



**Universidad Central de Venezuela  
Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas  
Centro de Estudios de Post-Grado  
Doctorado en Ciencias Mención Derecho**

**INMUNIDAD TRIBUTARIA DE LOS DERECHOS HUMANOS  
CAPACIDAD CONTRIBUTIVA Y MINIMO VITAL  
TESIS DOCTORAL PRESENTADA PARA OPTAR AL GRADO DE DOCTOR EN CIENCIAS,  
MENCIÓN DERECHO**

Autor: Betty Andrade Rodríguez.  
Tutor: Dr. Humberto Romero-Muci

Caracas, abril de 2013

**Universidad Central de Venezuela**  
**Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas**  
**Centro de Estudios de Post-Grado**  
**Doctorado en Ciencias Mención Derecho**

**INMUNIDAD TRIBUTARIA DE LOS DERECHOS HUMANOS.**  
**CAPACIDAD CONTRIBUTIVA Y MINIMO VITAL**

Autor: Betty Andrade Rodríguez.  
Tutor: Dr. Humberto Romero-Muci  
Abril de 2013

**RESUMEN**

El propósito de este trabajo es definir el alcance de la incidencia que la tributación puede tener en el goce de los derechos humanos y la existencia de limitaciones en el ejercicio del poder tributario por el Legislador, así como el posible control de las normas tributarias que atenten contra dichos derechos por el juez constitucional. Para ello se fijaron los siguientes objetivos específicos: (i) Establecer el origen y contenido de las inmunidades tributarias de los derechos humanos, (ii) Establecer el origen y contenido del principio de la capacidad contributiva y del mínimo vital, (iii) Determinar si el principio de capacidad contributiva y la carta de derechos en la forma que se encuentra definida en la Constitución constituyen fundamento para soportar la vigencia de las inmunidades tributarias en Venezuela y (iv) Determinar si es controlable la constitucionalidad de las disposiciones tributarias que incidan negativamente sobre el disfrute de los derechos humanos y el mínimo vital. Las interrogantes que la investigación se planteó fueron las siguientes: ¿Existen bases para sostener la vigencia de las inmunidades tributarias de derechos humanos en Venezuela? ¿Cómo incide el reconocimiento constitucional del principio de capacidad contributiva en la vigencia de las inmunidades tributarias? ¿Constituye el mínimo vital una esfera de protección de la tributación? ¿Puede el juez constitucional efectuar el control de las normas tributarias sobre la base de la afectación de los derechos humanos? ¿Puede el juez constitucional efectuar el control de normas tributarias sobre la base de la violación del principio de capacidad contributiva y el mínimo vital? ¿Existen esferas en el ámbito de las personas que están excluidas o protegidas de la tributación?. La metodología empleada fue la de carácter hermenéutico. El nivel de análisis del estudio fue concebido dentro de la modalidad de investigación documental, a través de la lectura de textos y leyes nacionales y extranjeros y la consulta de la jurisprudencia nacional y foránea. Las estrategias básicas utilizadas dentro de este enfoque estaban conformadas por técnicas de investigación documental que se fundamentaron en el análisis de las principales fuentes bibliográficas, legislativas y jurisprudenciales nacionales y extranjeras que regulan la materia.

**Descriptor:** Inmunidad tributaria, mínimo vital, capacidad contributiva, derechos humanos.

## **TAX IMMUNITY OF HUMAN RIGHTS. ABILITY TO PAY AND MINIMUM VITAL**

### **SUMMARY**

The purpose of this work is to define the scope of the impact that taxation may have on the enjoyment of human rights and the existence of limitations to the legislator on the exercise of the power to tax, as well as the possible control by the Constitutional Court of the tax rules that may infringe human rights. For this purpose the following specific objectives were set: (i) establish the origin and content of tax immunities of human rights, (ii) establish the origin and content of the principle of the ability to contribute and the minimum vital, (iii) determine whether the principle of ability to pay and the bill of rights as ruled in the Constitution are basis to support the validity of the tax immunities in Venezuela and (iv) determine whether it is possible to control the constitutionality of tax rules that adversely affect the enjoyment of human rights and the minimum vital. The questions that were raised for the research were the following: Are there basis to support the validity of the tax immunities of human rights in Venezuela? How does the constitutional recognition of the principle of ability to contribute impact the validity of the tax immunities? Is the minimum vital an area that shall be protected from the taxation? Can the Constitutional Court control the validity of tax rules based on their adverse impact of human rights? Can the Constitutional Court control the tax rules based on the violation of the principle of ability to pay and the minimum vital? Are there personal areas that are excluded or protected from taxation? The methodology used was that of hermeneutic character. The analysis was to be done as documentary research, through the reading of national and foreign Scholars and legal frameworks, as well as foreign and national case law. The basic strategies used within this approach were shaped by techniques of documentary research based on the analysis of the main bibliographic, legislative and case law national and foreign sources on the matter.

**Key words:** Tax immunity, minimum vital, ability to pay, human rights.

## INDICE

<b>INMUNIDAD TRIBUTARIA DE LOS DERECHOS HUMANOS. capacidad contributiva y mínimo vital</b> .....	<b>8</b>
<b>Capítulo I. introducción</b> .....	<b>8</b>
<b>Capítulo II. Reglas de interpretación de las normas jurídicas</b> .....	<b>22</b>
<b>II.1. TEORÍAS HERMENÉUTICAS DEL DERECHO: VISIÓN DE GIUSEPPE ZACCARÍA.</b> ..	<b>26</b>
<b>II.2. LOS FUNDAMENTOS HERMENÉUTICOS EN LA TESIS DE RONALD DWORKIN</b> .....	<b>33</b>
<b>II.3. NIVELES DE RACIONALIDAD: TESIS DE MANUEL ATIENZA</b> .....	<b>38</b>
<b>II.4. PRINCIPIOS, REGLAS Y VALORES</b> .....	<b>41</b>
<b>II.5. PRECISIONES SOBRE LA ESCUELA IUSNATURALISTA</b> .....	<b>45</b>
<b>Capítulo III. Tributación y Estado Social de Derecho</b> .....	<b>54</b>
<b>III.1.- ROL DE LA PERSONA EN EL ESTADO SOCIAL DE DERECHO.</b> .....	<b>54</b>
<b>III.2. EL CONCEPTO DE DIGNIDAD HUMANA</b> .....	<b>58</b>
<b>III.3. EL CONCEPTO DE FELICIDAD HUMANA</b> .....	<b>63</b>
<b>III.4. LA SOCIEDAD CIVIL EN HEGEL</b> .....	<b>73</b>
<b>III.5.- FUNDAMENTO DE LA TRIBUTACIÓN</b> .....	<b>86</b>
<b>III.6.- LA CAUSA DE LOS TRIBUTOS SEGÚN SANTO TOMÁS DE AQUINO</b> .....	<b>93</b>
<b>III.7. LA CAUSA DE LOS TRIBUTOS SEGÚN MONTESQUIEU</b> .....	<b>96</b>
<b>III.8.- LA CONCEPCIÓN DE LA TRIBUTACIÓN EN EL ESTADO SOCIAL DE DERECHO</b> ....	<b>100</b>
<b>Capítulo IV. Principio de Capacidad Contributiva</b> .....	<b>109</b>
<b>IV.1.- FUNDAMENTO</b> .....	<b>109</b>
<b>IV.2.- DEFINICIÓN DEL PRINCIPIO</b> .....	<b>115</b>
<b>IV.3.- MEDIOS DE ANÁLISIS Y GARANTÍA DEL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA</b> .....	<b>119</b>
<b>IV.4.- EVOLUCIÓN UNIVERSAL DEL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA</b> .....	<b>125</b>
<b>IV.5.- EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA EN IBEROAMÉRICA</b> .....	<b>135</b>
<b>IV.6.- ANÁLISIS HISTÓRICO DEL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA EN LOS     TEXTOS CONSTITUCIONALES VENEZOLANOS</b> .....	<b>143</b>
<b>IV.7.- ANÁLISIS DEL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA EN LA CONSTITUCIÓN DE     1999</b> .....	<b>153</b>
IV.7.1. - Carácter imperativo de la norma.....	154
IV.7.2.- Sistema Tributario .....	156
IV.7.3.- Justicia Tributaria .....	158
IV.7.4.- Preservación del mínimo vital .....	160
IV.7.5.- Eficiencia del sistema de recaudación de tributos .....	165

<b>Capítulo V. Tributación y derechos humanos.....</b>	<b>167</b>
<b>V.1.- CONCEPTO DE DERECHOS HUMANOS.....</b>	<b>167</b>
<b>V.2.- POSITIVIZACIÓN DE LOS DERECHOS HUMANOS.....</b>	<b>174</b>
<b>V.2.1.- DERECHO AL TRABAJO.....</b>	<b>178</b>
V.2.2.- Derecho a la vivienda .....	180
V.2.3.- Derecho a la salud.....	184
V.2.4.- Derecho a la educación .....	187
V.2.5.- Derecho a la libertad de opinión, de expresión y de información.....	190
V.2.6.- Libertad de culto y de conciencia.....	195
<b>V.3.- RECONOCIMIENTO EN EL PACTO DE SAN JOSÉ DE COSTA RICA DE LA APLICACIÓN DE SUS DISPOSICIONES EN MATERIA FISCAL.....</b>	<b>199</b>
<b>V.4.- RESTRINGIBILIDAD DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES.....</b>	<b>200</b>
<b>V.5.- IMPACTO DE LA TRIBUTACIÓN EN LOS DERECHOS HUMANOS .....</b>	<b>202</b>
<b>V.6.- RECONOCIMIENTO Y PROTECCIÓN DE LOS DERECHOS HUMANOS EN LA CONSTITUCIÓN DE 1999 .....</b>	<b>207</b>
V.6.1.- Progresividad .....	207
V.6.2.- Carácter enunciativo de los derechos humanos en la Constitución.....	209
V.6.3.- Rango constitucional de los derechos humanos reconocidos en tratados internacionales.....	210
V.6.4.- Aplicación de las reglas sobre derechos humanos a las personas jurídicas .....	211
V.6.5.- Limitación o restricción de los derechos humanos .....	214
<b>Capítulo VI. Inmunities tributarias .....</b>	<b>218</b>
<b>VI.1.- RECONOCIMIENTO GLOBAL.....</b>	<b>218</b>
<b>VI.2.- INMUNIDAD TRIBUTARIA. PRECISIONES TERMINOLÓGICAS.....</b>	<b>220</b>
<b>VI.3.- VISIÓN DEL TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA ACERCA DE LA DIFERENCIACIÓN ENTRE SUPUESTOS DE NO SUJECCIÓN O INMUNIDADES Y EXENCIONES O EXONERACIONES .....</b>	<b>224</b>
<b>VI.4.- LIMITACIÓN DE LA TRIBUTACIÓN POR EL DISFRUTE DE LOS DERECHOS HUMANOS .....</b>	<b>232</b>
<b>VI.5.- ORIGEN DE LAS LIMITACIONES A LA TRIBUTACIÓN SOBRE LA BASE DE LA PROTECCIÓN DE LOS DERECHOS HUMANOS. ....</b>	<b>237</b>
<b>VI.6.- ALCANCE DE LA INSTITUCIÓN Y RECEPCIÓN POR LAS LEGISLACIONES INTERNAS .....</b>	<b>248</b>
<b>VI.7.- ANÁLISIS DEL CONCEPTO INMUNIDAD EN EL DERECHO COMPARADO.....</b>	<b>251</b>
VI.7.1.- Constitución de la República Federal de Brasil .....	251
VI.7.2.- Jurisprudencia del Tribunal Constitucional Español.....	257
VI.7.3.- XX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario .....	263
VI.7.4.- Jurisprudencia de los Estados Unidos de América .....	270
VI.7.5.- Tratamiento en el ordenamiento jurídico venezolano.....	277
<b>Capítulo VII. Mínimo Vital.....</b>	<b>280</b>
<b>VII.1.- FUNDAMENTO.....</b>	<b>280</b>
VII.1.1.- Fundamento del mínimo vital en la justicia social.....	285

VII.1.2.- Fundamento del mínimo vital en la economía .....	292
VII.1.2.1. <i>Teoría objetiva o de reintegración capital-hombre</i> .....	293
VII.1.2.2. <i>Teoría subjetiva o del sacrificio</i> .....	298
<b>VII.2. EL ALCANCE DEL MÍNIMO VITAL EN LA TRIBUTACIÓN DIRECTA E INDIRECTA ....</b>	<b>302</b>
<b>VII.3. ¿ES EL MÍNIMO VITAL UN CONCEPTO DE LIBRE DETERMINACIÓN POR EL LEGISLADOR? .....</b>	<b>309</b>
<b>Capítulo VIII. Control de la constitucionalidad e interpretación judicial de las normas de contenido tributario .....</b>	<b>315</b>
<b>VIII.1.- INTRODUCCIÓN .....</b>	<b>315</b>
<b>VIII.2.- EL ALCANCE DE LA INTERPRETACIÓN CONSTITUCIONAL EN LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA .....</b>	<b>317</b>
VIII.2.1.- La tesis de Jefferson y Jackson sobre el control judicial de las decisiones del Poder Legislativo y Ejecutivo y la posición del Juez John Marshall en el caso Marbury v. Madison	317
VIII.2.2.- La doctrina de John Hart ELY, con relación a los límites del Poder Judicial en los procesos democráticos.....	319
VIII.2.3.- La doctrina de Oliver Wendell HOLMES Jr. sobre las facultades legislativas del juez. ....	321
VIII.2.4.- La doctrina de Benjamin CARDOZO, en <i>The Nature of the Judicial Process</i> .....	324
<b>VIII.3.- LÍMITES DE LA ACCIÓN INTERPRETATIVA .....</b>	<b>328</b>
VIII.3.1.- Límites Formales.....	328
VIII.3.2.- El <i>self restraint</i> o mecanismo de inhibición del juez .....	330
VIII.3.3.- Las funciones del Tribunal Constitucional más allá del simple “legislador negativo” .....	333
<b>VIII.4.- INTERPRETACIÓN CONSTITUCIONAL DE ACUERDO CON LA DOCTRINA VENEZOLANA Y LAS DECISIONES DE LA SALA CONSTITUCIONAL DEL TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA .....</b>	<b>335</b>
<b>VIII.5.- ALCANCE DE LAS FACULTADES DE INTERPRETACIÓN CONSTITUCIONAL DE LOS TRIBUNALES CONSTITUCIONALES.....</b>	<b>347</b>
<b>Capítulo IX. Consideraciones prácticas: análisis de las decisiones del Tribunal Supremo de Justicia en interpretación de normas y principios constitucionales tributarios: inmunidad tributaria y capacidad contributiva. Revisión de la Legislación.....</b>	<b>352</b>
<b>IX.1.- DECISIÓN DICTADA POR LA SALA CONSTITUCIONAL DEL TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA EN FECHA 5 DE JUNIO DE 2003, CASO COLEGIO DE MÉDICOS DEL DISTRITO METROPOLITANO DE CARACAS .....</b>	<b>353</b>
<b>IX.2.- DECISIÓN DICTADA POR LA SALA CONSTITUCIONAL DEL TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA EL 27 DE FEBRERO DE 2007, CASO ADRIANA VIGILANZA Y OTROS .....</b>	<b>362</b>
<b>IX.3.- DECISIÓN DICTADA POR LA SALA POLÍTICO-ADMINISTRATIVA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA EL 19 DE NOVIEMBRE DE 2008, CASO PLUMROSE LATINOAMERICANA, C.A. ....</b>	<b>373</b>
<b>IX.4.- DECISIÓN DICTADA POR LA SALA POLÍTICO-ADMINISTRATIVA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA EL 3 DE ENERO DE 2011, CASO TECNORTE, C.A. ....</b>	<b>375</b>

<b>IX.5.- DECISIÓN DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA EN PLENO DEL 7 DE DICIEMBRE DE 1999, CASO NULIDAD DEL ARTÍCULO 59 DEL CÓDIGO ORGÁNICO TRIBUTARIO ...</b>	<b>377</b>
<b>IX.6.- DECISIÓN DE LA SALA CONSTITUCIONAL DEL TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA DEL 21 DE NOVIEMBRE DE 2000, CASO HEBERTO CONTRERAS CUENCA .....</b>	<b>380</b>
<b>IX.7.- REVISIÓN DE LOS DESGRAVÁMENES Y REBAJAS PERSONALES PREVISTAS EN LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA.....</b>	<b>383</b>
<b>IX.8.- REVISIÓN DE LAS EXENCIONES EN LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO .....</b>	<b>396</b>
<b><i>Capítulo X. Conclusiones y recomendaciones .....</i></b>	<b>405</b>
<b><i>Bibliografía.....</i></b>	<b>421</b>

# INMUNIDAD TRIBUTARIA DE LOS DERECHOS HUMANOS.

## CAPACIDAD CONTRIBUTIVA Y

### MINIMO VITAL

*Un rey que, sin proteger a sus súbditos, les hace pagar tributos, impuestos, derechos de peaje, diezmos y multas, va derechamente al infierno*

***Manusmriti, VIII***

***Siglo II a.c. al Siglo I d.c.***

***Original sánscrito***

## CAPÍTULO I

### INTRODUCCIÓN

Creemos importante reseñar la circunstancia que dio origen a la creación del presente trabajo. Durante el año 2002 la Asamblea Nacional inició una discusión acerca de si los servicios médico-asistenciales podían estar gravados con el Impuesto al Valor Agregado. Tradicionalmente estos servicios habían sido declarados exentos de este gravamen en la legislación venezolana. Luego de debates sobre la materia, la Asamblea Nacional aprobó gravar dichos servicios, lo cual generó múltiples críticas, incluyendo la interposición de una acción de nulidad por ante la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia. Mientras la Sala decidía la acción, fue solicitada la reforma de la Ley a los fines de declarar nuevamente exentos estos servicios, presentándose evidencias ante la Asamblea de que el número de consultas médicas había disminuido desde que estos servicios fueron considerados gravables con el tributo indirecto. La Sala Constitucional finalmente decidió declarar exentos del Impuesto al Valor Agregado a los servicios médico-asistenciales dejando constancia del impacto negativo que este gravamen produce sobre el goce del derecho a la salud y, asimismo, evidenciando que la deficiencia en la calidad de la prestación del servicio de salud pública impide la existencia de este tributo sobre los servicios privados.

La anterior decisión condujo a múltiples críticas que pasaron por la imposibilidad de la Sala de declarar exentos de un tributo a determinados actos, por ser materia reservada al legislador, así como por la incompetencia de la Sala para controlar aspectos relacionados con la capacidad contributiva de los ciudadanos, por tratarse de un elemento que debía ser tomado exclusivamente en cuenta por el legislador al momento de aprobar la norma tributaria.

El surgimiento del debate anterior nos obligó a plantearnos si debe entenderse que los derechos humanos constituyen limitaciones al ejercicio del poder tributario y si tales limitaciones están reconocidas explícita o implícitamente en la Constitución venezolana. Ello implicaba ahondar en conceptos poco explorados en nuestra área y sobre cuyo contenido no existe acuerdo en la doctrina. Sin embargo, en nuestro entender y partiendo de la afirmación de que, en el marco del Estado Social de Derecho, la tributación debe estar al servicio de la satisfacción de las necesidades del colectivo y, dentro de ello, de la persona, sin que la potestad tributaria pueda en caso alguno atentar contra sus derechos e intereses, la respuesta debe ser afirmativa, esto es, que la tributación encuentra límites evidentes en el respeto y garantía de los derechos humanos, bajo la idea de que la dignidad del hombre se constituye en un freno sobre la tributación.

Así, los derechos humanos constituyen límites al ejercicio del poder tributario por el Estado que se manifiestan en las denominadas inmunidades tributarias, reconocidos en la Constitución venezolana. Cualquier transgresión a las inmunidades tributarias daría lugar al control de la constitucionalidad de la norma respectiva. Debemos entender que las inmunidades podrán implicar o bien la negativa absoluta de que el tributo incida sobre determinadas esferas o el diseño del tributo en forma que no resulte en una afectación negativa de las esferas protegidas.

