgánico Tributario, por el contrario, atienden a una “emisión automática del sistema del SENIAT” que genera la Resolución de Multa a cualquier persona jurídica activa que no haya declarado o lo haya hecho fuera del plazo previsto en el Calendario correspondiente.

²⁴ La doctrina distingue claramente entre contribuciones especiales auténticas y figuras parafiscales de finalidad recaudatoria encubierta; distinción que vale su repaso y estudio.

Sin embargo, el denominador común de las figuras analizadas en este capítulo es su eficacia decreciente en el mediano plazo. Si bien estos mecanismos permiten una captación inmediata de recursos para el Estado, su efecto acumulado tiende a desalentar la formalización económica; incentivar esquemas de elusión defensiva y erosionar la base imponible futura, comprometiendo la sostenibilidad del sistema. Y, como ya se ha verificado en otras jurisdicciones que han aplicado mecanismos similares por atender economías sometidas a estrés prolongado, los sistemas que privilegian la recaudación de choque sobre la coherencia estructural terminan atrapados en una espiral de presión creciente y base decreciente, lo cual termina llevando a un colapso implosivo del mismo.

De tal manera que, el agotamiento del enfoque recaudatorio inmediato no responde a una insuficiencia normativa aislada, sino a la pérdida de coherencia sistemática del ordenamiento fiscal (y jurídico en general). La acumulación de tributos transaccionales, exceso de contribuciones parafiscales y mecanismos administrativos desproporcionales de captación intensiva, revela la ausencia de una estrategia integral orientada a la sanidad tributaria.

El agotamiento del modelo no es sólo técnico, es reputacional. La opacidad inherente a la fiscalidad de emergencia ha quebrado la confianza del contribuyente, dejando al Estado sin margen de maniobra. Revertir esta implosión exige dejar atrás el pragmatismo recaudatorio para transitar hacia un modelo donde el rigor institucional sea la norma, no la excepción.

V. LECCIONES HISTÓRICAS DE INTEGRACIÓN FORZADA: PANAMÁ Y PUERTO RICO BAJO LA ÓRBITA FISCAL DE EE. UU.

El análisis de procesos históricos de integración forzada o subordinación institucional resulta particularmente útil para comprender los efectos de la presión externa sobre la soberanía fiscal de los Estados. Panamá y Puerto Rico constituyen dos

casos paradigmáticos en los que la intervención directa de los Estados Unidos generó transformaciones profundas en la arquitectura jurídica, económica y tributaria de los territorios involucrados, no como resultado de un diseño fiscal endógeno, sino como consecuencia de una reconfiguración impuesta desde un centro de poder externo.

Estos procesos no sólo alteraron las fuentes de ingresos públicos y la potestad tributaria interna, sino que introdujeron modelos fiscales funcionales a intereses geopolíticos y económicos ajenos, generando tensiones estructurales que, en distinta medida, persisten hasta la actualidad.

La creación de la República de Panamá en 1903, estuvo directamente vinculada a los intereses estratégicos de los Estados Unidos en la construcción y control del Canal interoceánico. La Convención del Canal Istmico de 1903 (“Convenio para la Construcción de un Canal Marítimo”, o tratado “*Hay-Bunau-Varilla*”)²⁵ estableció un régimen jurídico excepcional mediante el cual Estados Unidos adquirió control perpetuo sobre la Zona del Canal, con amplias prerrogativas fiscales y administrativas.

Desde el punto de vista tributario, este arreglo tuvo como consecuencia una limitación estructural de la soberanía fiscal panameña, al quedar excluida una porción estratégica del territorio nacional de la potestad tributaria del Estado. Como ha documentado la historiografía especializada, el régimen jurídico de la Zona del Canal implicó una exclusión sustancial de dicho territorio del ámbito de la soberanía fiscal panameña, lo que

²⁵ Convenio entre los Estados Unidos de Norteamérica y la República de Panamá para la construcción de un Canal Naviero que conecte las aguas del Océano Atlántico y el Pacífico. *Convención para la Construcción de un Canal Marítimo*, Washington, 18 de noviembre de 1903. Disponible en: https://loveman.sdsu.edu/docs/1903Hay_Bunau_Varilla_Treaty.pdf.

condicionó estructuralmente el desarrollo de sus sistema tributario y reforzó su dependencia de fuentes alternativas de financiamiento²⁶.