El tema aquí tratado es novedoso en el mundo y, en especial, en Venezuela. Hemos encontrado algunos intentos de la doctrina y jurisprudencia nacional y

foránea en reconocer que, en algunos casos, la tributación puede convertirse en un obstáculo al disfrute de los derechos humanos, pero sin que exista un análisis profundo sobre los límites que deben estar presentes en el ejercicio del poder tributario. La ausencia de tal análisis ha llevado en muchos casos a negar el control de constitucionalidad debido sobre diversas disposiciones tributarias, afirmando que el legislador es libre de diseñar el tributo en la forma que lo estime prudente, a riesgo de que la labor legislativa escape de su revisión debida.

De allí entonces que, en nuestra consideración, es absolutamente necesario analizar y precisar cuáles son los límites de la tributación frente al ejercicio de los derechos humanos y, en consecuencia, si es posible asumir que existan inmunidades tributarias con relación a esferas de derechos. Ello permitiría el control de la normativa tributaria no únicamente frente a los principios constitucionales clásicos –reserva legal tributaria, prohibición de no confiscación, irretroactividad de la ley-, sino bajo la consideración del costo y beneficio efectivo que la tributación tiene sobre la esfera de derechos de los ciudadanos.

De esta forma, consideramos prudente revisar la posibilidad de ejercer el control constitucional de disposiciones tributarias que puedan incidir negativamente en el ejercicio de los derechos humanos<sup>1</sup>, así como la revisión de la preservación del principio de capacidad contributiva y, en él, del mínimo vital en los tributos existentes en el ordenamiento jurídico venezolano. En consecuencia, en el presente trabajo se hace obligatorio precisar el concepto de inmunidad tributaria sobre los derechos humanos, así como su reconocimiento como una máxima en el derecho, derivado de la posición de la persona como centro de las actuaciones administrativas en el Estado Social de Derecho. En consecuencia, perseguimos en la revisión de los fundamentos jurídicos que puedan sustentar una solución como

---

<sup>1</sup> Desde ya creemos importante hacer precisiones terminológicas en cuanto a las nociones de derechos humanos, derechos constitucionales y derechos fundamentales, los cuales son comúnmente tratados en forma análoga. Los derechos humanos preexisten a su reconocimiento legislativo y se reconocen a la persona en su condición de tal, utilizándose esta noción especialmente en el ámbito del Derecho Internacional Público. Los derechos constitucionales, por su parte, son aquéllos recogidos expresamente en un Texto Fundamental. Los derechos fundamentales estarán constituidos por los derechos humanos que ya lograron positivación en las legislaciones de los diferentes Estados. (Cfr. CASAL H., Jesús María. *Los derechos fundamentales y sus restricciones*. Caracas. Legis. 2006. p. 11-16).

la dictada por la Sala Constitucional en el asunto en comentarios y su posible réplica en situaciones futuras.

Para alcanzar los fines que nos proponemos en el presente trabajo, partiremos del análisis del concepto del Estado Social de Derecho y el rol de la persona como centro de toda actuación estatal, ubicando a la tributación en la actividad pública como medio para lograr la efectiva protección del individuo. Esto es, la tributación no puede constituirse en un fin en sí misma, orientada a la obtención de fondos públicos, sino que su vigencia y validez sólo se sustenta en la preservación y satisfacción de las necesidades de la persona, sin que pueda revertirse contra ésta.

En este contexto, la doctrina y la jurisprudencia han reconocido que la capacidad contributiva configura base y límite de la tributación, de forma tal que sólo puede ser exigido el pago del tributo allí donde se manifieste la capacidad del individuo de separar parte de su patrimonio para la satisfacción de las necesidades colectivas. El individuo forma, así, parte del colectivo que se verá beneficiado por la tributación, sin que pueda perderse de vista la protección de sus derechos por la existencia del deber de contribuir. Como podemos ver, la revisión del alcance del principio de capacidad contributiva es obligatoria para poder perfilar los límites materiales de la tributación frente a la esfera patrimonial de los administrados y es precisamente allí donde continuamos nuestro análisis.

Posteriormente, procedemos a revisar el enlace existente entre la tributación y los derechos humanos, precisando el contenido de diversos derechos que podrían verse afectados por una tributación potencialmente abusiva o indebidamente diseñada. Dentro de este análisis, incluimos someramente la revisión de los avances en el estudio y reconocimiento de los derechos humanos, tanto en la legislación, la jurisprudencia y la doctrina. En este capítulo, pretendemos poner en evidencia distintas situaciones fiscales que podrían conllevar la conculcación del

disfrute de los derechos humanos, de forma tal que la revisión del sistema tributario siempre debe hacerse en atención a su impacto en tales derechos.

Establecidos estos fundamentos, debemos entonces ahondar en la vigencia de las inmunidades tributarias en Venezuela y la posibilidad de sostener que existen inmunidades a la tributación sobre la base de la protección de los derechos humanos. Ello conlleva, asimismo, el estudio y reconocimiento de la vigencia de un mínimo vital en la tributación, así como la posibilidad de que dicho mínimo vital constituya un concepto medible, cuya determinación no sea libre para el legislador.

Los desarrollos anteriores son fundamento para sostener que en Venezuela existen límites directos a la tributación sustentados en la protección de los derechos humanos de la persona. La tributación no puede existir si a través de ella, no puede garantizarse la protección y goce efectivo de los derechos humanos. De allí entonces que debamos estudiar en este trabajo, las facultades del juez constitucional de controlar la norma tributaria en vista de las inmunidades tributarias frente a los derechos humanos.

Concluye el estudio que aquí efectuado con la revisión de diversas decisiones judiciales y disposiciones legales, que permitan dar un sentido práctico al trabajo elaborado, evidenciando situaciones concretas y reales en las cuales podría constatarse la violación de los derechos humanos por una errada medición del impacto de la tributación en la esfera jurídico-patrimonial de los particulares. Se incluye aquí la revisión del desgravamen único y de los distintos desgravámenes reconocidos a las personas naturales en la determinación del Impuesto sobre la Renta, así como de las exenciones del Impuesto al Valor Agregado, previendo la existencia de limitaciones en el diseño que el legislador efectúe sobre tales derechos y la posibilidad de controlar judicialmente las normas que se dicten al respecto.

Establecida aquí la estructura general de la investigación desarrollada, no escapa a nuestro entendimiento las dificultades que presenta el tema tratado, en virtud de la imprecisión de los conceptos que constituyen base de las conclusiones aquí arribadas, así como de la influencia que los preconceptos políticos puede ejercer sobre la comprensión del tema y el alcance de las soluciones dadas. Asimismo, en este trabajo hemos debido analizar conceptos tales como el de dignidad y de felicidad que, por su textura abierta y por la ligereza con la que muchas veces son tratados, podrían considerarse inadecuados para la revisión de las técnicas de tributación pero que, en nuestro entender, constituyen base esencial para concebir a la persona como centro de toda actuación estatal. El concepto de felicidad humana, por ejemplo, ya ha venido siendo recogido en nuestros textos constitucionales, así como en diversas declaraciones internacionales de derechos humanos y, tratado científicamente, constituye un norte para orientar la actuación estatal.

De igual forma, la tendencia dada en algunas decisiones judiciales a banalizar la validez de los derechos humanos podría restar importancia a las conclusiones aquí adoptadas. Igualmente, la comprensión cerrada y normativista del complejo de disposiciones que integran nuestro ordenamiento jurídico, podría llevar a la conclusión de que, ante la ausencia de un reconocimiento claro, evidente y explícito en las normas vigentes de la inmunidad tributaria con relación a los derechos humanos, implica la imposibilidad de aceptar su vigencia y validez en el Derecho venezolano. De allí que, personalmente, rescatemos posturas iusnaturalistas –modernamente orientadas- en el análisis y comprensión de las reglas, principios y valores relevantes para la solución del caso concreto. No descartamos ni rechazamos la adopción de filosofías positivistas en la solución del caso planteado, pero, como se verá en el desarrollo de este trabajo, sostenemos que el iusnaturalismo moderno constituye una plataforma válida para una comprensión integral del problema planteado y de las conclusiones propuestas, en la medida en que acepta la preexistencia de conceptos fundamentales a su

reconocimiento en el derecho, sin que sea posible que se produzca el divorcio entre el derecho y la moral<sup>2</sup>.

Sentados así los planteamientos anteriores, debemos introducir nuestro análisis general indicando que la recta interpretación del Derecho requiere desentrañar el verdadero fin de las disposiciones que gobiernan la vida en sociedad, permitiendo determinar su justificación y su racionalidad en el entorno que éstas están llamadas a ser aplicadas<sup>3</sup>. Sobre esta base, el estudio del Derecho no puede limitarse a efectuar una mera exégesis de lo que han sido y son las normas vigentes en un tiempo determinado, sino precisar si éstas responden a una razón válida y si el propósito perseguido puede ser satisfecho a través del medio empleado<sup>4</sup>. Conforme a ello, el Derecho no constituye un mero formalismo ajeno a

---

<sup>2</sup> Según lo ha establecido la doctrina, el iusnaturalismo se caracterizaría por asumir que existe un derecho sobre o implícito en el derecho positivo explícito y que justificaría que el contenido de este último pueda ser cuestionado. De esta forma, una ley no podría dejar de expresar un requerimiento moral. Por su parte, los defensores del derecho positivo –se afirma– niegan toda conexión necesaria entre el derecho y la moral. Ésta puede darse, pero no necesariamente está presente. Una postura menos radical permitiría hablar también de un derecho positivo incluyente, en el cual, los valores y principios cuentan entre los posibles fundamentos de un sistema jurídico válido, reconociendo la existencia de una posible conexión entre la moral y el derecho. (Cfr. WALUCHOW, Wilfrid. *Positivism jurídico incluyente*. Barcelona. Marcial Pons. 2007. pp. 96 y ss). La doctrina también aclara que las tesis iusnaturalistas sostendrían –como lo hace Alexy, por ejemplo, que una norma pierde validez jurídica cuando resulta extremadamente injusta. Por su parte, una tesis ético-legalista reconocería algún grado de validez a cualquier norma, cualquiera sea su contenido. (Cfr. FERRAJOLI, Luigi. *Garantismo*. Una discusión sobre derecho y democracia. Madrid. Editorial Trotta. 2009. p. 13).

<sup>3</sup> En todo caso, vale apuntar lo señalado por María Luisa TOSTA, quien sostiene que no es posible efectuar una interpretación única de una norma jurídica. Así, indica que la pretensión de establecer el sentido y alcance de la norma: “No puede conducir a un solo significado verdadero, porque no existe tal cosa. No hay una única acepción correcta para una norma, sino una gama de opciones.” (TOSTA, María Luisa. *Lo racional y lo irracional en el Derecho*. Caracas, Universidad Central de Venezuela. 2009. p. 215). La autora continúa planteando que, en su entender, la interpretación de las normas siempre tendrá una base racional, pero que deberá estar alimentada, justamente por la prudencia o, erradamente, por la arbitrariedad. En consecuencia, TOSTA llama la atención sobre la posibilidad de que, a través de estrategias argumentativas y elementos subjetivos que entren en el discurso, sea posible que se considere válida una interpretación irracional del Derecho, sobre lo cual deberá estarse alerta en todo momento.

<sup>4</sup> La determinación de la racionalidad del ordenamiento jurídico en la forma aquí propuesta requiere, en el marco de la argumentación, del reconocimiento de ciertas premisas y de los enlaces existentes entre ellas, para luego proceder a la aplicación de las técnicas argumentativas. PERELMAN agrupa a las premisas en dos categorías: la *real*, que comprende a los hechos, las verdades y las presunciones y que están dirigidas a un auditorio universal, en la medida que, al menos en teoría, no admiten cuestionamiento; y la *preferible*, referida a los valores, las jerarquías y los lugares – esto es, premisas de tipo general- de lo preferible, dirigidas a un auditorio particular. Una vez efectuada la selección de las premisas del discurso, procede la aplicación de las técnicas argumentativas, pasando por procedimientos de *enlace* y de *disociación*. Los procedimientos de enlace son esquemas que unen elementos distintos y permiten establecer entre éstos una solidaridad para, bien estructurarlos o bien valorarlos positiva o negativamente. Por su parte, los procedimientos de disociación son esquemas de ruptura que pretenden separar elementos que se presumen forman parte de un todo, a los fines de modificar su estructura. Lógicamente, todo enlace implica una disociación y viceversa, por lo cual ambos métodos son complementarios, debiendo el orador decidir hacer énfasis en uno de ellos. Forman parte de los esquemas de enlace (i) los *argumentos cuasi-lógicos*, los cuales se aproximan al pensamiento formal, referidos en general a los que apelan a estructuras lógicas (contradicción, identidad total o parcial, transitividad) o a los referidos a estructuras matemáticas (relación de la parte con el todo, de lo menor con lo mayor), (ii) *los que se basan en la estructura de lo real*, que pretenden establecer una relación entre los juicios admitidos y los que se pretenden promover, y (iii) *los que fundamentan la estructura de lo real*, referida a la argumentación por el ejemplo. Por último, establecidos los argumentos por los procedimientos antes indicados, debe darse una interacción entre dichos argumentos, resultando particularmente valiosa la interacción por convergencia, conforme a la cual, si a través de varios argumentos se llega a la misma conclusión, aumentará la fuerza de dicha conclusión, pudiendo darse también cuando las premisas de un argumento son sustentables mediante la adición de nuevos argumentos. (Cfr. PERELMAN, Ch. y OLBRECHTS-TYTECA, L. *Tratado de la argumentación. La nueva retórica*. Madrid. Editorial Gredos. 1989. pp. 119-121; pp. 295-302; pp. 303-305; p. 402; p. 536; p. 715).

la realidad en la cual éste debe ser aplicado. Por el contrario, el Derecho responde a una razón práctica, estando llamado a la solución de los conflictos jurídicos existentes<sup>5</sup>.

Sobre esta base, resulta impensable aplicar, sin la debida reflexión y cuestionamiento, el ordenamiento jurídico tributario de una época, como si se tratase de un conjunto de fórmulas matemáticas que traen en sí la solución irrefutable a toda posible problemática existente en la sociedad en la que éste impera. Por el contrario, el ordenamiento jurídico tributario, como Derecho, debe responder a una razón clara, determinante de su contenido. Así, y sin que esta afirmación pueda considerarse como un vano intento de agotar desde ya el tema que nos proponemos, el Derecho Tributario debe estar orientado en su fin último a la satisfacción de las necesidades y la protección de los sujetos que habitan en la jurisdicción en la que éstos son exigidos. De allí, resultaría claro que la tributación no puede incidir negativamente en el disfrute de los derechos humanos, a riesgo de sacrificar su esencia misma<sup>6</sup>.

En definitiva, la tributación debe estar destinada a la satisfacción de las necesidades colectivas, de tal forma que la pretensión del Estado de obtener los fondos respectivos no puede atentar contra el bien común. Por ello, surgen las inmunidades tributarias, como formas de no sujeción sobre aspectos vitales para

---

<sup>5</sup> Sobre este particular nos parecen interesantes las reflexiones hechas por el Dr. Humberto ROMERO-MUCI, quien hace referencia al rol del Juez en la interpretación y aplicación del Derecho. En tal sentido, indica que la aplicación del Derecho no puede limitarse a la lectura literal de una serie de preceptos normativos de manera inconexa y a partir de los cuales pretenda darse solución a un caso concreto. Los jueces, de esta manera, deben buscar contextualizar las disposiciones y atender al efecto que sus decisiones producen en la realidad en la cual están llamadas a ser aplicadas. Así, señala el Dr. Romero-Muci: "qué trágica es aquella sentencia en que el juez o bien, (i) se ciñe al texto austero de la ley o del reglamento, en una exacerbación formalista que no considera contextos, fines normativos y mucho menos, importan las consecuencias de sus decisiones, o bien (ii) desconoce el texto sólo para imponer su voluntad, negando la realidad subyacente" (ROMERO-MUCI, Humberto. *La práctica del Derecho en serio...* op. cit. p. 10).

<sup>6</sup> Al respecto, Humberto Romero-Muci indica que: "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 aversión social del impuesto" (ROMERO-MUCI, Humberto. *Razón práctica y capacidad contributiva*. Caracas. 2006. Inédito. p. 4).

el goce de los derechos fundamentales<sup>7</sup>. En algunas legislaciones como la brasilera<sup>8</sup>, el principio es recogido en la Constitución<sup>9</sup>. Dentro de estas inmunidades, encontramos al mínimo vital o existencial, como núcleo esencial de la capacidad contributiva, entendida como el derecho del ciudadano a obtener y detentar lo necesario para mantener un nivel digno de subsistencia.

Estas inmunidades tributarias reconocidas en algunas legislaciones en el propio texto constitucional implican un supuesto de no sujeción, no pudiendo incidir tributación alguna sobre las parcelas protegidas<sup>10</sup>. En otras legislaciones el principio es recogido como una forma de exención a favor de las personas con escasos recursos<sup>11</sup>. En cualquier caso, consideramos que se trata de una forma de protección de los derechos humanos, como garantía de la justicia de la norma tributaria y de la justificación de su vigencia y validez. Si la norma tributaria afecta el disfrute de los derechos humanos, debe considerarse extremadamente injusta, estando sacrificada su vigencia y validez.

En este contexto, las inmunidades tributarias de los derechos humanos derivan de la interpretación concatenada de principios tales como el de capacidad contributiva (ya que el particular no tendrá la capacidad, ni el deber, de contribuir a las cargas públicas, si ello ocurre en detrimento de sus condiciones, esto es, de sus derechos humanos –como básicos), la justa distribución de las riquezas entre los componentes de

---

<sup>7</sup> Desde ya consideramos necesario indicar que en el presente trabajo utilizaremos la expresión derechos humanos para referirnos a aquéllos que son propios a la naturaleza del hombre y que deben ser recogidos por el ordenamiento jurídico – como una obligación del Estado-, para su protección. La noción de derechos fundamentales se refiere a la positivización en el Texto Constitucional de los derechos humanos. En consecuencia, a los largo de este trabajo podrá encontrarse el uso de la expresión derechos humanos o derechos fundamentales, bajo el entendido de que estaremos –por la entidad específica de los que estaremos manejando- ante un mismo grupo de derechos. No estaremos considerando, en consecuencia, los supuestos en los cuales existirían derechos recogidos en un Texto Constitucional que no puedan calificarse como derechos humanos –como podría ser el derecho al porte de armas consagrado en la Constitución americana-, ni tampoco los supuestos de derechos humanos no recogidos en el Texto Constitucional, en virtud de que nuestra Carta Magna acoge expresamente la no exhaustividad de los derechos enumerados en ella. De allí que, dada la entidad del trabajo desarrollado, creemos innecesario tratar aquí diferenciaciones en estos términos.

<sup>8</sup> LOBO TORRES, Ricardo. *Relatoría General del Tema Derechos Humanos y Tributación de las XX Jornadas del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, celebrado en Brasil, 2000*, en: Anais Das XX Jornadas do ILADT ano 2000-Salvador-Bahía. Brasil. Asociación Brasileira de Derecho Financiero. Diciembre de 2000. p. 19.

<sup>9</sup> El principio de inmunidad tributaria es recogido en el artículo 150 de la Constitución de la República Federal de Brasil. Texto Consolidado hasta la enmienda Nº 52 del 8 de marzo de 2006, consultado en la Página Web del Senado brasileiro ([www6.senado.org.br](http://www6.senado.org.br)) el 12 de abril de 2006.

<sup>10</sup> MACHADO DERZI, Misabel Abreu. *Directos Humanos e Tributaçãõ*. en: Anais Das XX Jornadas do ILADT ano 2000-Salvador-Bahía. Brasil. Asociación Brasileira de Derecho Financiero. Diciembre de 2000. p. 211.

<sup>11</sup> BERTAZZA, Humberto. *Derechos Humanos y Tributación*. en: Anais Das XX Jornadas do ILADT ano 2000- Salvador-Bahía. Brasil. Asociación Brasileira de Derecho Financiero. Diciembre de 2000. p. 145.

la sociedad, la justicia tributaria (evitando la creación de cargas excesivamente onerosas en cabeza de los particulares que puedan afectarlos negativamente) y la correcta comprensión del concepto y alcance de los derechos humanos.

De esta forma, consideramos que existen inmunidades o supuestos de no sujeción de plano que constituyen limitaciones al ejercicio del poder tributario. Bajo esta afirmación, no competiría al Parlamento la determinación de lo que en su concepto constituyen formas de protección de los derechos humanos, sin que tenga previstas limitaciones en el ejercicio del poder tributario en este sentido. Evidentemente, la adopción de una u otra posición implicará la posibilidad de ejercer un control sobre las normas dictadas en detrimento de los derechos ciudadanos.

La precisión de la vigencia de este concepto en nuestro ordenamiento constitucional podrá implicar el reconocimiento de que existen ciertos elementos sobre los cuales no podrá incidir la tributación o que dicha tributación estará limitada. De esta forma, si el legislador llegase a crear tributos sobre estas esferas protegidas constitucionalmente, sería posible solicitar la nulidad de la norma respectiva ante la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia o su desaplicación a través del control difuso.

Por otra parte, si el resultado del análisis efectuado derivase en que el reconocimiento de la inmunidad tributaria de los derechos constitucionales constituye únicamente un aspecto de política legislativa en Venezuela, sería perfectamente válida la creación de un tributo que incidiera negativamente sobre los derechos humanos y sólo quedaría al ciudadano la activación de mecanismos para lograr la reforma del instrumento legal correspondiente, lo cual no consideramos cónsono con una lectura integral de las normas de nuestro ordenamiento jurídico.

Por último, creemos prudente señalar que para lograr arribar a las conclusiones presentadas en el presente trabajo fue esencial efectuar un examen racional de las normas que integran nuestro ordenamiento jurídico tributario, incluyendo los principios rectores del área, como un sistema racional cuyas partes funcionan coherentemente. Concretamente, para aportar lo que consideramos una posible solución al problema planteado, estimamos vital analizar detenidamente la finalidad política, económica y moral de las obligaciones tributarias de los particulares. Bajo estas consideraciones, la determinación de los límites de la tributación frente al goce de los derechos humanos requiere realizar una revisión racional del ordenamiento jurídico tributario, procurando precisar la razonabilidad de los fines perseguidos mediante la creación de tributos, más allá de la estricta satisfacción de las necesidades colectivas, así como de los medios empleados para la consecución de estos fines. Se requiere igualmente del análisis valorativo de los medios empleados para la consecución de los fines perseguidos con el establecimiento de los tributos, así como de su efectividad y eficiencia<sup>12</sup>.

Asimismo, resulta esencial examinar mediante este juicio de razonabilidad, las consecuencias derivadas de la creación de tales obligaciones patrimoniales y la posible afectación que dichas obligaciones puede derivar en el goce de los derechos de los propios particulares que deben ser, en definitiva, los sujetos beneficiados con la tributación, en tanto ésta debe retornar a aquéllos a través del cumplimiento de las funciones propias del Estado. En este mismo contexto, la racionalidad de la tributación amerita determinar si este medio empleado por el Estado para obtener recursos para el cumplimiento de sus finalidades es exigido a los particulares con el menor daño a sus intereses y con la injerencia tolerable en

---

<sup>12</sup> Las normas contenidas en el ordenamiento jurídico deben ser válidas, esto es, formar parte del sistema general de normas, así como eficaces, es decir, obedecidas por sus destinatarios. Pero también es necesario que la norma sea adecuada para alcanzar el fin propuesto y, asimismo, que sea eficiente, lo cual implicará que este fin se consiga con el menor sacrificio y daño posible. Estos aspectos resultan fundamentales para la racionalización de nuestro ordenamiento jurídico y, en el caso concreto, para determinar la correcta interpretación de las normas tributarias en consideración a los fines perseguidos con su creación y a la no causación de daños con su implementación. En definitiva, si los tributos están orientados a la satisfacción de las necesidades colectivas, su implementación no puede conllevar a la causación de un daño a la colectividad que luego deba resolverse mediante la utilización de los fondos obtenidos por el cobro del tributo correspondiente. Si esto llegase a ocurrir, claramente la norma tributaria no sería eficiente. Acerca de la racionalidad de las normas puede revisarse la obra de Humberto ROMERO-MUCI. *La Racionalidad del Sistema de Corrección Monetaria Fiscal*. Caracas. Editorial Jurídica Venezolana. 2005. p.33 y ss.

su esfera jurídico-patrimonial. De allí entonces que no se trata simplemente de revisar literalmente las disposiciones contenidas en el ordenamiento jurídico venezolano, sino de desentrañar la esencia misma de las obligaciones tributarias y los fines últimos perseguidos con ellas, más allá de la simple afirmación de que éstas se crean para la “satisfacción de las necesidades colectivas”, como propugna el principio de generalidad<sup>13</sup>.

De esta forma, el derecho tributario no responde a meras razones económicas, sino a la necesidad de protección del colectivo que es a su vez, deudor y acreedor del producto de su implementación. Sobre esta base, la racionalidad de las obligaciones surgidas en su contexto requiere la generación de beneficios en el colectivo, en virtud de lo cual estas obligaciones deben funcionar en forma razonable, hasta la definitiva causación de su fin. Ello implica, entonces, que no basta con afirmar que el producto de lo recaudado se revertirá en la prestación de servicios públicos a favor de los administrados, sino que los medios empleados para lograr tal recaudación no terminen generando cargas excesivas que minimicen el beneficio obtenido por la actuación estatal. Estas afirmaciones no resultan ser mera retórica, sino en la delimitación de las funciones estatales en el ejercicio de su potestad tributaria, no ya desde los planteamientos clásicos en la materia (no confiscatoriedad, generalidad, reserva legítima, etc.), sino desde un nuevo alcance, en el cual el particular resulta ser el centro a ser atendido y protegido por y de la actuación estatal interventiva.

Conforme a lo señalado, a los fines de la investigación que nos proponemos, hemos procurado el examen racional e integral –esto es, utilizando el juicio de racionalidad como instrumento de identificación y evaluación- de las normas y principios que informan el derecho tributario, incluyendo el análisis de los valores que imperan en nuestra sociedad, permitiendo así derivar en una solución que sea

---

<sup>13</sup> Sobre el juicio de razonabilidad en el Derecho hacemos referencia en Venezuela a la Lección Inaugural del Dr. Humberto ROMERO-MUCI dictada en la Universidad Monteávila, para el período académico 2006-2007 “*La práctica del Derecho en Serio*”, de fecha 17 de noviembre de 2006.

acorde a la realidad jurídica, política, social y económica presente, facilitando así su implementación.

Para ello, efectuamos un análisis descriptivo de la doctrina y jurisprudencia nacional y foránea en lo relativo a la regulación y fundamento de los principios de capacidad contributiva, justicia tributaria y distribución de riqueza. Consultamos también bibliografía en materia de derechos humanos y, en especial, aquélla que trató las distintas soluciones teóricas y prácticas adoptadas para evitar la afectación negativa de estos derechos con la tributación. Consideramos particularmente relevante la revisión de la experiencia en derecho comparado, concretamente de algunas legislaciones de rasgos similares a la nuestra (Brasil, España, Ecuador, entre otros), a los fines de determinar cuál es el enfoque preciso efectuado por los legisladores foráneos a la problemática planteada.

Se utilizó el método hermenéutico<sup>14</sup>, analizando la bibliografía impresa y en línea existente, así como el examen de las leyes, proyectos e informes elaborados por los distintos entes públicos que pudieran tener relevancia en la materia.

Revisamos asimismo algunos datos empíricos existentes, en donde se tomó en consideración la incidencia de los tributos en el goce de los derechos humanos más allá de una mera afirmación retórica, evidenciando así la realización de daños a la esfera jurídico-patrimonial de los particulares por diseños inapropiados de los tributos creados.

---

<sup>14</sup> La hermenéutica jurídica presupone el arte de interpretar el derecho, no únicamente a la luz de las disposiciones vigentes, sino que su racionalidad se alcanza mediante la consideración de otros aspectos como el político, social, económico, cultural y humano, contexto en el cual la norma interpretada deberá ser aplicada. En definitiva, como señala LATORRE, la Ley no es un dogma que debe ser aceptada por el jurista como el dato último, sino que debe insertarse en una realidad total de la cual pueda desprenderse la necesidad de que sea corregida y mejorada. El jurista, así no puede limitarse a dar una respuesta meramente formal sobre la interpretación de la norma, sino que está obligado a revisar la justicia de su solución. (Cfr. LATORRE LATORRE, Virgilio. *Bases metodológicas de la investigación jurídica*. Valencia. Tirant Lo Blanch. 2012. pp. 99 y ss). LATORRE resalta especialmente la necesidad de la revisión axiológica de las normas, indicando que “*el contenido de la norma no escapa en ningún caso a su análisis axiológico pues la norma sin valor a proteger no es estrictamente una norma y el sentido de la norma se fija por el valor a proteger, y es a partir de su determinación como podemos asegurar que el primer abordaje –en la interpretación– culmine con éxito*”. (interpolado nuestro) (LATORRE LATORRE, Virgilio. Ob. cit. p. 107).

Finalmente, procuramos construir una propuesta que permita definir cuáles son los límites aplicables a la tributación en garantía al disfrute de los derechos humanos, permitiendo de esta forma tanto la protección de los particulares como de la propia función recaudatoria del Estado, a fin de obtener los fondos necesarios para la ejecución de sus competencias.

Queremos, entonces, con nuestra tesis crear las bases para permitir un análisis jurídico técnico de las normas tributarias, evitando que el Estado pueda obtener la recaudación de fondos excesivos justificándose en que éstos se destinarán al “cumplimiento de las necesidades del Estado” -concepto por demás de difícil delimitación en la práctica- y que resulten en una limitación al disfrute de los derechos del particular, en contradicción abierta con las razones de ser de la tributación. Pero igualmente buscamos mantener el equilibrio en el análisis de la situación, evitando crear fundamentos para sostener que cualquier tributo terminaría incidiendo negativamente en el ejercicio de algún derecho humano, más allá de la afectación tolerable sobre el mismo.

Por ello, resulta importante procurar tratar de definir métodos empíricos que permitan comprobar si efectivamente existen violaciones potenciales a los derechos humanos con la aprobación y puesta en vigencia de normas de contenido tributario. Se trata de obtener medios que permitan concretar en la práctica el control de las normas tributarias en atención al debido respeto de los derechos humanos.

En consecuencia, el presente trabajo tiene como propósito determinar la existencia de límites en el ejercicio del poder tributario cuando éste afecta los derechos humanos de los particulares y, asimismo, de posibles controles a ser ejercidos por los particulares para obtener la tutela de sus derechos frente a una tributación excesiva o injusta.

## CAPÍTULO II

### REGLAS DE INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS JURÍDICAS

El examen de las cuestiones planteadas en el presente trabajo requiere la revisión de las normas que integran nuestro ordenamiento jurídico tributario, incluyendo los principios rectores del área, como un sistema racional cuyas partes funcionan coherentemente, precisando la finalidad política, económica y moral de las obligaciones tributarias de los particulares. Asimismo, la determinación de los límites de la tributación frente al goce de los derechos humanos amerita el análisis *racional* del ordenamiento jurídico tributario, procurando precisar la razonabilidad de los fines perseguidos mediante la creación de tributos, más allá de la estricta satisfacción de las necesidades colectivas, así como de los medios empleados para la consecución de estos fines.

Se requiere igualmente del análisis valorativo de los medios empleados para la consecución de los fines perseguidos con el establecimiento de los tributos, así como de su efectividad y eficiencia<sup>15</sup> y las consecuencias derivadas de la creación de tales obligaciones patrimoniales, así como la posible afectación que dichas obligaciones puede derivar en el goce de los derechos de los propios particulares que deben ser, en definitiva, los sujetos beneficiados con la tributación, en tanto ésta debe retornar a aquéllos a través del cumplimiento de las funciones propias del Estado.

---

<sup>15</sup> Las normas contenidas en el ordenamiento jurídico deben ser válidas, esto es, formar parte del sistema general de normas, así como eficaces, es decir, obedecidas por sus destinatarios. Pero también es necesario que la norma sea adecuada para alcanzar el fin propuesto y, asimismo, que sea eficiente, lo cual implicará que este fin se consiga con el menor sacrificio y daño posible. Estos aspectos resultan fundamentales para la racionalización de nuestro ordenamiento jurídico y, en el caso concreto, para determinar la correcta interpretación de las normas tributarias en consideración a los fines perseguidos con su creación y a la no causación de daños con su implementación. En definitiva, si los tributos están orientados a la satisfacción de las necesidades colectivas, su implementación no puede conllevar a la causación de un daño a la colectividad que luego deba resolverse mediante la utilización de los fondos obtenidos por el cobro del tributo correspondiente. Si esto llegase a ocurrir, claramente la norma tributaria no sería eficiente. Acerca de la racionalidad de las normas puede revisarse la obra de Humberto ROMERO-MUCI. *La Racionalidad del Sistema de Corrección Monetaria Fiscal*. Caracas. Editorial Jurídica Venezolana. 2005. p.33 y ss.

La racionalidad de la tributación requiere determinar si este medio empleado por el Estado para obtener recursos para el cumplimiento de sus finalidades es exigido a los particulares con el menor daño a sus intereses y con la injerencia tolerable en su esfera jurídico-patrimonial. Por ello, la interpretación de las normas aplicables no puede reducirse a su análisis literal, debiendo desentrañarse la esencia misma de las obligaciones tributarias y los fines últimos perseguidos con ellas, más allá de la simple afirmación de que éstas se crean para la “satisfacción de las necesidades colectivas”, como propugna el principio de generalidad<sup>16</sup>.

De esta forma, el derecho tributario no responde a meras razones económicas, sino a la necesidad de protección del colectivo que es a su vez desde el punto de vista práctico –y no jurídico-, deudor y acreedor del producto de su implementación. Sobre esta base, la racionalidad de las obligaciones surgidas en su contexto requiere la generación de beneficios en el colectivo, en virtud de lo cual estas obligaciones deben funcionar en forma razonable, hasta la definitiva causación de su fin. Ello implica, entonces, que no basta con afirmar que el producto de lo recaudado se revertirá en la prestación de servicios públicos a favor de los administrados, sino que los medios empleados para lograr tal recaudación no terminen generando cargas excesivas que minimicen el beneficio obtenido por la actuación estatal. Estas afirmaciones delimitan las funciones estatales en el ejercicio de su potestad tributaria, no ya desde los planteamientos clásicos en la materia (no confiscatoriedad, generalidad, reserva legítima, etc.), sino desde un nuevo alcance, en el cual el particular resulta ser el centro a ser atendido y protegido por y de la actuación estatal interventiva.

De allí entonces que la interpretación de las disposiciones de nuestro ordenamiento tributario que nos proponemos, parte del *juicio de razonabilidad*, que implica la utilización de medios varios y heterogéneos para lograr la recta interpretación de una disposición y la subsunción de los hechos en aquélla. En

---

<sup>16</sup> Sobre el juicio de razonabilidad en el Derecho hacemos referencia en Venezuela a la Lección Inaugural del Dr. Humberto ROMERO-MUCI dictada en la Universidad Monteávila, para el período académico 2006-2007 “*La práctica del Derecho en Serio*”, de fecha 17 de noviembre de 2006.

este juicio se parte de una proposición plausible que puede servir de punto de partida a un argumento que sea formalmente deductivo, resolviéndose dialécticamente por la utilización de elementos del argumento<sup>17</sup>.

Una de las funciones centrales de todas las áreas del conocimiento es comprender la razón de los fenómenos en los que centra su objeto. Darle racionalidad a las actuaciones y hechos ocurridos en el mundo es parte de la misión fundamental del hombre en la búsqueda del conocimiento. A ello no escapa el análisis de las normas, en donde los juristas procuran efectuar el análisis de la racionalidad de las distintas disposiciones que integran nuestro ordenamiento jurídico. Así, la labor del intérprete del Derecho es perseguir la razón por la cual una determinada norma impone una acción en un determinado sentido, siendo éste el actuar querido por la sociedad. De esta manera, toda regla debe basar su existencia en una razón de ser, en una serie de principios y valores relevantes en la sociedad en la cual está siendo aplicada, permitiendo alcanzar el objetivo perseguido con su creación.

Bajo esta concepción, la racionalidad en el Derecho implica otorgarle a éste un enfoque práctico que permita la solución de problemas cuya solución compete a este campo de la ciencia. De esta manera, *“la justificación normativa, en cuanto explicación racional (justificación racional), persigue como propósito evaluar el status normativo o de las consecuencias jurídicas, la coherencia de dichas soluciones en el contexto del sistema de casos y soluciones a que pertenece, guiar acciones (soluciones) futuras o justificar acciones pasadas dentro de un sistema normativo. El objetivo de la justificación racional es lograr la coherencia y por medio de ella la aceptabilidad de la comunidad jurídica, como resultado final del procedimiento de justificación jurídica. Los medios son las reglas de la interpretación jurídica y del discurso racional”*<sup>18</sup>.

---

<sup>17</sup> Cfr. CARRASCO PERERA, Angel. *El “juicio de razonabilidad” en la justicia constitucional*. En: Revista Española de Derecho Constitucional. Año N° 4. N° 11. Madrid. Centro de Estudios Políticos y Constitucionales. 1984. p. 41 y ss.

<sup>18</sup> ROMERO-MUCI, Humberto. *La Racionalidad del Sistema de Corrección Fiscal*. Caracas. Editorial Jurídica Venezolana. 2005. p. 40.

Conforme a lo indicado, a los fines de efectuar la justa interpretación y alcance de las normas que integran el ordenamiento jurídico se hace necesario acudir a las reglas de interpretación jurídica, sin olvidar que en cualquier caso la aplicación de tales reglas debe conducir a un discurso racional, esto es, a una justificación de la existencia y contenido de la norma que permita darle verdadero sentido práctico, en atención a las necesidades de la sociedad en las cuales existen y respetando los principios y valores en los cuales se sustenta<sup>19</sup>. Por ello, la mera aplicación de las reglas de interpretación de las normas, sin atender al discurso racional, podrá conducir a soluciones eventualmente injustas, carentes de sentido, de razón y, en consecuencia, inadecuadas en el contexto histórico y social en el cual son aplicadas. De allí que rechazamos de plano la posibilidad de afirmar –como tristemente entendemos ha ocurrido en algunas ocasiones en el marco de nuestro Derecho-, que la respuesta acerca del sentido y alcance de una disposición puede derivarse simple y exclusivamente de su interpretación literal, sin necesidad de contextualizarla con las restantes disposiciones y con los valores, fines y principios de la sociedad en la cual está inserta dicha disposición<sup>20</sup>.