Este diseño condicionó el desarrollo del sistema tributario panameño durante gran parte del siglo XX, en especial durante la vigencia del régimen de la Zona del Canal, orientándolo hacia la proliferación de impuestos indirectos, regímenes de baja imposición directa y esquemas de atracción de capital extranjero como compensación por la pérdida de soberanía fiscal efectiva.

En consecuencia, este modelo respondió menos a una decisión técnica interna que a una adaptación fiscal forzada a un entorno geopolítico asimétrico, en el cual Panamá conservaba soberanía formal, pero carecía de control pleno sobre los principales flujos económicos estratégicos.

Por otra parte, el caso de Puerto Rico presenta un modelo distinto, pero igualmente ilustrativo. Tras el conocido “Tratado de París” de 1898²⁷, Puerto Rico fue declarado como “territorio no incorporado de los Estados Unidos”, quedando sujeto a un régimen constitucional excepcional definido por la jurisprudencia el Tribunal Supremo estadounidense en los denominados “*Insular Cases*” (Casos Insulares).

Desde el punto de vista estrictamente fiscal, esta condición implicó una soberanía tributaria limitada, subordinada al Congreso de los Estados Unidos. El hito judicial de *DOWNES v. BIDWELL* de 1901, resulta fundamental para comprender la asimetría jurídica en la región, siendo que, con este fallo, la Corte Suprema de los Estados Unidos de Norteamérica institucionalizó

²⁶ “*The Canal Zone was effectively removed from Panama’s fiscal jurisdiction, depriving the new republic of a major potential source of revenue and consolidating its dependency on indirect taxation and external rents*”. CONNIFF, Michael L., *Panama and the United State: The Forced Alliance*, University of Georgia Press, 2ª edición, Georgia, 2001, p. 47.

²⁷ Tratado de Paz entre los Estados Unidos de América y el Reino de España, París, 10 de diciembre de 1898. <https://bvirtualogp.pr.gov/ogp/Bvirtual/reogGubernamental/PDF/TratadodeParis.pdf>.

la doctrina de los territorios no incorporados²⁸, otorgando al Congreso un cheque en blanco para gestionar los asuntos fiscales y comerciales de estas jurisdicciones. Lo relevante aquí no es sólo la facultad regulatoria, sino la exclusión, estableciendo que el control soberano no conlleva necesariamente el amparo de las garantías constitucionales, dejando a estos territorios en una especie de limbo de vulnerabilidad jurídica frente al poder central²⁹.

Esta doctrina marcó un antes y un después en la relación fiscal interterritorial, toda vez consolidó un esquema en el que Puerto Rico podía administrar tributos locales, pero carecía de autonomía fiscal plena, especialmente en materia de comercio exterior, impuestos federales y política arancelaria³⁰.

Este modelo dio lugar a un sistema tributario altamente dependiente de los incentivos fiscales federales; las exenciones otorgadas por el Congreso y las transferencias condicionadas, lo que generó una vulnerabilidad estructural frente a cambios en la política estadounidense, como se evidenció dramáticamente tras la eliminación de la Sección 936 del "*Internal Revenue Code*" (Código de Rentas Internas).

Aunque, en efecto, los contextos históricos de Panamá y Puerto Rico difieren sustancialmente del venezolano, ambos casos permiten identificar patrones comunes relevantes para el

²⁸ Aquellos territorios que los Estados Unidos de Norteamérica considera que le pertenecen, pero materialmente no forman parte de él.

²⁹ *Downes v. Bidwell*, 182 U.S. 244. Corte Suprema de los Estados Unidos de Norteamérica. 1901. Disponible en: <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/182/244/>.

³⁰ "Puerto Rico's fiscal system developed under a constitutional framework that allowed taxation without full political representation, creating a structural deficit of democratic legitimacy in fiscal matter". TORRUELA, Juan R. "The Insular Cases: The establishment of a regime of political apartheid", University of Pennsylvania Journal of International Law, Vol. 29:2, The Penn Carey Law, Filadelfia, 2007, pp. 283-347. <https://archive.law.upenn.edu/journals/jil/articles/volume29/issue2/TorrueLa29U.Pa.J.Int%27IL.283%282007%29.pdf>.

análisis comparado. En particular, muestran cómo la presión externa puede derivar en consecuencias como limitaciones estructurales de la soberanía fiscal; reconfiguración forzada de las fuentes de ingreso público; y adopción de modelos tributarios funcionales a intereses externos para corregir las estructuras disfuncionales internas.

Con ello nos damos una idea del proceso de transición de una estructura tributaria profundamente patológica a una de total sanidad, aprovechando la coyuntura de la presión internacional, pasa necesariamente por la adopción de normas tributarias que, aunque comiencen a atender nuevamente a los principios tributarios, no necesariamente correspondan exclusivamente a la atención del proceso económico interno. Al respecto, resulta especialmente ilustrativa la perspectiva crítica desarrollada por PASSANT, sobre la base de que los sistemas tributarios que emergen en contextos de conflicto o presión externa, suelen estar profundamente condicionados por relaciones de poder, en las que la coerción fiscal y la necesidad de financiamiento estatal prevalecen sobre consideraciones de equidad y legitimidad democrática³¹.

Así, las experiencias de Panamá y Puerto Rico evidencian que la adaptación fiscal bajo presión externa puede generar soluciones funcionales en el corto plazo, pero también se debe cuidar la reincidencia en patologías estructurales que puedan llegar a ser persistentes nuevamente por no acompañarse de un proceso deliberado de reconstrucción institucional, legalidad y legitimación interna. La lección central no reside en la adopción de modelos específicos, sino en la necesidad de evitar que la fiscalidad se convierta nuevamente en un mero instrumento de supervivencia política o geoestratégica.

³¹ PASSANT, John, "Historical Note: The History of Taxation is Written in Letters of Blood and Fire". *Australasian Accounting, Business and Finance Journal*, Vol. 10, No. 2, University of Wollongong, Wollongong, 2016, pp. 76-92. En: <https://www.uowojournals.org/aabfj/article/1138/galley/1132/download/>.

En este punto, el análisis comparado refuerza la tesis central del presente trabajo, en tanto en cuanto la presión internacional puede actuar como detonante de transformaciones fiscales profundas, pero sólo un enfoque orientado a la sanidad tributaria, la transparencia y la legitimidad puede evitar que se repitan los mismos vicios, principalmente que la excepción se perpetúe como regla.

VI. TRANSPARENCIA, MORAL TRIBUTARIA Y LEGITIMIDAD DEL ESFUERZO FISCAL

Este marco histórico-comparado del capítulo anterior permite, finalmente, introducir el análisis del papel de la transparencia, la moral tributaria y la legitimidad del esfuerzo fiscal, dimensiones esenciales para evaluar la sostenibilidad de cualquier sistema tributario sometido a tensiones extraordinarias.

La sostenibilidad de cualquier sistema tributario no depende exclusivamente de su capacidad recaudatoria ni de la sofisticación técnica de sus figuras impositivas, sino, de manera decisiva, de la legitimidad social del esfuerzo fiscal exigido a los contribuyentes. En contextos de emergencia prolongada, presión externa y distorsiones estructurales acumuladas -como el venezolano-, esta legitimidad se convierte en un factor crítico, sin el cual incluso las medidas tributarias formalmente válidas tienden a perder eficacia real.