---

<sup>19</sup> Conforme a Robert ALEXY, la fundamentación de la interpretación de las normas se hará a través del discurso práctico, que pretende, o bien, convencer a otros a través de la demostración, justificación o armonización de la interpretación hecha o, al menos, lograr un acuerdo sobre el alcance de la norma. El discurso práctico *racional* es, ante todo, una teoría del discurso normativa –donde se establecen y fundamentan criterios para la racionalidad del discurso- y que está orientado por una serie de reglas precisadas por ALEXY. Dichas reglas pueden sintetizarse de la siguiente forma: (1) *Reglas fundamentales*: (a) El hablante no puede contradecirse a sí mismo, (b) El hablante sólo puede afirmar lo que él mismo cree, (c) Todo hablante que aplique un predicado a un objeto, debe estar dispuesto a aplicar el mismo predicado a todos los objetos similares, (d) Distintos hablantes no pueden usar la misma expresión con distinto significado. (2) *Reglas de razón*: determinadas por la fundamentación de las aserciones efectuadas, y que comprende una regla de oro: (a) Todo hablante debe, cuando se le pide, fundamentar lo que afirma, a menos que pueda dar razones que justifiquen rechazar dar una fundamentación esto es, la «regla general de la fundamentación», la cual es divisible en: (a.1) Quien puede hablar puede tomar parte en el discurso. (a.2) La discusión es libre, así que todos pueden tomar parte en ella, expresando sus posiciones, deseos e introduciendo aserciones a la discusión. (a.3) A ningún participante puede impedirle participar en la discusión. (3) *Reglas sobre la carga de la argumentación*: que pretenden poner límites a la discusión, permitiéndole alcanzar conclusiones, representadas en: (a) Quien pretende tratar a una persona de forma distinta a otra, debe fundamentarlo. (b) Quien ataca una proposición o una norma que no es objeto de discusión, debe dar una razón para ello. (c) Quien ha aducido un argumento, sólo está obligado a dar más argumentos en caso de contraargumentos. (d) Quien introduce en el discurso una afirmación o manifestación de sus opiniones que no había sido objeto de discusión, debe fundamentar las razones para introducir dicha afirmación. (4) *Reglas de fundamentación*: (a) Quien afirma una proposición normativa que presupone una regla, debe poder aceptar las consecuencias de dicha regla. (b) Las consecuencias de cada regla deben poder ser aceptadas por todos. (c) Toda regla debe poder enseñarse en forma abierta y general. (d) Las reglas morales que sirven de base para los argumentos del hablante, deben pasar la prueba de su génesis histórico-crítica, en virtud de lo cual, no podrán ser invocadas si no han tenido justificación o si la perdieron con el paso del tiempo, y de su formación histórica individual, debiendo surgir de condiciones de socialización justificables. (e) La discusión debe estar fundada en razones prácticas. (5) *Reglas de transición*: (a) Para cualquier hablante es posible pasar a un discurso teórico. (b) Para cualquier hablante es posible pasar a un análisis del lenguaje. (c) Para cualquier hablante es posible pasar a la teoría del discurso. (Cfr. ALEXY, Robert. *Teoría de la Argumentación Jurídica*. Madrid. Centro de Estudios Constitucionales. 1997. p. 175 y ss).

<sup>20</sup> No queremos implicar con ello que, entre los métodos de interpretación del Derecho, la interpretación literal no ocupe una posición esencial, sino que resultaría inválido pretender desentrañar, con la sola aplicación de este método, todo el propósito y alcance de la disposición cuyo contenido debe precisar el intérprete.

Así, la interpretación racional de un precepto jurídico requerirá, en primer término, el análisis de sus fines; el análisis del Derecho supone identificar los fines perseguidos con la norma y la adecuación de ésta para lograr la consecución de tales fines<sup>21</sup>. Igualmente, el análisis racional requerirá desentrañar los valores subyacentes en la disposición analizada, esto es, la justificación ética y política de su existencia<sup>22</sup>.

La comprensión del Derecho como sistema implicará reconocer tanto la necesidad de integrar las distintas disposiciones del ordenamiento jurídico, evitando la existencia de lagunas en la normativa; pero igualmente, el desentrañar de las distintas disposiciones los principios rectores subyacentes que informan el ordenamiento jurídico. Estos principios serán los que permitirán determinar si una norma y su interpretación son racionales, esto es, si responde a una razón de ser y si mediante ella se respetan los valores a los cuales atiende. Por ello, el análisis de normas dentro del ordenamiento jurídico requiere una visión integral del derecho escrito, de sus principios y valores, que permitan derivar consecuencias, conclusiones y postulados orientadores de la actividad del Estado y de sus distintos componentes.

## **II.1. TEORÍAS HERMENÉUTICAS DEL DERECHO: VISIÓN DE GIUSEPPE ZACCARÍA.**

Con base en todo lo antes señalado, para la interpretación de las normas que conforman nuestro ordenamiento jurídico y la detección de reglas que permiten proteger el mínimo vital y los derechos humanos, seguimos las teorías hermenéuticas del Derecho. Estas teorías parten del reconocimiento de los valores en el proceso de interpretación y concreción del Derecho. Tal y como lo

---

<sup>21</sup> La norma, de esta manera, debe imponer una obligación, prohibición o permiso que permita alcanzar un fin determinado. “La norma técnicamente describe el medio para el logro del fin que ésta se propone alcanzar en el contexto del sistema al que se integra. De frustrarse la conducencia del medio para el logro del fin, el resultado será irracional desde una perspectiva teleológica” (ROMERO-MUCI, Humberto. *La racionalidad...* op. cit. p. 42).

<sup>22</sup> En todo caso, es importante indicar que Humberto ROMERO-MUCI resalta el carácter contrapuesto de la racionalidad de los fines y la racionalidad de los valores. La racionalidad de los fines atiende a los medios utilizados y a la posibilidad de alcanzar el objetivo a través de ellos, mientras que la racionalidad de los valores pretenden orientar una acción no atendiendo a la idoneidad de los medios, sino a la justificación ética de la norma. La situación ideal en el discurso racional sería conciliar, en este caso, ambas ópticas, permitiendo obtener una solución adecuada, real, pero que respete los valores de la sociedad en la que se aplica la norma (Cfr. ROMERO-MUCI, Humberto. *La racionalidad...* op. cit. p. 43 y ss).

indica ZACCARIA “su punto fundamental consiste precisamente en reconstruir el procedimiento a través del cual el intérprete llega a la decisión considerada justa, para fundamentar de tal modo, racionalmente, el ámbito práctico de la decisión justa”<sup>23</sup>. La teoría hermenéutica parte de reconocer la relación que existe entre norma y la realidad en la cual está llamada a ser aplicada, negando la posibilidad de que el intérprete realice un mero análisis “aséptico” que no esté influenciado por el entorno temporal y geográfico en el cual la norma se inserta. De allí entonces que se reconoce que la interpretación y la aplicación del Derecho son dos eventos inseparables, debiendo entonces existir una relación entre los hechos naturales y los jurídicos.

Sobre esta base, se considera que una decisión es justa cuando satisface la justicia material y, asimismo, es perfectamente integrable en el ordenamiento jurídico<sup>24</sup>, logrando de esta forma una interrelación entre la mera teoría jurídica y su praxis. De esta manera, la concepción moderna de la interpretación del Derecho niega la posibilidad de llegar a una solución interpretativa basada en meros argumentos de autoridad o en razones meramente jurídicas o normativas.

De allí entonces que se vuelve indispensable la búsqueda de la racionalidad en el Derecho, como medio de concreción de los postulados anteriores. En tal sentido, uno de los aspectos fundamentales en el análisis del Derecho es que éste sea acorde con las soluciones racionales que serían dadas de acuerdo con una determinada cultura jurídica y en atención a una determinada experiencia social, cultural e histórica. Ello implica que la solución adoptada para darle sentido a la norma jurídica se considere sensata en atención al entorno en el cual ésta debe ser aplicada. A los fines del análisis del Derecho será necesario tomar en consideración, no obstante, factores que en principio no son totalmente racionales, pero que influyeron en la creación de la norma y su inserción en el ordenamiento jurídico. De esta forma, deberán considerarse los intereses, comportamientos y opiniones sociales existentes tanto en el proceso creativo de la norma como en el

---

<sup>23</sup> ZACCARIA, Giuseppe. *Razón Jurídica e Interpretación*. Cuadernos Civitas. Madrid. Civitas Ediciones S.L. 2004. p. 27.

<sup>24</sup> ZACCARIA, Giuseppe. *Razón Jurídica e...* op. cit. p. 31.

momento de su aplicación, atendiendo a conceptos que no son demostrables mediante el análisis lógico, como es el caso del bien, la moralidad, la decencia y la corrección, así como su aspecto negativo<sup>25</sup>. De allí que la interpretación de las normas no podrá estar conducida exclusivamente por elementos procedentes de la razón, sino que estará influenciada por otros valores que, algunas veces, podrán ser irracionales, pero no por ello desatendidos.

Así las cosas, el juicio de racionalidad requiere del análisis lógico y congruente de las normas contenidas en el ordenamiento jurídico, pero también de esos otros factores revestidos de cierta irracionalidad que, en su conjunto, determinan la cultura jurídica en un lugar y tiempo determinados. Sólo así podrá garantizarse que la norma sea eficaz, esto es, que pueda ser insertada y hecha valer en un entorno social concreto.

En tal sentido, la interpretación de las normas requerirá el reconocimiento de los valores humanos tomados en consideración al momento de ser creada, procurando su preservación, pero asimismo el jurista tendrá a su cargo el desarrollo de la norma, procurando que ésta se adapte a los cambios sociales, así como dando solución a situaciones no expresamente previstas por el legislador. Se trata entonces de un balance entre la preservación del sentido original del ordenamiento jurídico y su complementación y desarrollo. Por ello, ZACCARIA atribuye un rol esencial al jurista que debe preservar la “tradición” del Derecho, esto es, sus fundamentos (incluyendo el desarrollo de la doctrina) y procurar asimismo su desarrollo<sup>26</sup>.

De allí que la interpretación de las normas requerirá la comprensión de la totalidad de los principios que informan el ordenamiento jurídico, de la intención perseguida por el legislador al dictar la norma jurídica, de la razón de ser de la norma, así como de las consideraciones éticas, sociales e históricas y de los valores imperantes que orientan tanto a la ley como a la jurisprudencia. De esta forma, se

---

<sup>25</sup> Cfr. ZACCARIA, Giuseppe. *Razón Jurídica e...* op. cit. p. 44.

<sup>26</sup> Cfr. ZACCARIA, Giuseppe. *Razón Jurídica e...* op. cit. p. 76.

reconoce que el derecho no puede ser visto como un mero objeto externo, sino como disposición viva que se va perfeccionando en la medida de su aplicación<sup>27</sup>.

El análisis de la norma jurídica requiere la comprensión de la ley entendida, como indica ZACCARIA, como la posibilidad de penetrar en el pensamiento del legislador al momento de la creación de la norma y desentrañar la solución querida al problema concreto que pretende ser subsumido en la norma. De esta forma, se reconoce que el legislador no puede haber analizado todos los problemas posibles que pueden surgir luego de la creación de la norma, pero se pretende que la solución se adecue a lo que éste hubiese querido. ZACCARIA indica en este sentido que: *“Comprender la ley significa penetrar en el pensamiento de la controversia de la política legislativa y completar con el pensamiento la opinión que el legislador quería a partir de sus motivos, hacer vinculante. En efecto, por definición el texto no puede, de por sí, ofrecer una respuesta unívoca a las demandas objeto de controversia: éstas surgieron después del texto –la vida produce, en realidad, muchos más problemas jurídicos que los que el legislador ha podido prever- y por ello no se puede prescindir de su contextualización, es decir, no se puede separar de su momento de aplicación”*<sup>28</sup>.

Sin embargo, el proceso interpretativo no se agota aquí. Dentro de éste, el jurista deberá adoptar un razonamiento práctico, en donde deberá sopesar las consecuencias jurídicas de las posibles soluciones interpretativas. En tal sentido, podrán ser analizadas tanto las consecuencias en el mundo real, por ejemplo, su incidencia en el campo económico, como en el mundo jurídico, debiendo estudiarse las consecuencias lógicas de la decisión, así como su correlación con los valores extrajurídicos. El razonamiento práctico implicará en este sentido la

---

<sup>27</sup> Así lo apunta también Humberto ROMERO-MUCI quien indica: *“La naturaleza práctica del derecho significa también que éste, respetuoso de su función ordenadora, debe ser efectivo, esto es, corresponderse con los fines o valores normativos que rescata de la realidad. No se trata de asignar a lo fáctico una prioridad sobre lo normativo, sino de mantener una concepción del derecho que permita que estos dos momentos no sean irrelevantes el uno para el otro, de modo que el ‘derecho viviente’, el derecho que efectivamente rija, no es el que está escrito en los textos, sino el que resulta del impacto entre la norma en abstracto y sus condiciones reales de funcionamiento”* (Romero-Muci, Humberto. La práctica del derecho... op. cit. p. 16).

<sup>28</sup> ZACCARIA, Giuseppe. *Razón Jurídica e...* op. cit. p. 52.

ordenación de los medios disponibles en pro de un fin racional previamente definido<sup>29</sup>.

Asimismo, a los fines de asegurar que la interpretación asumida sea correcta es necesario que ésta sea coherente dentro del ordenamiento jurídico. Se refiere a una unidad de sentido de la norma dentro del ordenamiento, siendo analizada en forma coordinada y concatenada con las restantes disposiciones existentes.

Resulta obvio de lo señalado hasta aquí, pero no puede dejar de ser advertido, que el Derecho no constituye un conjunto de principios, reglas y valores previamente definidos, sino que su contenido debe ser precisado y actualizado mediante la labor interpretativa. De allí que resulte superada toda pretensión de dar solución a un determinado planteamiento mediante la mera afirmación de lo que establece literalmente el presupuesto normativo, requiriéndose siempre tanto del análisis global de la totalidad de las disposiciones del ordenamiento jurídico, su entorno histórico y social y la realidad del momento en que la norma está siendo aplicada. Por ello, el Derecho es esencialmente dinámico, adaptándose a las evoluciones derivadas tanto del cambio de su entorno social, como de la comprensión de su alcance.

De esta forma, si bien la interpretación de las leyes requerirá en primer término -tal y como lo señala nuestro artículo 4 del Código Civil-, de la determinación del sentido literal de las palabras, posteriormente es precisa su contextualización con las restantes normas que conforman el ordenamiento jurídico en un momento dado<sup>30</sup>. Así, el intérprete –apunta ZACCARÍA- deberá justificar racionalmente el porqué de la escogencia hecha entre la multiplicidad de interpretaciones posibles *“sin olvidar nunca que la norma jurídica constituye sólo uno de los argumentos que*

---

<sup>29</sup> Cfr. ZACCARIA, Giuseppe. *Razón Jurídica e...* op. cit. p. 60.

<sup>30</sup> En materia tributaria, asimismo, la interpretación de las normas se hará atendiendo a todos los métodos jurídicos existentes, atendiendo especialmente a su significación económica, tal como lo prevé el artículo 5 del Código Orgánico Tributario, que indica: *“Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a todos los métodos admitidos en derecho, atendiendo al fin de las mismas y a su significación económica, pudiéndose llegar a resultados restrictivos o extensivos de los términos contenidos en aquéllas”*. De esta forma, la propia redacción del artículo en comentarios prevé la necesidad de que se detecte alguna manifestación de riqueza sobre la cual pueda detraerse el tributo, para que se entienda perfeccionado el hecho imponible.

se pueden aducir en favor de una determinada decisión”<sup>31</sup>. Así las cosas, el análisis teleológico no puede limitarse simplemente a buscar la intención del legislador al momento en el cual éste dictó la norma, sino que será necesario mirar más allá de su texto y de su procedimiento creativo y revisar los principios y realidades presentes tanto al momento de su creación como en el tiempo en que es interpretada. De esta forma, el texto jurídico –resalta ZACCARÍA- no es solamente la norma concreta a ser interpretada, sino asimismo los principios, las instituciones sociales, las normas no escritas y la doctrina jurídica<sup>32</sup>.

De este proceso interpretativo resulta la superación de la concepción clásica *iuspositivista* del Derecho –excluyente-, por tratarse de una visión excesivamente unilateral y objetiva de la norma llamada a ser incorporada a los hechos sociales y económicos de una comunidad determinada<sup>33</sup>. Bajo la interpretación hermenéutica del Derecho, tal y como hemos indicado, será necesario reconocer el carácter vivo de las normas y la necesaria integración de éstas en el contexto normativo y social en el cual están llamadas a ser aplicadas. Ello, sin embargo, no implica que la interpretación no acepte límites. Por el contrario, a los fines de evitar anarquías en los procedimientos interpretativos que, en definitiva, conlleven a la adopción de soluciones injustas –apartándose de esta forma del objetivo central de todo proceso interpretativo y de la tesis que analizamos- es necesario que se

---

<sup>31</sup> ZACCARIA, Giuseppe. *Razón Jurídica e...* op. cit. p. 116.

<sup>32</sup> ZACCARIA, Giuseppe. *Razón Jurídica e...* op. cit. p. 117.

<sup>33</sup> Sobre este particular, ALEXY indica que en la práctica del Estado Constitucional del Derecho se justifica hablar de un *no positivismo*, que permita determinar la existencia de valores esenciales universales y que deben ser respetados en todo ordenamiento jurídico. Así, señala Robert ALEXY que: “*El positivismo jurídico es una posición filosófica que seguirá estando en la discusión mientras siga habiendo debate sobre el concepto y la naturaleza del Derecho. El positivismo jurídico cae dentro del campo lógico de las posibles respuestas a la pregunta «qué es el Derecho», y nunca nadie podrá dar una respuesta bien fundada a esta pregunta sin refutar esa posición o su contraria. Por eso, cabe hablar de un significado eterno del positivismo jurídico para la filosofía del Derecho. Hay que distinguir este significado teórico para la filosofía del Derecho, al que cabe llamar significado «interno» de un significado práctico o externo del positivismo jurídico. Este último depende esencialmente de la correspondiente situación política y jurídica. Si lo que importa es luchar por un sistema que trata de imponer una norma que no puede justificarse de manera universal ni tampoco frente a todos los sometidos al sistema jurídico para impregnar con ella al Derecho, entonces el positivismo jurídico puede ser un instrumento de la lucha política a favor de la democracia y de la neutralidad del Derecho. En el Estado constitucional, el positivismo jurídico pierde esa función. Por un lado, en el sistema jurídico se contienen postulados morales fundamentales que adoptan la forma de derechos fundamentales. Por otro lado, las libertades garantizadas mediante derechos fundamentales impiden que se pueda ir muy lejos en la identificación del Derecho con convicciones morales no compartidas por todos y cuya aceptación no pueda ser pretendida por todos. De esta manera, el Estado constitucional democrático trata de resolver la vieja relación de tensión entre el Derecho y la moral. En esta situación, el positivismo jurídico permanece ciertamente abierto a construcciones como la del «positivismo inclusivo» de Coleman. Con ella, uno puede dar cuenta de la realidad del Estado constitucional democrático. Sin embargo, el no positivismo resulta más adecuado. No sólo es una adaptación a la realidad del Estado constitucional democrático, sino que permite darle un verdadero fundamento.*” (ATIENZA, Manuel. *Entrevista a Robert Alexy*. En: *Doxa. Cuadernos de Filosofía del Derecho*. N° 24. Universidad de Alicante. Ingra Impresores. 2001. p. 10).

establezcan ciertos límites a dicha actividad, que permita –en la medida de lo posible- lograr una interpretación correcta de la norma.

El propio texto de la norma a ser interpretada constituye en sí mismo un límite a la actividad interpretativa, delimitando los supuestos dentro de los cuales ésta puede ejecutarse. Sin embargo, la literalidad del texto no constituye solamente un límite a su interpretación, sino la apertura a un gran número de posibles resultados, derivados de los distintos significados que pueden darse a cada uno de los conceptos utilizados en la norma a ser interpretada.

En cualquier caso, cabe destacar –lo que nos resulta esencial al tema tratado en el presente trabajo- que la interpretación de toda norma debe hacerse atendiendo entre otros aspectos, al núcleo contenido en el texto constitucional vigente en el ámbito espacial y temporal en el cual la norma debe ser aplicada. De esta manera, ZACCARÍA nos recuerda la necesidad de desentrañar el núcleo ético-político de las constituciones “*representado por los derechos fundamentales del ciudadano y por una trama de valores y proyectos institucionales que individualizan no sólo una parte integrante de las normas, sino también vínculos de contenido respecto del Estado y el poder político, configurando objetivos primarios que la autoridad política debe seguir y que las reglas internas del sistema tienen que respetar*”<sup>34</sup>.

Conforme a lo anterior, es claro que cualquier interpretación de normas jurídicas debe atender a la esencia de los derechos y valores propios de nuestro ordenamiento jurídico, sin que éstos puedan dejarse de lado en aras de una supuesta interpretación literal y teleológica del precepto jurídico, en atención a lo que directamente se desprende de éste. Se trata, entonces, de apartar cualquier pretensión de entender el alcance de la norma como si ésta fuese un evento aislado en el mundo jurídico y social en el cual debe ser aplicada. Por ello, las soluciones simplistas que pretenden negar una determinada interpretación jurídica sobre la base de que ello no se desprende directamente del texto normativo, se

---

<sup>34</sup> ZACCARÍA, Giuseppe. *Razón Jurídica e...* op. cit. p. 251.

encuentran superadas por las nuevas teorías hermenéuticas de interpretación del Derecho.