La teoría fiscal contemporánea ha destacado que la relación entre el Estado y los contribuyentes se estructura sobre un “contrato fiscal implícito” (por esto de la relación jurídica-tributaria entre ambos), en el que el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias está condicionado por la percepción de equidad, legalidad, eficiencia y transparencia en el uso de los recursos públicos. Cuando este equilibrio se rompe, al igual que en cualquier otro contrato, la tributación deja de ser concebida como un deber cívico y pasa a ser percibida como una carga arbitraria, lo que erosiona la moral tributaria y amplifica los incentivos a la evasión, la informalidad y la resistencia fiscal.

En primer lugar, la noción de moral tributaria ha sido ampliamente desarrollada en la doctrina económica y jurídica como un elemento explicativo del cumplimiento fiscal más allá de los mecanismos coercitivos, atendiendo a la confianza en las instituciones públicas, la transparencia y la equidad del ejercicio de la Administración Pública³².

Esta concepción resulta especialmente relevante para sistemas tributarios sometidos a estrés prolongado, en los que el incremento de la presión fiscal no va acompañado de mejoras visibles en la provisión de bienes públicos ni en la calidad institucional. En tales escenarios, el debilitamiento de la confianza en el Estado actúa como un multiplicador negativo de la ineficiencia recaudatoria, reduciendo el cumplimiento voluntario y “obligando” a la Administración Tributaria a recurrir crecientemente a mecanismos de controles y sanciones desproporcionados.

Desde una perspectiva jurídica, esta dinámica genera un círculo vicioso: a menor moral tributaria, mayor énfasis en la coerción; y a mayor coerción percibida como injusta, menor legitimidad del sistema. Este fenómeno ha sido documentado por organismos internacionales al señalar que los sistemas fiscales con bajos niveles de confianza institucional tienden a

³² “Tal como se vislumbró a lo largo del presente artículo de investigación, la moralidad tributaria es un concepto que día a día ocupa un lugar más importante dentro de la agenda internacional, porque las acciones que se vienen implementando de manera concertada son instrumentos que han sido eficaces, pero la experiencia ha demostrado que ese espíritu de coerción y de castigo de todos esos mecanismos lo que precisamente ha hecho ha sido ampliar la brecha entre el administrado y los estados en que desarrolla sus negocios, buscando siempre alternativas para desafiar la imposición y las reglas que se imponen”. MACÍAS SANTOS, Karen, “An approach to the taxation culture – Uma abordagem à cultura fiscal – Una aproximación a la cultura tributaria”, *Revista de Derecho Fiscal*, No. 28, Universidad Externado de Colombia, Bogotá, 2026, p. 222. Disponible en: https://www.researchgate.net/publication/398644802_An_approach_to_the_taxation_culture/fulltext/693d031d0c98040d481d8262/An-approach-to-the-taxation-culture.pdf?_tp=eyJjb250ZXh0Ijp7ImZpcnN0UGFnZSI6InB1YmxpY2F0aW9uIiwicGFnZSI6InB1YmxpY2F0aW9uIn19.

presentar mayores costos de administración tributaria y menores niveles de cumplimiento efectivo, incluso con cargas impositivas elevadas³³.

Por otra parte, pero estrechamente vinculada con lo anterior, la transparencia en la gestión y destino de los recursos tributarios constituye uno de los pilares fundamentales de la legitimidad del esfuerzo fiscal. No se trata únicamente de un principio de buena administración, sino de un requisito estructural para sostener la disposición de los contribuyentes a cumplir con sus obligaciones en contextos de sacrificio económico.

En el ámbito comparado, el informe del Centro de Investigación Económica y Social de Colombia (FEDESARROLLO), sobre el “Desafíos de la tributación global: Hacia una tributación global incluyente, sostenible y equitativa para América Latina y el Caribe” del año 2023, se afirma que la transparencia fiscal, dentro de otras acciones coordinadas y planificadas, es un determinante clave de la legitimidad tributaria, en tanto permite a los ciudadanos evaluar la correspondencia entre los impuestos pagados y los bienes y servicios públicos recibidos³⁴.