## II.2. LOS FUNDAMENTOS HERMENÉUTICOS EN LA TESIS DE RONALD DWORKIN

DWORKIN desarrolla la tesis de la actitud interpretativa del Derecho indicando que los receptores de la norma, amén de aplicar la disposición legal ciegamente, esto es, simplemente porque forman parte del ordenamiento, pueden posteriormente asumir una actitud crítica expresada en dos vertientes: por una parte, se acepta la existencia de la norma por aceptación del valor que ella expresa y, adicionalmente, se analiza si la concepción del valor existente hasta un momento determinado es correcta, es decir, se admite la posibilidad de análisis y modificación de la regla existente. Bajo esta concepción, en determinado momento la norma deja de ser estrictamente mecánica –aplicada sin análisis alguno– procurando obtener el significado de la institución contenida en ella y reestructurarla a la luz de dicho significado<sup>35</sup>.

Esta actitud interpretativa es lo que justifica la evolución práctica de la norma, esto es, la definición de su sentido y alcance. La interpretación cede paso a la práctica y altera la forma de la norma, lo cual conlleva a una nueva reinterpretación de la disposición, haciendo posible que el resultado del sentido de la norma en el tiempo difiera del que le correspondió originalmente, tras haber pasado por un cierto número de redimensionamientos y reinterpretaciones<sup>36</sup>.

---

<sup>35</sup> DWORKIN, Ronald. *El Imperio de la Ley*. Barcelona, España. Editorial Gedisa. 1997. pp. 45 y ss.

<sup>36</sup> Dworkin expone esta tesis bajo el denominado ejemplo de las reglas de cortesía. De existir una regla que determine que es una regla de cortesía quitarse el sombrero ante la nobleza, inicialmente esta regla puede ser aceptada en forma mecánica sin que se cuestione su razón de ser. No obstante, posteriormente los ciudadanos pueden aceptar la regla por reconocer en la cortesía un valor, lo cual puede llevar también a que cuestionen si la concepción del valor cortesía es apropiado. Este cuestionamiento puede llevar a modificaciones en la interpretación del alcance de la norma e inclusive conllevar su reforma posterior. Igualmente, la interpretación progresiva de esta regla puede implicar que se redefina qué debe entenderse por nobleza (mujeres, personas mayores) e inclusive que se cuestione la exteriorización del signo de respeto. Cada uno de estos elementos implicará la exteriorización de la actitud interpretativa de la norma hasta que ésta sea corregida conforme a los lineamientos existentes en la sociedad en un momento determinado, volviendo así al estado mecánico hacia la norma del comienzo.

De esta forma, la interpretación requiere de tres etapas: una primera denominada preinterpretativa, en la que se identifican las reglas y normas existentes en un momento determinado; una segunda, en la cual se busca la justificación racional a la existencia de la norma y una tercera en la cual se identifica cómo debe modificarse la práctica para adaptarse mejor a esta justificación.

La tesis interpretativa de DWORKIN reconoce que el Derecho se constituye en ciencia viva para su aplicación en un contexto social determinado. La sociedad evoluciona con y por el Derecho, como consecuencia del análisis y redefinición de los principios y valores reconocidos muchas veces en el texto constitucional. Ello implica, como hemos indicado, la aplicación continua de las etapas de interpretación antes señaladas, permitiendo así la constante reinterpretación del Derecho. De la tesis de DWORKIN también se desprende claramente que no es posible separar a la sociedad y sus valores del Derecho, no siendo válido efectuar un análisis neutro, “aséptico” de las normas jurídicas al margen de su práctica.

La correcta interpretación del Derecho implicará entonces que el intérprete en un momento determinado deberá tomar la norma en el estado que se encuentre para el momento en que realiza su interpretación y con su análisis de la disposición correspondiente, llevarla a un estadio superior. Ello implica que cada uno de los intérpretes de las disposiciones jurídicas contribuye a su evolución y adaptación para generaciones posteriores.

De esta manera, DWORKIN niega la posibilidad de que el análisis y la definición del Derecho se realice desde una perspectiva meramente abstracta, asumiendo la factibilidad de que la interpretación del Derecho se haga de acuerdo con el contexto político. Así, la creación de una teoría del Derecho debe implicar la afirmación acerca de cómo deben, en la teoría, decidir los jueces –esto es, sin dar respuesta a un caso concreto, por tratarse de una teoría general-. Critica entonces DWORKIN la posición de los positivistas al considerar que la teoría del Derecho no debe dar guía alguna acerca de cómo deben decidir los jueces, por cuanto ello

implicaría dar fundamentos políticos al Derecho. DWORKIN considera que una teoría formulada en tal sentido carecería de sentido alguno, que no saldría de las aulas de Derecho y de los filósofos y que no tendría sentido práctico<sup>37</sup>.

Como puede apreciarse, la tesis de DWORKIN es cónsona con la de ZACCARÍA, al reconocer sentido práctico al Derecho, impidiendo que éste se interprete sólo desde un aspecto meramente abstracto y deslastrándolo de los principios y valores de los sujetos a los cuales debe ser aplicada.

DWORKIN también destaca la imposibilidad de que el Derecho sea separado en su análisis de la moral<sup>38</sup>, debiendo ser completado con el análisis de los principios y valores esenciales de la sociedad. Afirma que el hombre, por el sólo hecho de serlo, es titular de unos derechos inalienables y que la legitimidad del ente gubernamental se fundamenta en el respeto de estos derechos. De allí que tomarse los “derechos en serio” –parte esencial de la obra de este autor- implica que éstos no puedan ser soslayados so pretexto de un supuesto interés colectivo o general.

Reconoce DWORKIN, entonces, la importancia de los principios, entendiendo como principio *“un estándar que ha de ser observado, no porque favorezca o asegure una situación económica, política o social que se considere deseable, sino porque es una exigencia de la justicia, la equidad o alguna otra dimensión de la moralidad”*<sup>39</sup>. Tales principios pueden o no haber sido acogidos expresamente dentro del ordenamiento jurídico, pero en definitiva deberán ser apreciados al momento de tomar una decisión basada en las normas jurídicas que resuelven un

---

<sup>37</sup> DWORKIN, Ronald. *El Imperio de...* Op. cit. pp. 88 y ss.

<sup>38</sup> A Ronald DWORKIN se le atribuye haber dado base a algunos fundamentos del denominado constructivismo ético. El constructivismo ético surgiría como un intermedio entre las visiones iusnaturalistas y iuspositivistas, conforme al cual los principios ético-jurídicos son de elaborados por el hombre y soportados por la racionalidad práctica. Conforme a MASSINI CORREAS actualmente sería posible anotar la existencia de, al menos, dos corrientes dentro del iusnaturalismo: la formalmente iusnaturalista, que remite al conocimiento de la naturaleza de las cosas humanas como fuente de objetividad ética y la que acepta la existencia de principios ético-jurídicos objetivos y suprapositivos, cuya fuente no se da en el conocimiento, sino en la razón práctica. No obstante, no existe acuerdo en la doctrina de que el constructivismo ético forme parte del iusnaturalismo, al no aceptar la existencia de conceptos que preexisten al hombre, razón por la cual es criticado por reconocidos pensadores, como es el caso de José Luis PÉREZ DE AYALA, según referiremos más adelante en el presente trabajo. (Cfr. MASSINI CORREAS, Carlos I. *Constructivismo ético y justicia procedimental en John Rawls*. México. Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Autónoma Nacional de México. 2004. p. 9).

<sup>39</sup> DWORKIN, Ronald. *Los Derechos En Serio*. Barcelona. Editorial Ariel. 2002. p. 72.

caso concreto. Cada principio, si bien debe ser ponderado con otros principios y valores a los efectos de determinar su incidencia en una situación práctica<sup>40</sup>, no puede ser dejado de lado para la solución de un caso, so pretexto de conseguir la solución en la literalidad de una norma.

Igualmente, el principio justifica que el juez en un caso concreto pueda apartarse de lo previsto en la norma jurídica a fin de dar paso a una norma más evolucionada y garantizar la justicia en su solución. Lo que advierte DWORKIN es que si bien la afirmación anterior es cierta, no todos los principios pueden ser utilizados para justificar la corrección de una norma jurídica, por cuanto ello conduciría a una gran inestabilidad dentro del Derecho<sup>41</sup>. Por ello, deben establecerse categorías de principios y lineamientos que permitan fijar un norte al juez en su decisión. Entre tales lineamientos está el respeto debido a la actividad legislativa –que impone restricciones al juez en el ejercicio de esta potestad- y el respeto al precedente judicial –el cual obliga a procurar el mantenimiento de las decisiones en el tiempo en aras de la seguridad jurídica-.

La tesis de DWORKIN resulta en alguna forma confusa. Por un lado reconoce el valor de los principios y su necesaria aplicación dentro del ordenamiento jurídico y por otro, limita su aplicación severamente en atención a una jerarquía entre ellos que no es aclarada en su obra. Sin embargo, de su tesis debe rescatarse particularmente el hecho de reconocer que la aplicación de toda norma jurídica debe tener como norte el respeto de los principios establecidos en el ordenamiento jurídico.

El propio artículo 4 del Código Civil reconoce el valor de los principios generales del Derecho y el Texto Constitucional consagra expresamente muchos de ellos. Los principios que recogen expresiones de los derechos humanos también son de

---

<sup>40</sup> Una de las diferencias entre normas y principios es que en las primeras sólo pueden ser aplicadas o inaplicadas. En caso de conflicto entre dos o más normas, una de ellas debe desplazar a las restantes. En el caso de los principios, éstos son aplicados en atención a la ponderación, esto es, en caso de contraposición entre dos o más de ellos, cada uno es aplicado en distinto grado, sin que uno excluya al otro.

<sup>41</sup> DWORKIN, Ronald. *Los derechos en...* pb. cit. p. 91.

aplicación obligatoria de conformidad con lo dispuesto en el Texto Fundamental, aun cuando no se hayan incluido expresamente en él. Estos son elementos que reafirman la necesaria interpretación y comprensión de las normas en el contexto del ordenamiento jurídico y de los principios que lo informan. Se descarta entonces una visión mecánica de la norma jurídica. En el caso tributario, la interpretación de las normas en la materia se ve complementado por lo señalado en el artículo 5 del Código Orgánico Tributario, que obliga a darles el alcance que le corresponda según *su significación económica*, lo cual implica la búsqueda de la *racionalidad*, de la justificación, de la disposición analizada. Así, se reconoce a la norma tributaria su participación directa en el fenómeno económico y se obliga a la lectura de la disposición en atención a dicho fenómeno<sup>42</sup>.

Por ello, a los efectos de la interpretación de cualquier norma se requiere desentrañar los principios y valores contenidos en la Constitución. De allí que surja la consideración de las distintas tesis sobre interpretación constitucional, partiendo de la tesis de los originalistas, sostenida por John Hart ELY<sup>43</sup> y SCALIA, hasta la tesis de la lectura moral de la Constitución propugnada por Ronald DWORKIN. La primera de ella implicaría que la interpretación del texto constitucional debe hacerse atendiendo a la intención de los creadores de la norma en el momento en el cual ésta fue dictada, mientras que la segunda admite una interpretación viva del texto constitucional, en atención a los valores y principios de la comunidad en la cual ésta sea aplicada en un tiempo determinado. Sin embargo, existen tesis intermedias que admiten la aplicación integral de todos los medios de interpretación jurídica, a los fines de desentrañar la solución más correcta posible acerca del sentido y alcance de una disposición constitucional. Tal es el caso del trabajo de Richard FALLON<sup>44</sup>, al señalar que, en todo proceso interpretativo

---

<sup>42</sup> Sobre el punto, se ha indicado que: “la ‘significación económica’ no implica un particularismo metodológico específico para la interpretación de la materia tributaria. Tampoco la licencia 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 impositivos 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” (ROMERO-MUCI, Humberto. *Razón práctica...* Ob. cit. p. 42).

<sup>43</sup> ELY, John Hart: *Democracia y Desconfianza*. Santafe de Bogotá, Siglo del Hombre Editores, 1997.

<sup>44</sup> FALLON, Richard. *A Constructivist Coherent Theory of Constitutional Interpretation*. En: Harvard Law Review. Abril 1987. Volumen 100. Número 6. pp. 1180 y ss.

constitucional, será necesario aplicar en forma coherente, contextual y coordinada, todos los métodos de interpretación aceptables, que serían cinco, en entender de FALLON: la interpretación literal, la interpretación teleológica, la interpretación basada en argumentos de teoría constitucional que permitirían crear una hipótesis acerca de los propósitos hipotéticos que explican mejor las disposiciones constitucionales o la Constitución concebida como un todo, la interpretación basada en el precedente judicial y la interpretación basada en argumentos de valor como la justicia o la política social. De acuerdo con la posición de este autor, será necesario que cada uno de estos métodos sea aplicado en forma coherente, logrando así que la solución final sea lo más justa posible.

Como puede observarse, las tesis de FALLON y ZACCARÍA revisten elementos comunes en el reconocimiento del valor de todos los métodos de interpretación en búsqueda de la solución más apropiada. Se apartan de esta forma de las tesis extremas que negarían valor a alguno de los métodos, procurando de esta forma la correcta inserción de la disposición interpretada en el contexto social, económico, político y jurídico de un lugar y tiempo determinado.

El proceso interpretativo de las normas deberá efectuarse, entonces, siguiendo un discurso racional, tomando en consideración los postulados establecidos en el texto constitucional. La racionalidad implica la conciliación de la razón práctica con los valores y principios abstractos, permitiendo, a través de la argumentación, fijar postura sobre el correcto contenido y alcance de la norma interpretada.

### **II.3. NIVELES DE RACIONALIDAD: TESIS DE MANUEL ATIENZA**

Manuel ATIENZA<sup>45</sup> propone cinco niveles de racionalidad desde los que puede efectuarse el examen de la legislación: una racionalidad lingüística, en el sentido de que el emisor debe ser capaz de transmitir con fluidez y mensaje a su receptor,

---

<sup>45</sup> ATIENZA, Manuel. *Contribución para una teoría de la legislación*. En: Doxa. Publicaciones Periódicas. N° 6. Biblioteca Virtual de Miguel de Cervantes. 1989. p. 385, consultado en: <http://www.luisvives.com> el 20 de noviembre de 2012.

una racionalidad jurídico-formal, en el entendido de que la ley debe ser capaz de insertarse armónicamente en el ordenamiento jurídico; una racionalidad pragmática, dado que la conducta de los destinatarios debe adaptarse a lo prescrito en la ley; una racionalidad teleológica, en tanto la ley debe alcanzar los fines perseguidos y una racionalidad ética, dado que las conductas prescritas y los fines de las normas presuponen valores que deben ser susceptibles de justificación ética. El análisis del Derecho presupone tanto la revisión a lo interno de cada uno de los niveles de racionalidad señalados, así como la revisión a lo externo, que tome en consideración tanto al Derecho estatal –legislado- como el no legislado. Ese análisis externo requeriría dos fases: una primera *estática*, en que se haría la revisión abstracta de los cinco niveles de racionalidad señalados y una segunda *dinámica*, donde se evidenciaría cómo se combinan estos procesos de racionalidad en el proceso real de la legislación.

Bajo este alcance, la racionalidad lingüística debería ser la que presente menos conflictos con los otros niveles, en la medida en que, por una parte, lo más elemental que puede pedirse a una norma es que sea lingüísticamente clara y, de no serlo, cualquier conflicto deberá decidirse acudiendo a las otras nociones de racionalidad. La racionalidad jurídico-formal no puede entrar en conflicto con la racionalidad lingüística, dado que toda ley que es sistemática, debe ser clara lingüísticamente. Sin embargo, si sería posible que una ley fuese racional desde su óptica lingüística, pero no desde el punto de vista jurídico-formal.

Por su parte, una norma puede ser oscura lingüísticamente –aun de forma intencionada, evitando su aplicación, esto es, irracional lingüísticamente, en cuyo caso esta racionalidad quedará subordinada a la racionalidad pragmática y a la teleológica, para procurar la adecuada interpretación de la norma. Asimismo, la racionalidad axiológica puede entrar en contradicción con la racionalidad lingüística, al existir una norma clara, pero que no responda a determinados valores, siendo también posible que los valores entren en pugna con la claridad y

precisión, cuando se pretenda otorgar competencias discrecionales al aplicador de la norma, en cuyo caso sería esperable que la norma fuese ambigua.

La racionalidad jurídico-formal puede producir mayores niveles de conflictos que los antes señalados. Es posible que una norma que no responda a niveles de sistematicidad sea altamente cumplida, en cuyo caso será irracional desde la perspectiva jurídico-formal, pero racional pragmáticamente. En todo caso, la sistematicidad de la norma debería colaborar a su eficacia, aun cuando no sea indispensable. Asimismo, la racionalidad jurídico-formal puede entrar en conflicto con la teleológica, en la medida en que se incorporen nuevas normas al ordenamiento jurídico, en previsión de sus efectos futuros, pero sin contextualizarlas con las vigentes. Por último, la contraposición entre seguridad jurídica y justicia determina la materialización en la contradicción entre la sistematicidad y la ética. Como indica Manuel ATIENZA: *“la sistematicidad de una ley hace que ésta sea un mecanismo de previsibilidad, de seguridad, pero no hace que lo que se asegure sea la libertad, la igualdad y la justicia (como quiera que éstas se entiendan). Algo bastante trivial, pero que el jurista tradicional tiende a olvidar”*<sup>46</sup>.

La racionalidad pragmática y la teleológica se encuentran relacionadas, de forma tal que una norma cumplida normalmente debería alcanzar sus fines. Excepcionalmente sería posible, aun, que una ley racional pragmáticamente no lo sea teleológicamente, si se cumple, pero no se alcanzan sus fines. Igualmente, una ley no cumplida –irracional desde la óptica pragmática- podría terminar por producir sus efectos previstos, en cuyo caso sería racional teleológicamente.

Por último, parece claro que el hecho de que una norma sea cumplida y que alcance sus fines, no necesariamente implica que se alcancen los valores protegidos por ella, en cuyo caso sería irracional axiológicamente. Al decir de

---

<sup>46</sup> ATIENZA, Manuel. *Contribución...* ob. cit. p. 391.

ATIENZA, esta es la distinción que iría entre la técnica y la ética, entre la racionalidad instrumental y la racionalidad de los fines<sup>47</sup>.

El análisis de la racionalidad de las normas en sus diferentes niveles forma parte de la argumentación jurídica, que debe producirse esencialmente en tres oportunidades: al momento de la creación de la norma, en su aplicación a situaciones concretas –como la función que ejerce la judicatura- y la dogmática jurídica –esta última, orientada al examen de elementos abstractos, para analizar, entre otros supuestos, la ponderación de los principios-<sup>48</sup>.

#### **II.4. PRINCIPIOS, REGLAS Y VALORES**

Usualmente al tratar la materia de los derechos humanos la doctrina se refiere a ellos como principios, pero se usa el término *regla* para indicar que la disposición normativa debe ser tomada en serio y aplicada con rigurosidad. Por su parte, los valores constituirían guías para la interpretación de las normas jurídicas. Dada la imprecisión de estos términos y la necesidad de su concreción para la recta lectura de las disposiciones que consagran los derechos fundamentales, es necesario efectuar una distinción entre estos tres conceptos. Para ello, tomaremos en consideración la clasificación efectuada por Robert ALEXY en su obra *Teoría de los Derechos Fundamentales*<sup>49</sup>.

Por una parte, las reglas y los principios constituyen normas porque ambos indican lo que *debe ser*. En ambos casos contienen mandatos, permisos o prohibiciones

---

<sup>47</sup> Cfr. ATIENZA, Manuel. *Contribución...* ob. cit. p. 392.

<sup>48</sup> ATIENZA, Manuel. *Las razones del derecho. Sobre la justificación de las decisiones judiciales*. En: Isonomía. Publicaciones periódicas. Revista de Teoría y Filosofía del Derecho. Nº 1.. Biblioteca Virtual Miguel de Cervantes. 1994. p. 54. consultado en: <http://www.luisvives.com> el 20 de noviembre de 2012. ATIENZA define a la argumentación de la siguiente forma: “Desde el punto de vista de la lógica, un argumento es un encadenamiento de proposiciones, puestas de tal manera que de unas de ellas (las premisas) se sigue(n) otra(s) (la conclusión). El ejemplo tradicional y bien conocido es el silogismo que tiene a Sócrates como protagonista: Todos los hombres son mortales; Sócrates es un hombre; luego, Sócrates es mortal. Quien acepta la verdad de las primeras proposiciones (la mortalidad de los hombres y la humanidad de Sócrates) viene obligado a aceptar también la última, la conclusión de que Sócrates es mortal”. Igualmente, señala el autor que la argumentación puede ser vista como el conjunto de razones que llevan a una conclusión, de forma tal que las premisas están integradas por tales razones. Destaca ATIENZA que la lógica se constituye en elemento importante para el establecimiento del silogismo jurídico, pero que no es el único medio utilizado para ello, en la medida en que en la decisión adoptada, las premisas construidas deberán estar alimentadas de factores políticos, sociales e ideológicos que deberán ser analizados para la construcción del silogismo.

<sup>49</sup> ALEXY, Robert. *Teoría de los Derechos Fundamentales*. Madrid. Centro de Estudios Políticos y Constitucionales. 2001.

para los sujetos a los cuales están dirigidas. En consecuencia, la distinción entre unas y otros es la diferencia entre grupos de normas.

Para la distinción entre ambos conceptos se han utilizado distintos criterios, tales como (i) la generalidad (los principios están revestidos de una alta generalidad, mientras las reglas no<sup>50</sup>), (ii) la determinabilidad de los casos de aplicación, (iii) la forma de su creación, (iv) el carácter explícito del contenido valorativo, (v) la referencia a la idea de derecho y (vi) la importancia para el ordenamiento jurídico. Tales elementos podrían ser combinables entre sí ante una norma determinada, con lo cual, no parecieran suficientemente claras para distinguir entre uno y otro concepto.

En solución al conflicto anterior, ALEXY presenta una solución que combina los elementos presentados. Para el autor, los principios son aquellos que ordenan que algo “*sea realizado en la mayor medida posible, dentro de las posibilidades jurídicas y reales existentes*”<sup>51</sup>. De esta forma, los principios son *mandatos de optimización* que pueden ser cumplidos en distinto grado, determinando el ámbito de las posibilidades de su cumplimiento por los principios y reglas opuestos. Las reglas, por su parte, son normas que pueden ser cumplidas o no. Las reglas contienen *determinaciones*, en la medida en que debe hacerse exactamente lo previsto en ellas, sin que permitan matizaciones<sup>52</sup>.

Dada la distinción anterior, en el caso de conflicto o colisión entre principios, es necesario aplicar la *ponderación*, en el entendido de que es posible atenuar la aplicación de un principio para permitir la vigencia del otro, determinado cuál de los principios, abstractamente del mismo rango, tiene mayor peso en el caso concreto. Por el contrario, en el caso del conflicto de reglas, una de ellas quedará

---

<sup>50</sup> El ejemplo sentado por Alexy sería el principio de libertad religiosa versus la regla que sustenta el derecho de los presos de tratar de formar religiosamente a otros presos (ALEXY, Robert. *Teoría de los Derechos...* ob. cit. p. 83)

<sup>51</sup> ALEXY, Robert. *Teoría de los Derechos...* ob. cit. p. 86).

<sup>52</sup> Cabe señalar que parte de la doctrina ha criticado estas nociones. Así, HABERMAS considera que los principios jurídicos constituyen normas que vinculan siempre sin excepción a sus destinatarios, sin que sea posible equiparar los principios a los valores. Por su parte, BÖCKENFÖRDE estaría en desacuerdo de que los principios sean considerados mandatos de optimización, dado que ello debilitaría el poder del legislador y aumentaría el del juez, hasta el punto de llevarlo a realizar una labor creativa más que interpretativa. (Cfr. CASAL H., Jesús María. *Los derechos...* ob. cit. p. 48 y ss.)

excluida de plano por la otra, no habría cabida para ambas. Los principios, en consecuencia, constituyen una guía del deber ser, mientras que las reglas no admiten su aplicación atenuada<sup>53</sup>.

En todo caso, al tratar los principios debemos recordar que la aplicación atenuada o el desplazamiento de uno frente al otro, dependiendo del caso analizado, depende de la validez del principio, esto es, que éste esté sustentado en una razón válida en el ordenamiento en el cual se inserta. De lo contrario, si el principio no es válido, quedará definitivamente desplazado y no podría producirse conflicto alguno. Por su parte, en la teoría podrían existir algunos principios absolutos que no aceptarían desplazamiento, como es el caso de la dignidad humana. En este caso, realmente estaríamos en presencia de una norma que es en parte principio y en parte regla y que se sustenta en el aspecto esencial absolutamente protegido de la acción estatal e individual que, por tal razón, no aceptaría matizaciones.

Las normas que consagran derechos fundamentales pueden revestir la naturaleza de reglas o principios<sup>54</sup>, dependiendo de la forma en que son concebidos, como

---

<sup>53</sup> En todo caso, es preciso señalar, como lo expresa el propio ALEXY, que su tesis de la *ponderación* es adversada por HABERMAS, quien considera que la solución de las controversias entre los principios debe hacerse sobre la tesis de la coherencia. Así, señala Alexy que: “En «Facticidad y validez» -Habermas- ha contrapuesto al modelo de la ponderación, el modelo del discurso de aplicación, ideado por Klaus Günther, en el que el papel central lo juega la idea de coherencia. Yo soy, como Habermas, de la opinión de que en la interpretación del Derecho la coherencia tiene una gran importancia. Pero creo que no puede haber coherencia sin ponderación. Aquí es donde hasta ahora discrepamos intelectualmente. Habermas cree que la idea de optimización destruye la estructura deontológica de los derechos fundamentales. La ponderación supone un más o un menos. Falta por ello la estructura binaria que es constitutiva para la validez de las normas. La teoría de los principios despoja a los derechos fundamentales de su estructura deontológica y les da un sentido teleológico. Con ello pierden su carácter de «triumfos» en el sentido de Dworkin. Yo considero, por el contrario, que el simple hecho de la gradualidad no supone sin más una estructura teleológica.” (Interpolado nuestro) (ATIENZA, Manuel. *Entrevista...* p. 16). Sobre la ponderación, Manuel ATIENZA expresamente ha señalada estar fundamentalmente conforme con la aproximación dada por ALEXY, pero con algunas precisiones prácticas. Así, indica que la “clave para entender esta técnica argumentativa es verla como un procedimiento con dos pasos: en el primer –la ponderación en sentido estricto- se pasa del nivel de los principios al de las reglas, esto es, se crea una nueva regla. Luego, en el segundo paso, se parte de la regla y se subsume en la misma el caso a resolver.” (ATIENZA, Manuel. *Un debate sobre la ponderación*. Temis. Bogotá. 2012. p. 26)

<sup>54</sup> La Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia en la decisión N° 1.049 del 23 de julio de 2009, caso Rafael Badell Madrid y otros, indicó: “Respecto a las normas de derecho fundamental se ha elaborado una doctrina según la cual los mismos tendrían una condición dual. Conforme a esta doctrina, los derechos fundamentales podrían interpretarse o bien como reglas o bien como principios. Serían reglas cuando su cumplimiento no admite grados. Serían principios cuando su cumplimiento admite algún tipo aplicación progresiva, que en todo caso está condicionada a que se den ciertas circunstancias. En el caso de los derechos fundamentales interpretables como principios, serían de aplicación en la medida en que las posibilidades fácticas o jurídicas así lo permitan. Son muy pocos los derechos que se interpretan estrictamente como reglas; la mayoría de ellos admiten ser interpretados bien como reglas, para ciertos casos, o bien como principios, para la mayor parte de los casos. La prohibición de torturar del artículo 46.1 de la Constitución debe ser considerada una regla. En cambio, el derecho al trabajo previsto en el artículo 87 constitucional, en cuanto impone la obligación al Estado de garantizar que toda persona tenga una ocupación productiva, puede interpretarse como un principio, pues el contenido de la conducta que se exige al Estado puede ser objeto de ponderación, es decir, puede considerarse si en un caso concreto, dadas las circunstancias y a la vista de lo que exijan los demás derechos o bienes fundamentales relevantes, las medidas tomadas por el Estado satisfacen la previsión constitucional”.

indicamos anteriormente. También es posible que la forma que reconoce un derecho fundamental tenga una naturaleza dual<sup>55</sup>.

Los valores responden a la misma regla de ponderación de los principios, siendo que el cumplimiento gradual de los principios conlleva también un cumplimiento gradual de los valores<sup>56</sup>. Ambos conceptos han sido tratados muchas veces en forma análoga. Sin embargo, es posible distinguir entre estos dos conceptos. Para ello, es necesario distinguir entre conceptos deontológicos, axiológicos y antropológicos. Los conceptos deontológicos son los de mandato, prohibición, permisión y derecho de algo, es decir, se fundamentan en el deber ser. Los conceptos axiológicos, por su parte, se sustentan no en el deber ser sino en lo bueno. Se usan conceptos axiológicos cuando se utilizan nociones como bello, democrático, económico, social, liberal, etc. Los conceptos antropológicos son los de voluntad, necesidad, decisión, acción e interés. Atendiendo a la clasificación expuesta, los principios son incluidos en los conceptos deontológicos, por representar mandatos, mientras los valores constituyen conceptos axiológicos. Estas precisiones son necesarias para el análisis que se efectuará a lo largo de este trabajo.

En definitiva, el análisis de la relación entre los derechos humanos y la tributación requerirá la ponderación entre diversos principios consagrados en la Constitución, que recogen derechos humanos, y el deber de contribuir de los ciudadanos para la satisfacción de las necesidades colectivas<sup>57</sup>. En nuestro entender, tal ponderación

---

<sup>55</sup> Jesús María CASAL ha señalado que los derechos fundamentales, en su faceta de principios, pueden ser objeto de contraposición con otros, siendo necesario acudir a un método racional que determine qué derecho debe ponderar en el caso analizado. Para ello, podría ser aplicado el método de la *ponderación* o, en todo caso, el tradicional método *subsuntivo*. En el caso de los derechos recogidos en reglas, éstos deberán ser objeto de aplicación, pero admitiéndose excepciones, entre otros casos, cuando los principios que fundamentan a aquéllas tienen un peso mayor, admitiendo, también, cierta ponderación para determinar cuáles serían dichas excepciones. (CASAL H., Jesús María. *Los derechos...* ob. cit. p. 52).

<sup>56</sup> Señala la doctrina que: “*toda norma o principio revela una valoración de algún tipo –en otro léxico (von Wright, Vernengo), una preferencia, de forma que desarrollar el sentido de una norma o principio conduce a dilucidar cuál es el valor (político, moral, o de la modalidad que fuese), allí consagrado; en suma: estudiar un principio implica de suyo exhibir la valoración que él incluye, donde cabe destacar que todo valor, a su vez, no es más que un fragmento de una narración política, más o menos verosímil, sobre la sociedad justa, buena, adecuada o conveniente*” (CORTI, Horacio. *El principio de igualdad tributaria. Una aproximación sistemática*. En: Revista Jurídica de Buenos Aires. Buenos Aires. Universidad de Buenos Aires. Facultad de Derecho. Departamento de publicaciones. Lexis nexis. 2001. p. 135).

<sup>57</sup> En este sentido, Jesús María CASAL indica que uno de los métodos de resolución de conflictos, además de la regla de ponderación, sería el *principio de concordancia* propuesto por HESSE, que implica la apreciación de los hechos concretos y

debe partir de la ratificación de la obligación de pago de tributos en pro del interés tanto individual como colectivo, pero siempre bajo la óptica de que la tributación no podrá ser lesiva a la satisfacción de los derechos humanos de los individuos, como acción esencial del Estado de Derecho, como señalamos más adelante.

## **II.5. PRECISIONES SOBRE LA ESCUELA IUSNATURALISTA**

Como última consideración en el presente capítulo, estimamos prudente destacar que el enfoque del presente trabajo está orientado sobre la filosofía de la escuela iusnaturalista. El iusnaturalismo o derecho natural constituye, como ya lo apuntaba ARISTÓTELES<sup>58</sup>, aquél derecho que en todas partes tiene la misma fuerza, sin depender de opiniones diversas de los hombres, a contrario del derecho positivo, que trata de las soluciones dadas por la ley a las diversas situaciones planteadas. Resulta claro, en la concepción moderna, sin embargo, que no es posible hablar de dos ordenamientos jurídicos que forman parte de una misma realidad: uno positivo y uno natural. Por el contrario, ambos coexisten y, o bien se complementan, coinciden o se contradicen uno al otro, debiendo buscarse soluciones en este último caso para garantizar la existencia del *orden* jurídico<sup>59</sup>. El iusnaturalismo moderno sostiene la existencia de un orden jurídico que proviene de la naturaleza del hombre, esto es, normas, derechos y relaciones jurídicas que emanan directamente él, de manera general y sin considerar sus particularidades.

Como bien es sabido, el estudio y la vigencia de los conceptos del derecho natural han sufrido crisis en la historia, en particular a lo largo del siglo XIX, abriéndose nuevamente espacio en la época más reciente. De esta manera, elementos históricos en los cuales el derecho natural figuró como protagonista, fueron base para que se ralentizara el estudio de este orden jurídico. En primer término, debemos hacer referencia obligatoria a los estudios de KANT quien, al invocar la

---

los bienes constitucionales en conflicto, visualizando también el contexto en que éstos se contraponen. (CASAL H. Jesús María. *Los derechos...* ob. cit. p. 166 y ss)

<sup>58</sup> Cfr. ARISTÓTELES. *Ética a Nicómaco*. Madrid. Alianza Editorial. 2004. Libro V. capítulo 7.

<sup>59</sup> Cfr. HERVADA, Javier. *Historia de la Ciencia del Derecho Natural*. Pamplona. Ediciones de la Universidad de Navarra. 1996. p. 26.

razón universal de las normas, hizo que el derecho natural migrara de una noción del ordenamiento jurídico a su tratamiento como parte de la filosofía del Derecho. Así, KANT fundamenta sus estudios directamente en el orden natural, pero convirtiéndolo en parte de la filosofía jurídica.

KANT parte su análisis filosófico del cuestionamiento, enjuiciamiento o crítica de la razón y su modo de conocer –de allí sus obras tituladas Crítica de la Razón Pura, Crítica de la Razón Práctica, entre otros-. Para KANT, el origen de toda actuación del sujeto es el sentido del deber y no del bien, como venía sosteniéndose hasta ese momento en las distintas escuelas filosóficas. Así, una acción será moral cuando se mueva por el sentido del deber<sup>60</sup>. Este deber por el deber es lo que KANT denomina el *imperativo categórico*, en oposición al imperativo de la moral heterónoma, que presupone la forma como se debe actuar si se desea conseguir un determinado resultado. Ahora bien, para KANT el deber está representado por una ley que proviene *a priori* de la razón, no de un legislador, ni de Dios, imponiéndose a todo ser racional. Esta ley se traduce en la conciencia por el imperativo categórico, que se vale por sí mismo, como regla *a priori* que es. Erige KANT, de sus razonamientos, las siguientes máximas: (i) obra siempre como si la máxima de tu acción tuviera que ser erigida en ley universal de la naturaleza<sup>61</sup>, (ii) obra de forma que trates lo humano, en ti o en otro, como un fin y no como un medio, (iii) obra siempre como si tú fueras al mismo tiempo legislador y súbdito en la república de las voluntades libres y las racionales. Conforme al pensamiento de KANT, entonces, la norma no lo es simplemente por su aprobación por el legislador, sino que requiere que responda claramente a una razón, para ser aceptada por esas voluntades libres.

En la filosofía kantiana la existencia del derecho se sustenta en la libertad, dado que está constituido por el conjunto de condiciones necesarias para la conciliación de los intereses contrapuestos, según una ley universal de libertad. Ello implicará

---

<sup>60</sup> Sobre los comentarios a la obra de Kant puede consultarse el trabajo de HERVADA, Javier. *Historia de la...* ob. cit. p. 302, así como el de PLAZAS VEGA, Mauricio. *Kant: el Newton de la moral y del derecho*. Editorial Temis. Bogotá. 2004. p. 71 y ss.

<sup>61</sup> Cfr. KANT, Inmanuel. *Fundamentación de la Metafísica de las Costumbres*. Ediciones Encuentro, S.A. Madrid. 2003; KANT, Inmanuel. *La metafísica de las costumbres*. Tecnos. Madrid. 2005.

que las leyes deberán buscar simplemente la resolución de los conflictos presentados por los referidos intereses contrapuestos, pero permitiendo la mayor medida posible de libertad de los ciudadanos.

Para KANT, el derecho natural está representado por los principios universales del derecho positivo. Existirán para el filósofo dos tipos de leyes externas: unas naturales, cuya vinculación puede ser conocida *a priori* por la razón, denominadas *leyes naturales*, y otras que sólo vinculan con una legislación externa real, llamadas *leyes positivas*. No obstante, estas leyes naturales constituyen normas racionales, que fundamentan la acción del legislador, pero no constituyen verdaderas regulaciones de contenido, en la medida en que no pueda coaccionarse su cumplimiento. De allí que KANT convierte el derecho natural como norma, en la base, los principios necesarios del derecho positivo, pero hasta cierto punto retira el carácter de derecho, de regla, a las disposiciones naturalistas<sup>62</sup>.

HEGEL posteriormente criticará y superará algunas nociones de la filosofía kantiana, aceptando que el bien se constituye en centro de la actuación del hombre, en búsqueda de una verdad universal, como tendremos oportunidad de revisar más adelante en el presente trabajo. Así, la primera ley de KANT es criticada por HEGEL, en el entendido de que es posible que un individuo considere que su actuación responde a una ley universal, sin que ello necesariamente sea cierto.

Por su parte, la codificación napoleónica, sustentada obligatoriamente en la escuela del *iusnaturalismo racionalista*<sup>63</sup>, termina inclinando la balanza a favor de

---

<sup>62</sup> La doctrina inclusive ha negado que sea posible inscribir a KANT claramente en la escuela del positivismo o del iusnaturalismo, en la medida en que sus ideas defienden posturas favorables a ambas escuelas. Por un lado, Kant reconoce la existencia de una ley universal, pero, por otra, determina la necesidad de que existan leyes positivas que establezcan las limitaciones mínimas necesarias a la libertad para la solución de los intereses contrapuestos. De allí entonces que se afirme que la escuela de Kant conduce realmente a la "apreciación racional del derecho a partir del significado del hombre y de sus fines" (PLAZAS VEGA, Mauricio. *Kant...* ob. cit. p. 97).

<sup>63</sup> El iusnaturalismo racionalista se fundaba en el estudio del derecho de la razón, el derecho ilustrado, el que racionalmente debía considerarse norma frente a los particulares. Sin embargo, luego de justificada la existencia de la norma y recogida en el ordenamiento jurídico a través de la codificación, deja de tener la relevancia que hasta ese momento se le había dado, generándose la atención en el estudio de la nueva ley escrita. Contra la escuela racionalista reaccionan los integrantes de la

las tendencias iuspositivistas, en donde el estudio del derecho natural pasaba a tener menor importancia. En el siglo XIX, como hemos dicho, impacta especialmente el estudio del iuspositivismo, que impone la renuncia de la búsqueda de la causa última de las normas, debiendo centrarse su análisis en lo que ellas establecen, constituyendo una de sus principales voces Augusto COMTE.

Como señalamos, la preeminencia del positivismo implicó el rechazo del derecho natural y, en consecuencia, el estudio filosófico de los derechos humanos. La aceptación de la existencia de los derechos humanos ya no provenía de su base racional, sino de los derechos del individuo como miembro del Estado, concebidos como forma de autolimitación de los poderes de este último<sup>64</sup>.