En sistemas donde proliferan tributos de emergencia, contribuciones especiales y figuras parafiscales, la ausencia de mecanismos claros de rendición de cuentas tiende a diluir la percepción de afectación específica y a reforzar la idea de que los recursos se integran en un flujo opaco de financiamiento estatal. Esta opacidad resulta particularmente problemática cuando el

³³ Ver: Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), *Moral tributaria II, Construir la confianza entre administraciones tributarias y grandes empresas*, OECD Publishing, París, 2022. Disponible en: https://www.oecd.org/es/publications/moral-tributaria-ii_cb5637e7-es.html.

³⁴ Fedesarrollo, Centro de Integración Económica y Social, *Desafíos de la tributación global: Hacia una tributación global incluyente, sostenible y equitativa para América Latina y el Caribe*, 1ª edición, Bogotá, 2023. Disponible en: https://www.cepal.org/sites/default/files/static/files/lib_2023_desafios_de_la_tributacion_global.pdf.

discurso oficial justifica el aumento de la carga tributaria en la necesidad de enfrentar amenazas externas, sin acompañarlo de información verificable sobre la utilización efectiva de los fondos recaudados.

De ahí que la transparencia no sólo incide en la moral fiscal, sino que también permite evaluar la eficacia real de las medidas adoptadas, diferenciando entre aquellas que cumplen una función redistributiva o de sostenimiento institucional y aquellas que simplemente refuerzan dinámicas recaudatorias ineficientes.

Finalmente, al referirnos a la legitimidad del esfuerzo fiscal a los contribuyentes, no puede evaluarse exclusivamente desde la legalidad formal de los tributos. En contexto de emergencias prolongadas, siguiendo la doctrina de CAZORLA PRIETO, la imposición extraordinaria no se legitima exclusivamente por su cobertura legal formal, sino que requiere una justificación material fundada en la proporcionalidad del sacrificio exigido al contribuyente y en el carácter estrictamente temporal de la medida; en otras palabras, esa “legitimidad” no nace de pleno derecho por su mera existencia en un instrumento legal, sino que, necesariamente, atiende a requisitos intrínsecos de una justificación material basada en la proporcionalidad del sacrificio exigido y en la temporalidad razonable de la medida³⁵.

Cuando las medidas excepcionales se prolongan indefinidamente y se integran en la estructura ordinaria del sistema tributario, la percepción de temporalidad desaparece y, con ella, se debilita uno de los principales fundamentos de legitimación de la carga fiscal extraordinaria. Este fenómeno resulta especialmente grave en economías con bases imponibles reducidas, donde el esfuerzo fiscal tiende a concentrarse en un número limitado de contribuyentes formales.

³⁵ CAZORLA PRIETO, Luis María, *Derecho Financiero y Tributario, Parte General*, 25ª edición, Aranzadi La Ley, S.A.U., Madrid, 2025, p. 127.

La experiencia comparada demuestra que los sistemas tributarios que no reconstruyen activamente su legitimidad terminan enfrentando formas pasivas de resistencia fiscal, que van desde la informalización hasta la elusión defensiva (también mal llamada en los últimos años como: “planificación agresiva”), incluso en ausencia de una “evasión” abierta propiamente dicha.

En definitiva, la sanidad tributaria se vincula directamente con la capacidad del sistema fiscal para restablecer una relación funcional y legítima entre el Estado y los contribuyentes. Dicha sanidad no puede lograrse únicamente mediante reformas normativas o ajustes de alícuotas, sino que requiere un proceso deliberado de reconstrucción institucional, basado en transparencia, coherencia normativa, seguridad jurídica y equidad material. Ya nos advertía PASSANT y la jurisprudencia española³⁶, que los sistemas tributarios que se fundamentan predominantemente en la coerción en lugar de la legitimidad pueden lograr el cumplimiento fiscal en el corto plazo; no obstante, ello ocurre en detrimento de la sostenibilidad a largo plazo y de la confianza institucional democrática.