No obstante, en el siglo XX resurgen paulatinamente las escuelas del derecho natural, a través de Italia, en donde se asentó la Compañía de Jesús, expulsada de España. Dicho resurgimiento deriva de la imposibilidad del derecho positivo de atender adecuadamente a los derechos del hombre y sus valores. El resurgimiento del derecho natural se hace especialmente importante luego del fin del régimen nazi, haciéndose necesario el cuestionamiento de la validez de la norma, por su sola acogida formal como parte del ordenamiento jurídico. Las tesis neokantianas, en consecuencia, toman auge, en virtud de lo cual se produce la migración paulatina del iusnaturalismo racionalista, a las posturas kantianas y, posteriormente, al neokantismo, con el paréntesis obligado dado por el imperio del positivismo entre el siglo XIX y la primera mitad del siglo XX, cuando este concepto comienza su crisis.

Esta escuela moderna del derecho natural se postula en la búsqueda del fundamento de la ley escrita, que permita sustentar cuando es objetivamente justa, base del neokantismo con voceros válidos como Rudolf STAMMLER y Emil LASK.

---

escuela histórica, como es el caso de SAVIGNY, quienes sostienen que todo pueblo tiene un espíritu, del que brota espontáneamente el derecho, manifestado en la costumbre y que, solo posteriormente, será elaborado por el legislador. A los fines de evitar que este derecho del legislador se vuelva abstracto –continúa el razonamiento de la escuela histórica-, en su análisis deberá volverse al lugar de donde emanó, esto es, a la conciencia jurídica de la nación, para allí descubrirlo, por lo cual, no puede establecerse a base de abstracción y deducción racional. (HERVADA, Javier. *Historia de...* ob. cit. p. 313).

<sup>64</sup> Cfr. CASTÁN TOBEÑAS, José. *Los derechos del hombre*. Madrid. Reus, S.A. 1992. p. 65.

STAMMLER<sup>65</sup>, defiende la doctrina del derecho justo, que pretende desentrañar la norma, evidenciar cómo influye en la vida humana y determinar en qué consiste la justicia. La noción justo equivaldría a lo que es unitario ordenadamente, a lo que es recto. Se procura, en su tesis, la búsqueda de la rectitud del derecho, fundamentado en su análisis universal. Emil LASK<sup>66</sup>, por su parte, da énfasis en el estudio de nuestra ciencia, a los valores del Derecho, estableciendo una relación entre la filosofía crítica del valor y el derecho natural, en cuanto el primero tiende a fijar significaciones absolutas (valores) y el segundo a fusionar los valores y la realidad.

Igualmente, Gustav RADBRUCH<sup>67</sup>, quien inicialmente fuera un acérrimo defensor del positivismo, luego de la experiencia del derecho nazi habla de la necesidad de la existencia de un derecho supralegal, sobre la base de la doctrina del derecho justo. RADBRUCH en su trabajo concibe al hombre desde dos perspectivas: como fin o sujeto de la norma jurídica y como fuerza motivadora de la norma<sup>68</sup>. Este individuo debe ser un intermedio entre la individualidad empírica y la personalidad moral, esto es, un intermedio entre el yo y el hombre perfecto, racional y moral. En este sentido, el derecho surge como norma de la consciencia de la comunidad, que es asentada por el legislador, para aplicarla a los diversos individuos y constituirse posteriormente en derecho de la comunidad, pero esta vez organizado.

RADBRUCH<sup>69</sup>, hace mención a las incidencias que habría tenido en el régimen nazi la pretensión desmedida de fundamentar que en cualquier caso “la Ley es la Ley”. En este sentido, el autor señala que en diversas decisiones de los Tribunales alemanes, posteriores al régimen de Hitler, se asentó la contradicción entre las normas escritas y el derecho natural, pronunciándose a favor de la vigencia de

---

<sup>65</sup> STAMMLER, Rudolf. Tratado de Filosofía del Derecho. Editoria Nacional: México. 1980. p. 92 y ss.

<sup>66</sup> LASK, Emil. *Filosofía Jurídica*. Editorial Depalma. Buenos Aires. 1946. p. 63 y ss.

<sup>67</sup> Sobre la obra de Gustav RADBRUCH puede revisarse su trabajo: RADBRUCH, Gustav. Introducción a la Filosofía del Derecho. Fondo de Cultura Económica de España. Madrid. 2002.

<sup>68</sup> Sobre la obra de RADBRUCH puede consultarse el trabajo de Rodríguez Gómez, Edgardo. *La idea del derecho en la filosofía jurídica de Gustav Radbruch*. En: Revista de Filosofía, Derecho y Política. N° 6. Madrid. Universidad Carlos III de Madrid. Julio 2007. pp. 29.56.

<sup>69</sup> Cfr. RADBRUCH, Gustav. *Relativismo y Derecho*. Editorial Temis. Santafé de Bogotá. 1999. p. 25 y ss.

este último. Indica, así que el positivismo se encuentra incapacitado para fundar por sí mismo la validez de una ley, por el solo hecho de haber tenido en algún momento la fuerza para imponerse. Sobre este poder nunca podrá fundarse un *deber ser*, sino una obligación concreta, en un momento determinado, sujeta a su nulidad. Destaca RADBRUCH que toda ley responder a un valor, que es la seguridad jurídica, pero que claramente no es el único valor al que debe atenderse en la norma, sino que ésta deberá igualmente estar fundada en la conveniencia del derecho para el bien común y en la justicia. Un derecho que no es justo, no alcanza verdadera calificación como derecho, lo cual lo hace inválido y, en consecuencia, nulo y no coercible. En consecuencia, es necesario que exista una ponderación entre la seguridad jurídica y la protección de los valores, en donde se respete la existencia de una norma escrita, pero siempre que ésta sea justificable y acorde con los restantes valores.

Forma parte de los más modernos autores que han sido proclives a defender las tesis iusnaturalistas Ronald DWORKIN, a quien hemos tenido la oportunidad de referirnos<sup>70</sup>. Inclusive, modernos autores identificados con las tesis iuspositivistas han sustentado, de una u otra forma, la vigencia del derecho natural, como es el caso de Herbert ELY, al señalar en su obra que un sistema jurídico tiene que tener alguna concordancia con la moral y la justicia o, al menos, apoyarse en una convicción colectiva de que es necesario cumplir con el mismo, lo cual reitera nuevamente la existencia de una ley universal en la cual debe reposar toda norma jurídica<sup>71</sup>. Subraya la doctrina la búsqueda de ELY por el contenido mínimo del derecho natural, el cual estaría constituido por la necesidad de los individuos de

---

<sup>70</sup> CASTÁN TOBEÑAS resalta que: "es preciso indicar que algún especialista en la materia ha constatado en los últimos tiempos el renacimiento generalizado de las teorías iusnaturalistas, aunque los protagonistas rara vez utilizan el término Derecho Natural para referirse a sus doctrinas (más bien prefieren hablar de «derechos naturales»). Este resurgimiento del Derecho Natural comienza con R. DWORKIN, que ya al final de los años sesenta lanzó su famoso ataque al positivismo de H.L.A. ELY, Últimamente se ha incrementado de manera sensible el número de pensadores que cabe calificar como partidarios del Derecho Natural en su dimensión deontológica, esto es, considerándolo como parámetro de valoración del derecho positivo: RAWLS y NOZICK en los Estados Unidos, FINNIS en Inglaterra y C.S. NINO en Argentina sin quizá sus representantes más notorios. Todos estos autores se ocupan especialmente del tema de los derechos humanos..." (CASTÁN TOBEÑAS, José. Los Derechos... ob. cit. p. 68).

<sup>71</sup> Así, señala el autor que: "un buen sistema jurídico tiene que adecuarse en ciertos puntos... a las exigencias de la justicia y de la moral.... Sin duda la tesis de que un sistema jurídico debe tratar a todos los seres humanos incluidos en su ámbito como acreedores a ciertas protecciones y libertades básicas, es aceptada generalmente ahora como enunciado de un ideal de evidente relevancia en la crítica del derecho". (ELY, Herbert L.A. El Concepto de Derecho. Buenos Aires. Abelebo-Perrot. 1998. p. 254 y ss).

vivir en sociedad, lo cual sólo será posible si se respetan las leyes de equidad y justicia, lo cual constituiría un reconocimiento de la vigencia del derecho natural, expresado a través de la moral<sup>72</sup>.

Por su parte, el derecho canónico se constituyó en todo momento en uno de los más firmes defensores del derecho natural, sosteniendo que, en todo caso, el derecho positivo siempre deberá responder a los dictados del derecho natural, de forma tal que el primero siempre deberá ser interpretado en armonía con el último<sup>73</sup>.

En todo caso, la importancia del iusnaturalismo en la época moderna resulta ser la aproximación que se dé a los derechos humanos. Mientras los iuspositivistas consideran que es la consagración en la normativa vigente la que legitima estos derechos, los iusnaturalistas fundamentan su existencia con independencia de su positivación. La aproximación del iusnaturalismo clásico fundamenta la existencia de los derechos humanos en la propia naturaleza humana, mientras que en el iusnaturalismo moderno los derechos humanos son considerados derechos morales que derivan de la ética. En el iusnaturalismo no se niega la importancia de la positivación de los derechos humanos, pero la fundamentación de éstos está

---

<sup>72</sup> “Hart trata de hacernos ver un conjunto de reglas que son necesarias para que toda organización social sea viable. Él admite que tales reglas son un terreno común para lo moral y el derecho. Lo cierto es que aunque no lo diga expresamente pareciera admitir que su reconocimiento por parte de la moral es anterior al derecho”. (RODRÍGUEZ BERRIZBEITIA, Julio. *Caminos de la Filosofía Jurídica*. Caracas. Academia de Ciencias Políticas y Sociales. Serie Estudios 97. 2011. p. 89). El autor nos destaca que para HART existen cinco puntos que constituyen el concepto mínimo de derecho natural de Hart: vulnerabilidad humana, igualdad aproximada, altruismo limitado, recursos limitados y comprensión y fuerza de voluntad limitada. Tales conceptos, en entender de HART, responderían más a la necesidad de supervivencia humana que a un concepto innato de la razón del hombre. Sin embargo, al tratar de aplicarlos en la práctica, efectivamente se hacen complejos y concordantes con la norma jurídica, lo cual, al decir de RODRÍGUEZ BERRIZBEITIA, conllevaría un reconocimiento jurídico de estos conceptos.

<sup>73</sup> Tal es el caso de los pronunciamientos de Joseph Ratzinger –hoy Papa Emérito Benedicto XVI–, al señalar que “es importante para cada sociedad que el derecho y su ordenamiento estén por encima de toda sospecha, porque sólo así puede desterrarse la arbitrariedad y se puede vivir la libertad como libertad compartida. La libertad carente de derecho es anarquía y, por tanto, es la destrucción de la libertad. El recelo contra el derecho y la rebelión contra él reaparecerán si se percibe que el derecho es un producto del arbitrio, un criterio establecido por los que tienen el poder y no la expresión de una justicia al servicio de todos... / El derecho natural ha seguido siendo –sobre todo en la Iglesia Católica– el argumento con el cual se apela a la razón común en el diálogo con la sociedad laica y con las demás comunidades religiosas y se buscan las bases para un entendimiento sobre los principios éticos del derecho en una sociedad laica y pluralista... / El último elemento que ha quedado del derecho natural (que, en el fondo, pretendía ser un derecho racional, por lo menos en la modernidad) son los derechos humanos, los cuales no son comprensibles si no se acepta previamente que el hombre por sí mismo, simplemente por su pertenencia a la especie humana, es sujeto de derechos, y su existencia misma es portadora de valores y normas que hay que descubrir, no que inventar. Quizás hoy habría que complementar la doctrina de los derechos humanos con una doctrina de los deberes y los límites del hombre, y esto podría ayudar a replantear en otros términos la cuestión de si puede existir una razón de la naturaleza y por consiguiente un derecho de la razón aplicable al hombre y a su lugar en el mundo”. (HABERMAS, Jürgen y RATZINGER, Joseph. *Entre razón y religión: dialéctica de la secularización*. México. FCE. 2008. p. 38)

mucho más allá de la ley. Como apunta CASTÁN TOBEÑAS sobre el resurgimiento del iusnaturalismo en la época actual: *“era, pues, lógico que al finalizar esta gran guerra [la segunda guerra mundial] se plantease como problema candente el de los derechos fundamentales del hombre, con vistas a un orden social y jurídico más elevado y efectivo. Este tema y problema de los derechos del hombre había de ser planteado tanto o más que en el terreno político, en el filosófico. Y así la filosofía del Derecho ha podido ofrecer a los derechos humanos sus soportes morales, a través de un fuerte movimiento de superación del positivismo jurídico, en el que ocupan un lugar muy destacado la restauración del iusnaturalismo clásico y la exaltación de los valores de la persona humana patrocinada por las direcciones actuales del humanismo y el personalismo jurídico”*<sup>74</sup>.

Merece particular atención en este sentido la internacionalización de los derechos humanos, que vendrá a implicar el reconocimiento de su carácter y validez universal, propia de la filosofía iusnaturalista, tanto clásica como moderna. El derecho natural, en la actualidad, tiene como núcleo esencial al estudio de los derechos humanos, lo que justifica la asunción de posturas iusnaturalistas en el análisis cercano del contenido y protección de estos derechos<sup>75</sup>.

De todo lo señalado en el presente capítulo, queremos enfatizar dos ideas centrales para el desarrollo del presente trabajo. En primer término, la necesidad de que cualquier proceso interpretativo conlleve la determinación de los principios y valores que inspiran a la norma, procurando su racionalidad, a los fines de lograr su validez plena frente al ordenamiento y la sociedad en la cual debe ser aplicada. Sólo así podrá garantizarse que la norma sea eficaz, esto es, que pueda ser insertada y hecha valer en un entorno social concreto. En segundo lugar, que dentro del esfuerzo interpretativo y en procura de la racionalidad de la disposición

---

<sup>74</sup> CASTÁN TOBEÑAS, José. Los derechos... ob. cit. p. 66.

<sup>75</sup> Sobre este particular, la doctrina reconoce que existen dos posturas esenciales sobre la naturaleza de los derechos humanos: (i) una concepción materialista-histórica y positivista, conforme a la cual los derechos humanos serían variables en el tiempo y requerirían su reconocimiento a través de la norma y (ii) una concepción iusnaturalista, que implicaría que estos derechos derivan de una ley anterior o divina, en donde el ordenamiento los *reconoce* pero no los consagra. Con ello, los derechos preexisten a su reconocimiento positivo y se extienden más allá del mismo. (Cfr. GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina. *Derecho a circular, residir y salir libremente de cualquier país, incluso el propio y tributación*. En: Revista Jurídica de Buenos Aires. Buenos Aires. Universidad de Buenos Aires. Facultad de Derecho. Departamento de publicaciones. Lexis nexis. 2001. p. 281).

legal, es obligatorio su análisis constitucional para garantizar la justicia material, pero asimismo la conciliación de la razón práctica con los valores y principios abstractos, adoptando una posición firme sobre el correcto contenido y alcance de la norma interpretada.

## CAPÍTULO III

### TRIBUTACIÓN Y ESTADO SOCIAL DE DERECHO

#### III.1.- ROL DE LA PERSONA EN EL ESTADO SOCIAL DE DERECHO.

El Estado democrático es modernamente concebido como un medio de expresión de la sociedad, en la cual sus componentes puedan hacer valer los mecanismos necesarios para garantizar la justicia social, la libertad, así como la igualdad de derechos y oportunidades de los individuos<sup>76</sup>. El rol de la sociedad es ahora activo y deben habilitarse los canales necesarios para el control por el pueblo de las actuaciones realizadas por los entes gubernamentales, los cuales deben garantizar la satisfacción de las necesidades colectivas, como fundamento mismo de la existencia del Estado.

De esta manera, la redefinición del Estado democrático conduce al establecimiento del Estado Social de Derecho, en el cual existe una integración entre gobierno y sociedad<sup>77</sup>, siendo posible a los gobernados no sólo la elección de sus gobernantes, sino el control de la gestión por éstos desplegada, quedando

---

<sup>76</sup> En la Conferencia Nacional de Obispos en Brasil se declaró sobre este particular lo siguiente, con relación al funcionamiento del Estado democrático: *“La sociedad debe ganar la condición de sujeto colectivo de la transformación social conquistando elementos del ejercicio de una democracia que le permita organizar y controlar la acción del Estado, colocándolo a su servicio. El sentido que deben tener la nueva Constitución es el abrir el espacio para que toda la sociedad pueda identificar críticamente lo que debe ser cambiado, en un proceso de búsqueda de la justicia social, la libertad, la igualdad de derechos y de oportunidades. En ese esfuerzo la sociedad utilizará la mediación del Estado para que la vida democrática se profundice y la justicia prevalezca cada vez más en las relaciones sociales”* (Conferencia Nacional de Obispos de Brasil. *Por un Nuevo Orden Constitucional*. Citado por: DUQUE CORREDOR, Román J. *La Reforma del Estado, la Redefinición de la Función Jurisdiccional y el Sistema de Justicia*. Discurso de Incorporación a la Academia de Ciencias Políticas y Sociales. Caracas. 6 de noviembre de 2001. p. 23).

<sup>77</sup> MUSGRAVE nos señala que, en su concepción, el Estado es una asociación de individuos, unidos en forma cooperativa, agrupados para resolver problemas de la coexistencia social y hacerlo en forma democrática. Así, el Estado sería un acuerdo contractual basado en y que refleje las necesidades compartidas de sus miembros. Para el intercambio entre los miembros requerido para la satisfacción de sus necesidades surgen las reglas de mercado, así como procesos políticos empleados en la solución de problemas. (Cfr. MUSGRAVE, Richard. *The Nature of the Fiscal State: The roots of my thinking*. En: BUCHANAN, James y MUSGRAVE, Richard. *Public Finance and Public Choice. Two contrasting visions of the State*. Palatino. Wellington Graphics. 2001. p. 31). Asimismo, Richard MUSGRAVE nos destaca que el desarrollo del Estado en la prestación de servicios públicos ha sido necesario y efectivo para la comunidad. Con ello, tanto el mercado como la participación del Estado en ciertas actividades, son precisos para el bienestar colectivo. (Cfr. MUSGRAVE, Richard. *Fiscal Tasks*. En: BUCHANAN, James y MUSGRAVE, Richard. *Public Finance and...* Ob. cit. p. 65). En todo caso, vale llamar la atención sobre las consideraciones efectuadas por James BUCHANAN, quien entiende que el Estado Social sólo es posible en la medida en que se generalicen los beneficios otorgados por el Estado, en lugar de centrar su atención principal en los más necesitados, en las clases más pobres. Para BUCHANAN, la ausencia de esta generalización es la que ha llevado a la crisis de muchos Estados sociales democráticos en nuestra era, acompañado de la falta de atención de las opiniones de las minorías en la formación de las leyes. (BUCHANAN, James. *The fiscal crisis in welfare democracies: with some implications for public investment*. En: SHIBATA, H. e IHORI, T. (Eds.). *The welfare state, public investment and growth*. Tokyo. Springer-Verlag. 1998. p. 4).

abierta asimismo la posibilidad de sustituirlos pacíficamente y en forma oportuna, cuando así tenga a bien señalarlo el soberano. Así, en la nueva concepción del Estado, la atención a la persona y su bienestar es fundamental, constituyéndose en el centro de toda acción gubernamental, pudiendo desarrollar el individuo plenamente su personalidad y reclamar eficazmente la protección de sus derechos. El Estado y la totalidad de las actuaciones del mismo no se fundamentan en conceptos generales, etéreos, sino en la efectiva materialización de la protección y mejora del nivel de vida de los ciudadanos. En palabras de Román DUQUE CORREDOR: *“El Estado, en este orden justo, como instancia subordinada de la sociedad y con vista al bien común y la protección del individuo, debe cumplir la función de garantizar la libertad y promover el desarrollo personal, pero dentro de un sistema de derecho con justicia. Es decir, de derecho como justicia realizada, y justicia presente, actual, acorde con el criterio de igualdad en la proporción, en la distribución de lo necesario para la vida digna’.* La redefinición del Estado, dentro de este orden de ideas, en una cultura jurídica determinada, basada en los derechos fundamentales del ciudadano, y en la consagración de las garantías jurídicas y de instituciones para reivindicarlos y defenderlos, así como de los medios para permitir la participación ciudadana en las exigencias del desarrollo de la vida socio-económica, política y cultural, vienen a ser la Justicia en un Estado Social, Participativo y de Derecho”<sup>78</sup>.