En consecuencia, la sanidad tributaria implica reconocer los límites del enfoque recaudatorio inmediato y asumir que la estabilidad fiscal de largo plazo depende de la restauración de la confianza, la previsibilidad normativa y la rendición de cuentas. Sólo en este marco puede la tributación recuperar su función como instrumento legítimo de cohesión social y política económica.

Ya concretamente en el caso venezolano, una vez avanzado el saneamiento del sistema tributario desde la atención directa de las innumerables patologías de las cuales adolece, valdría la pena evaluar la viabilidad de una Ley de Remisión Tributaria general, la cual permita “limpiar” de raíz

³⁶ Tribunal Constitucional Español (STC), *Sentencia 182/1997* del 28 de octubre de 1997. <https://hj.tribunalconstitucional.es/es/Resolucion/Show/3447>.

todas esas sanciones por incumplimiento inducido (no voluntario) de las interminables y contradictorias normas, reestableciendo la confianza del contribuyente hacia las administraciones tributarias y dando una oportunidad, desde el Estado, de reconciliación y reinicio estructural, dejando atrás las patologías y todos esos vicios de los cuales adolece actualmente el sistema y que mencionamos brevemente en este trabajo.

VII. CONCLUSIÓN

El análisis desarrollado a lo largo de este trabajo permite afirmar que el sistema tributario venezolano no atraviesa únicamente una crisis coyuntural derivada de la presión internacional que sufre desde hace más de tres lustros como consecuencia de las políticas internas y externas del Estado, sino que padece un conjunto de patologías estructurales preexistentes que han sido agravadas por la prolongación de un contexto de emergencia fiscal. La instrumentalización recurrente de figuras extraordinarias, la fragmentación normativa, la proliferación de contribuciones parafiscales y el desplazamiento del análisis desde el hecho imponible hacia categorías administrativas han erosionado la coherencia interna del sistema y debilitado su legitimidad social. En este escenario, la fiscalidad pareciera haber operado más como mecanismo reactivo de supervivencia que como herramienta racional de política pública.

La experiencia venezolana confirma que la excepcionalidad jurídica, aun cuando se encuentre formalmente habilitada por el ordenamiento constitucional, no constituye un espacio exento de límites dogmáticos. La potestad tributaria extraordinaria no suspende los principios estructurales del Derecho Tributario, sino que los somete a una tensión reforzada que exige mayor rigor técnico y mayor justificación material. Cuando la excepción se prolonga y se normaliza, el riesgo no es únicamente recaudatorio, sino institucional: la tributación pierde su función ordenadora, se debilita la moral fiscal y se consolida un círculo vicioso de presión creciente sobre una base imponible cada vez más reducida.

El análisis comparado de procesos de integración forzada y subordinación fiscal, como los casos de Panamá y Puerto Rico, demuestra que la presión externa puede actuar como catalizador de transformaciones profundas en los sistemas tributarios, pero también evidencia los costos de una adaptación fiscal carente de reconstrucción institucional. Allí donde la respuesta fiscal se orientó exclusivamente a la funcionalidad inmediata o a la supervivencia financiera, las distorsiones estructurales tendieron a perpetuarse, generando dependencias y vulnerabilidades de largo plazo. La lección central no reside en la imitación de modelos ajenos, sino en la necesidad de preservar coherencia normativa, legitimidad interna y control soberano efectivo sobre el diseño tributario.

Desde esta perspectiva, la coyuntura actual que enfrenta Venezuela, lejos de constituir únicamente una restricción, abre una oportunidad histórica para iniciar un proceso deliberado de sanidad tributaria. Este proceso no puede limitarse a ajustes de alícuotas ni a la creación de nuevos tributos de emergencia, sino que exige una revisión integral de las figuras vigentes, la depuración de cargas impropias, la racionalización de la parafiscalidad y la restitución de los principios de capacidad contributiva, proporcionalidad, neutralidad y seguridad jurídica. Sólo sobre la base de un sistema mínimamente coherente y técnicamente depurado puede restablecerse la confianza del contribuyente y reconstruirse la legitimidad del esfuerzo fiscal.

Finalmente, la idea de una “Ley de Remisión Tributaria” adquiere sentido, pero únicamente como fase posterior de un proceso profundo de saneamiento previo, y no como sustituto de éste. La remisión generalizada de sanciones y recargos por incumplimientos inducidos –derivados de un entramado normativo contradictorio, inestable y de difícil cumplimiento– puede operar como mecanismo de reconciliación fiscal y reinicio estructural, siempre que esté precedida por la corrección de las patologías fundamentales del sistema. De lo contrario, la remisión se convertiría en un paliativo transitorio, destinado a reproducir el mismo ciclo de incumplimiento y coerción. La

sanidad tributaria, en definitiva, no es un acto aislado, sino un proceso secuencial que exige diagnóstico honesto, corrección institucional y, finalmente, una invitación creíble al cumplimiento bajo nuevas reglas claras, equitativas y legítimas.

Caracas, febrero de 2026.

BIBLIOGRAFÍA

Doctrina (libros y obras académicas)

ANSELMU RUIZ, Rudy Joher, *Estados de Excepción y Derechos Fundamentales en Venezuela: Restricciones constitucionales y vulneración de derechos en el siglo XXI*, O! Ediciones, Caracas, 2025.

BEER, Sebastian, GRIFFITHS, Mark E., y KLEMM, Alexander D., "Tax Distortions from Inflation: What are They? How to Deal with Them?", *Working Paper*, No. 18, International Monetary Fund. Washington, 2023. Disponible en: <https://www.elibrary.imf.org/downloadpdf/journals/001/2023/018/article-A001-en.pdf>.

CAZORLA PRIETO, Luis María, *Derecho Financiero y Tributario*, Parte General, 25ª edición, Aranzadi La Ley, S.A.U., Madrid, 2025.

CONNIFF, Michael L., *Panama and the United State: The Forced Alliance*, University of Georgia Press, 2ª edición, Georgia, 2001.

Fedesarrollo, Centro de Integración Económica y Social, *Desafíos de la tributación global: Hacia una tributación global incluyente, sostenible y equitativa para América Latina y el Caribe*, 1ª edición, Bogotá, 2023. Disponible en: https://www.cepal.org/sites/default/files/static/files/lib_2023_desafios_de_la_tributacion_global.pdf.

FIGUEROA, Inocencio, *Estado de Excepción*, Editorial Jurídica Latinoamericana, Caracas, 2017.

AA.VV., *Patologías del sistema tributario venezolano*, Memorias de las XVIII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2019.

GÓMEZ, María Cecilia. “El impuesto inflacionario y los posibles efectos de políticas tendientes a reducir la tasa de inflación”, *Revista de Investigación en Modelos Financieros*, Año 4, Vol. 1. Universidad de Buenos Aires, Facultad de Ciencias Económicas, Buenos Aires, 2015. Disponible en: <https://ojs.economicas.uba.ar/RIMF/article/view/1536/2168>.

GRATIUS, Susanne y AYUSO POZO, Anna, “Sanciones como instrumento de coerción: ¿cuán similares son las políticas de Estados Unidos y la Unión Europea hacia Venezuela?”, *América Latina Hoy*, Vol. 85, Ediciones Universidad de Salamanca, España, 2020.

MACÍAS SANTOS, Karen, “An approach to the taxation culture – Uma abordagem à cultura fiscal – Una aproximación a la cultura tributaria”, *Revista de Derecho Fiscal*, No. 28, Universidad Externado de Colombia, Bogotá, 2026. Disponible en: https://www.researchgate.net/publication/398644802_An_approach_to_the_taxation_culture/fulltext/693d031d0c98040d481d8262/An-approach-to-the-taxation-culture.pdf?_tp=eyJjb250ZXh0Ijp7ImZpcnN0UGFnZSI6InB1YmxpY2F0aW9uIiwicGFnZSI6InB1YmxpY2F0aW9uIn19.

TREVELYAN, Mark, “Putin signs law on windfall tax”, *Reuters*, Londres, 2023. Disponible en: <https://www.reuters.com/markets/europe/putin-signs-law-windfall-tax-2023-08-04/>.

MULDER, Nicholas, “The sanctions weapon”, *Finance & Development Magazine*, International Monetary Fund, Washington, 2022. Disponible en: <https://www.imf.org/en/publications/fandd/issues/2022/06/the-sanctions-weapon-mulder>.

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), *Moral tributaria II, Construir la confianza entre administraciones tributarias y grandes empresas*, OECD Publishing, París, 2022. Disponible en: https://www.oecd.org/es/publications/moral-tributaria-ii_cb5637e7-es.html.

PASSANT, John, "Historical Note: The History of Taxation is Written in Letters of Blood and Fire". Australasian Accounting, Business and Finance Journal, Vol. 10, No. 2, University of Wollongong, Wollongong, 2016. Disponible en: <https://www.uowojournals.org/aabfj/article/1138/galley/1132/download/>.

RODRÍGUEZ, Francisco, "Sanctions and Oil Production: Evidence from Venezuela's Orinoco Basin", Latin American Economic Review, Vol. 31, CIDE, México, 2022. Disponible en: <https://www.latinaer.org/index.php/laer/article/view/33/60>.

SANTOS, Edmarverson A., "US-Venezuela tensions and International Law", Diplomacy and Law. Disponible en: <https://www.diplomacyandlaw.com/post/us-and-venezuela-tensions-in-international-law>.

TORRUELA, Juan R. "The Insular Cases: The establishment of a regime of political apartheid", University of Pennsylvania Journal of International Law, Vol. 29:2, The Penn Carey Law, Filadelfia, 2007. Disponible en: <https://archive.law.upenn.edu/journals/jil/articles/volume29/issue2/Torruella29U.Pa.J.Int%27IL.283%282007%29.pdf>.

YOUSEFI, Kowsar, "The Double Dividend of a Joint Tariff and VAT Reform: Evidence from Iran", The World Bank Economic Review, Vol. 37, Issue 2, Oxford University Press, Oxford, 2023. Disponible en: <https://academic.oup.com/wber/article-abstract/37/2/331/7028408>

Normativa y legislación (Venezuela)

Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Impuesto a las Grandes Transacciones Financieras. Gaceta Oficial Extraordinaria de la República Bolivariana de Venezuela N° 6.210, 30 de diciembre de 2015.

Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley que reforma la Ley de Impuesto a las Grandes Transacciones Financieras. Gaceta Oficial Extraordinaria de la República Bolivariana de Venezuela N.º 6.687, 25 de febrero de 2022.

Ley de Protección de las Pensiones de Seguridad Social Frente al Bloqueo Imperialista. Gaceta Oficial Extraordinaria de la República Bolivariana de Venezuela N.º 6.806, 8 de mayo de 2024.

Código Orgánico Tributario. Gaceta Oficial Extraordinaria de la República Bolivariana de Venezuela N.º 6.507, 29 de enero de 2020.

Ley Constitucional Antibloqueo para el Desarrollo Nacional y la Garantía de los Derechos Humanos. Gaceta Oficial Extraordinaria de la República Bolivariana de Venezuela N.º 6.583, 12 de octubre de 2020.

Normativa y legislación (comparada)

Iranian Parliament. Value Added Tax Act. Islamic Republic of Iran. 2008.

Russian Federation. Federal Law No. 414-FZ on the tax on excess profits. Moscow. 2023.

United States Congress. Treaty of Paris. Washington, D.C. 1898.

Jurisprudencia

Downes v. Bidwell, 182 U.S. 244. Corte Suprema de los Estados Unidos de Norteamérica. 1901. Disponible en: <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/182/244/>.

Documentos oficiales y organismos internacionales

International Monetary Fund. Tax policy handbook. Washington, D.C.: IMF Fiscal Affairs Department. 1995.

United States Government. Executive Order 13692: Blocking property and suspending entry of certain persons contributing to the situation in Venezuela. Federal Register, 80 FR 12747, 8 de marzo de 2015.