De igual forma, la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia ha señalado que la consagración de Venezuela como un Estado democrático y social de derecho implica la necesidad de la preservación de la justicia y de que las decisiones judiciales adoptadas sean razonables. Ello implica –continúa la Sala– que se sopesen los distintos principios y valores en juego para la toma de la decisión más apropiada en la situación controvertida. Así, la existencia del Estado Social de Derecho implica también una forma de interpretar las disposiciones del

---

<sup>78</sup> DUQUE CORREDOR, Román. *La Reforma...* Op. cit. p. 24.

ordenamiento jurídico y el necesario equilibrio y respeto de los principios que lo informan<sup>79</sup>.

Conforme a lo indicado, la orientación actual en la concepción del Estado democrático debe llevar a la preservación y protección de los derechos humanos fundamentales, atendiendo a la situación del individuo como eje en torno al cual debe girar la actuación gubernamental, acercando el poder a la población y garantizando su felicidad inmediata, la adecuación de las medidas administrativas al disfrute de sus garantías y, especialmente, la justicia social. En el fondo, con esta noción se recogen nuevamente las ideas inspiradas en el nacimiento del cristianismo y que consideraban al hombre como centro de las actuaciones terrenales, reivindicando la dignidad de la persona y exaltando la necesidad de que la sociedad se erija en torno a la afirmación de la personalidad, sin perjuicio del bien común<sup>80</sup>.

De esta manera, el Dr. Humberto ROMERO-MUCI hace referencia al necesario respeto de los derechos humanos como parte esencial del Estado Social de Justicia y de Derecho, protegiendo de esta manera la vigencia del concepto de justicia en nuestro sistema de gobierno<sup>81</sup>.

Así las cosas, el Estado Social de Derecho surge luego que se considerase superado el Estado autoritario –fundamentado en que sólo el Estado es apto para satisfacer las necesidades colectivas, negando la posibilidad de autorrealización

---

<sup>79</sup> Sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia del 13 de febrero de 2013, caso *Dilia Yuany García Mayora*. En ella se indica que: “El artículo 2 mencionado establece parcialmente que “*Venezuela se constituye en un Estado democrático y social de Derecho y de Justicia*”. Y la justicia, al menos por lo que se relaciona con este caso y con la aplicación del Derecho por parte de los tribunales, la interpreta la Sala como el principio según el cual las decisiones deben ser razonables. Y la razonabilidad exigiría que las decisiones tomen en cuenta y sopesen los diferentes valores y principios que se encuentren en juego o que revistan alguna relevancia para la toma de decisiones en virtud de los intereses involucrados”.

<sup>80</sup> “*Fue así el Cristianismo el que infundió a la cultura occidental un espíritu nuevo. En efecto, el Cristianismo ha afirmado el valor del individuo como ser de fines absolutos; exaltó, desde sus primeros momentos, el sentimiento de la dignidad de la persona humana y ha proclamado y proclama enérgicamente hoy la necesidad de que la sociedad esté organizada en forma tal que permita a la persona desenvolverse íntegramente, realizar su perfección y afirmar su personalidad, sin perjuicio del bien común y cooperando a él*” (CASTÁN TOBEÑAS, José. *Los Derechos del Hombre*. Madrid. Reus, S.A. 1992. p. 58).

<sup>81</sup> El Dr. ROMERO-MUCI señala que la justicia en el Derecho sólo es posible en la medida en que exista respeto de los derechos humanos básicos, conceptos que aparecen confirmados en la consagración constitucional del Estado Social de Justicia y de Derecho, en donde se consagra como valores superiores del ordenamiento jurídico a la justicia y a la preeminencia de los derechos humanos, la ética y el pluralismo como fines del Estado mismo (Cfr. ROMERO-MUCI, Humberto. *La práctica del derecho...* op. cit. p. 20).

colectiva- y el Estado liberal, que separa a los componentes de la sociedad en diversas individualidades y que no atiende a la realización colectiva como medio evolutivo del hombre, base del principio de solidaridad. En efecto, la revolución industrial del siglo XIX evidenció la creciente división y distanciamiento de las clases sociales en el Estado liberal y el surgimiento cada vez mayor de necesidades de las clases más pobres que no podían ser satisfechas por sí mismas. En este momento se impuso el análisis del hombre como centro de toda acción gubernamental y societaria, reconociendo la necesidad del desarrollo individual de cada sujeto a través de la evolución del colectivo en el cual se encuentra inserto. Se reconoce el valor de cada individuo, no se niega su existencia o su esencia –en lo cual se distancia de la concepción del Estado totalitario- pero se considera posible su realización únicamente como ser social y en el marco de la colaboración de los unos con los otros. El Estado Social constituye así una sociedad políticamente organizada caracterizada por la cohesión y solidaridad de los hombres como entes sociales, es decir, *“como seres humanos dotados de conciencia, inteligencia, libertad, voluntad, capacidad, aptitud y sentido evolutivo de perfeccionamiento o mejora, constituidos en la base del derecho natural y creando, por sí, derecho positivo, regulador y disciplinador de los comportamientos de los ciudadanos y de la propia estructura política, garante de la certeza y seguridad de las respectivas situaciones jurídicas, creado por los hombres como personas o seres sociales, y teniendo éstos como sus propios componentes y como participantes activos en la acción y gestión estatal, designación en la realización de los actos a que se refieren los derechos de cada uno o de los intereses legítimamente protegidos”*<sup>82</sup>. La persona constituye realmente el centro de toda acción en el Estado Social de Derecho, siendo el Derecho la base que fundamenta toda acción gubernamental necesariamente orientada a la protección y evolución de la persona. En esta figura, la relación entre el contribuyente y el Estado no es antagónica, sino simbiótica, por cuanto cada uno de ellos asume su rol en la protección de la sociedad y en la realización del individuo. De esta forma, la prioridad entre los derechos humanos la tiene el

---

<sup>82</sup> FAVEIRO, Vítor. *O Estatuto do Contribuinte*. Coimbra. Coimbra Editora. 2002. p. 185

reconocimiento de la personalidad del hombre, debiendo en consecuencia, toda acción del Estado girar en torno a la persona.

A los fines de una mejor comprensión del alcance de las funciones públicas en el Estado Social de Derecho, estimamos prudente efectuar una revisión de dos conceptos esenciales en torno a los cuales debe girar toda actividad gubernamental: el concepto de felicidad y de dignidad humana, pilares en torno a los cuales se construye todo el sistema de derechos humanos fundamentales.

### **III.2. EL CONCEPTO DE DIGNIDAD HUMANA**

La dignidad humana ha sido tratada por KANT<sup>83</sup> como el centro de la acción racional del hombre. KANT afirma que la consciencia de la existencia del deber y el desprecio de los conceptos netamente empíricos –es decir, de aquéllos cuyo contenido no puede ser definido en abstracto, sino en cada supuesto concreto-, conllevaría a la superación del hombre y a su dignificación. La razón vincula toda máxima de la voluntad como universalmente legisladora a cualquier voluntad y también a cualquier acción para consigo misma y ello derivado no de la promesa de un beneficio futuro, sino de la idea de la dignidad de un ser que obedece sólo la ley que él se da a sí mismo. La dignidad reposa, entonces, en la autonomía, la libertad de darse la norma y de definir los valores que orientan la actuación del hombre. Para KANT, la persona humana no tiene precio, sino dignidad, no es un medio para alcanzar un fin, es un fin en sí mismo. La dignidad implica la racionalización del accionar del hombre, en donde éste no actúa por sus intereses egoístas, sino por la conciencia de lo que es correcto, permitiendo así una mejor convivencia social. A decir de ORTIZ ORTIZ<sup>84</sup>, la ética kantiana sobre la dignidad se sustenta esencialmente en el amor y el respeto, que dan al hombre su propia dignidad. Para KANT, la dignidad humana puede ser objeto tanto del reconocimiento externo a una persona que cumple con sus deberes, lo cual ha

---

<sup>83</sup> Cfr. KANT, Immanuel. *Fundamentación...* ob. cit.

<sup>84</sup> ORTIZ ORTIZ, Rafael. *Introducción a la Teoría General de los valores y a la Axiología Jurídica*. Universidad Católica Andrés Bello. Caracas. Editorial Texto C.A. 1999. p. 166.

sido denominado *reforzamiento positivo*, en donde la dignidad de la persona quedaría en suspenso si ésta no actúa conforme a sus propias convicciones sino derivado en circunstancias externas, tesis propuesta por B.F. SKINNER. Sin embargo, también la dignidad existe –y es la esencia de la ética kantiana- por la sola cualidad de ser persona, con independencia de su interacción social. Así, la dignidad humana, bajo esta segunda concepción, no depende del cumplimiento de los deberes, ni de la interacción social, ni del reconocimiento de los terceros a la acción del hombre, sino de la propia naturaleza del hombre y de su racionalidad. Es un concepto universal y absoluto. Esta dignidad comprendería, entonces, a todos los hombres, con independencia de su condición, raza o credo. Para KANT, una acción será justa en la medida en que a través de ella puede preservarse la libertad propia y la de otro, como una ley universal. La libertad y la dignidad – puntualiza ORTIZ ORTIZ- serán las bases del Estado de Derecho surgido en el siglo XVIII. Es justamente en el reconocimiento de los derechos y la libertad y la dignidad humana que se sustentan todas las acciones del Estado y que justifican en sí mismo su existencia. El irrespeto a la dignidad humana hará cuestionable inmediatamente cualquier acción gubernamental.

ALEXY<sup>85</sup> apunta que la concreción de la ética kantiana es posible a través del reconocimiento de una autonomía interna y una pública. La interna depende del fuero de cada individuo y representa el correcto accionar, conforme a una ley universal. Por su parte, la autonomía pública es posible únicamente en un Estado democrático en el cual los derechos humanos se hayan convertido en derechos fundamentales. Esta concepción del Estado conduce a una teoría liberal de los derechos humanos.

La teoría política liberal de los derechos humanos ha sido objeto de múltiples objeciones, esencialmente sobre la base de que no puede hablarse de una verdadera “universalidad” de los derechos humanos, dado que realmente se habrían impuesto los valores de la sociedad occidental y, por la otra, que la

---

<sup>85</sup> ALEXY, Robert. *Teoría del Discurso y Derechos Humanos*. Serie de Teoría Jurídica y Filosofía del Derecho N° 1. Universidad Externado de Colombia. Bogotá. Digiprint Editores. 1995. p. 62.

autonomía de los derechos humanos conlleva a la exacerbación de las actuaciones individualistas que acabarían con la sociedad.

SANTO TOMÁS DE AQUINO<sup>86</sup>, por su parte, también centra la esencia de la persona en su dignidad. La naturaleza humana es la más digna de las existencias, en la medida en que es racional. La dignidad del hombre se deriva de su libertad para someterse a las reglas necesarias en el accionar social y la racionalidad en dicha subsunción. El hombre libremente acepta acogerse a la normativa, sobre la base de lo que debe constituir una ley universal –en el decir de KANT. En consecuencia, toda acción estatal en el moderno Estado Social y Democrático de Derecho debe girar en torno a la persona y a su dignidad<sup>87</sup>.

Sobre este particular, ALEXY<sup>88</sup> estima que la valoración y reconocimiento de los derechos humanos debe estar sustentado en diversas aseveraciones: en primer lugar, en la necesidad de reglar la norma de convivencia a través del derecho; en segundo término, en el principio de autonomía, que presupone que el accionar del individuo esté sustentado en razones reflexionadas y aceptadas por el mismo. El principio de autonomía debe conducir al establecimiento de un derecho de libertad general según el cual, cada uno es libre de juzgar que es bueno y de actuar en consecuencia. No obstante, reconoce ALEXY las limitaciones a este postulado. En tal sentido, considera que este derecho reviste la categoría de principio, aceptando limitaciones en función de los intereses de los demás. Debe reconocerse, así, el mayor grado de autonomía posible, siempre y cuando no atente contra los derechos de otros. Para ALEXY el derecho general a la autonomía debe conllevar al reconocimiento de derechos concretos, a través de dos operaciones: en primer término, entender que todo derecho concreto es una exposición individual de un supuesto del derecho general a la autonomía y, en segundo lugar, aseverar que ciertos derechos concretos constituyen la forma de actuar autónomamente. “*Por*

---

<sup>86</sup> DE AQUINO, Santo Tomás. De Potentia Dei, 5. La Conservación. Cuadernos de Anuario Filosófico. Serie Universitaria. Departamento de Filosofía. Universidad de Navarra. Pamplona. España. 2005. p. 94.

<sup>87</sup> Así también lo expresa ALEXY en su obra Teoría de los Derechos Fundamentales, aseverando que la dignidad humana se constituye en un principio constitucional supremo, recogiendo con ello la idea de Dürig (ALEXY, Robert. *Teoría de los Derechos...* 2001. p. 361)

<sup>88</sup> ALEXY, Robert. *Teoría del discurso...* pb. cit. p. 110.

ese camino pueden fundamentarse derechos a la protección por el Estado y derechos sociales fundamentales, como, por ejemplo, el derecho a un mínimo existencial<sup>89</sup>. En consecuencia, se crean dos grupos de derechos: unos directamente asociados a la esencia del hombre y otros que constituyen medios para lograr la autonomía del hombre como derecho general.

En cuanto a la crítica a la teoría liberal de los derechos humanos derivada del hecho de que éstos no podrían ser universales, ALEXY, aplicando la *tesis del consenso*, objeta que la universalidad se fundamentaría en la igualdad e imparcialidad en la interpretación de la existencia y contenido de estos derechos<sup>90</sup>. En todo caso, tal imparcialidad sólo será posible desde la teoría del discurso, basado en la discusión y consenso de los representantes democráticos.

La dignidad humana es, entonces, el fundamento, la razón de ser de los derechos del hombre, habiendo sido recogido en la normativa positiva tanto interna como internacional. Implica –desde su etimología– que la persona es merecedora de respeto, debiendo garantizársele un espacio que le permita actuar libremente<sup>91</sup>.

De esta forma, el Preámbulo de la Declaración Universal de Derechos Humanos de las Naciones Unidas<sup>92</sup> declara que *“la libertad, la justicia y la paz en el mundo tienen por base el reconocimiento de la dignidad intrínseca y de los derechos iguales e inalienables de todos los miembros de la familia humana”*. Por su parte, el Protocolo Adicional a la Convención Americana sobre Derechos Humanos en

---

<sup>89</sup> ALEXY, Robert. *Teoría del...* ob. cit. p. 112.

<sup>90</sup> Igualmente, ALEXY ha sostenido la necesidad de que la discusión sobre los derechos humanos se fundamenten en razones que sean susceptibles de demostración ante sus oponentes. Tal sería el caso, por ejemplo, del neonazi que justifica el trato discriminatorio de algunas razas. En este caso, no existen razones objetivas de las cuales pueda sustentarse el trato preferido de una raza sobre las otras –la cual atentaría contra la igualdad, base esencial de los derechos humanos, no pudiendo llevar su idea más allá de argumentos metafísicos que anularían, por tal razón, sus aseveraciones.

<sup>91</sup> Destaca Horacio CORTI que: *“todas las personas son igual de dignas. Este enunciado postula que todas las personas tienen la misma importancia o, para evocar uno de los significados medievales de dignitas, son igual de perfectos –o, al fin, de imperfectos”*. En consecuencia, *“si todas las personas son igual de dignas, entonces a todas se les atribuye iguales derechos constitucionales”*. Concluye, entonces, que *“la distribución igual de los derechos se funda en dos distribuciones previas. Primero, en la distribución igual, entre los seres humanos, de la personalidad jurídica; segundo, en la distribución igual, entre las personas ya reconocidas como tales, de la dignidad. De ahí el enunciado del argumento completo, raíz constitucional del principio de igualdad en materia tributaria: ‘si todo ser humano es una persona y si todas las personas son igual de dignas, entonces a todas las personas se les atribuye iguales derechos’”*. (CORTI, Horacio. *El principio de igualdad...* ob. cit. p. 139).

<sup>92</sup> Declaración Universal de los Derechos Humanos del 10 de diciembre de 1948, consultada en la página web de las Naciones Unidas el 5 de agosto de 2011 ([www.un.org](http://www.un.org)).

Materia de Derechos Económicos, Sociales y Culturales “Protocolo de San Salvador”, expresó que existe una estrecha relación: *“entre la vigencia de los derechos económicos, sociales y culturales y la de los derechos civiles y políticos, por cuanto las diferentes categorías de derechos constituyen un todo indisoluble que encuentra su base en el reconocimiento de la dignidad de la persona humana, por lo cual exigen una tutela y promoción permanente con el objeto de lograr su vigencia plena, sin que jamás pueda justificarse la violación de unos en aras de la realización de otros”*<sup>93</sup>. Así, la dignidad de la persona se constituye en la raíz de todos los derechos humanos.

El Texto Constitucional venezolano recoge el concepto por primera vez en la Constitución de 1947, cuando hace referencia a que la Nación proclama como razón primordial de su existencia la *“libertad espiritual, política y económica del hombre, asentada en la dignidad humana, la justicia social y la equitativa participación de todo el pueblo en el disfrute de la riqueza nacional”*<sup>94</sup>. El artículo 61 del mismo texto prevé que el trabajo deberá establecerse en forma tal que no atente contra la dignidad de la persona. Por su parte, el artículo 1 de la Constitución de 1953 dispone que la Nación venezolana tiene como razón primordial de su existencia el mantenimiento de su patrimonio, el *“resguardo de su dignidad, la conservación y defensa de su territorio y el aprovechamiento de sus riquezas para el bienestar de sus habitantes”*. El artículo 11 de este mismo texto reitera la necesidad de la preservación de la dignidad de la Nación -que no de sus habitantes, esto es, sin referirse a la dignidad de la persona-. Por su parte, la Constitución de 1961, fija en su Preámbulo como objetivo esencial amparar la dignidad humana, promover el bienestar general y la seguridad social<sup>95</sup>. El artículo 3 de la Constitución de 1999 conjuga nuevamente estos objetivos, señalando que el Estado tiene como fines esenciales el respeto a la dignidad de la

---

<sup>93</sup> Protocolo Adicional a la Convención Americana sobre Derechos Humanos en Materia de Derechos Económicos, Sociales y Culturales “Protocolo de San Salvador”, tomado de la página web de la Organización de Estados Americanos ([www.oas.org](http://www.oas.org)) el 5 de agosto de 2011.

<sup>94</sup> Constitución Nacional de 1947 en: *Textos Constitucionales 1811-1999*. Caracas. Servicio Autónomo de Información Legislativa (SAIL). 2003. p. 509.

<sup>95</sup> Constitución Nacional de 1961 en: *Textos Constitucionales 1811-1999*. Caracas. Servicio Autónomo de Información Legislativa (SAIL). 2003. p. 582.

persona, así como –entre otros- la promoción de la prosperidad y bienestar del pueblo y la garantía del cumplimiento de los principios, derechos y deberes reconocidos y consagrados en la Constitución<sup>96</sup>.

### III.3. EL CONCEPTO DE FELICIDAD HUMANA

Aun cuando estamos en presencia de un concepto abstracto, consideramos prudente hacer referencia a la felicidad humana, como norte de toda actuación estatal, por ser así tratada tanto en la Constitución venezolana, como en tratados internacionales de derechos humanos. La aproximación que realizamos aquí no constituye una mera retórica, sino que está referida a la posibilidad de apuntar a la satisfacción real y efectiva de los intereses de los particulares en su participación en la sociedad.

La felicidad constituye un valor supremo que determina el fin último de las acciones del hombre. Si bien el hombre realiza una serie de acciones para conseguir determinadas satisfacciones, como es el caso de la salud, la justicia y otras similares, ello se hace en procura de un fin superior que es definido como *felicidad*. Esta idea fue apuntada por ARISTÓTELES, concibiendo a la búsqueda de la felicidad como el objeto primer y fundamental de la ciencia política, en la medida en que de él puede determinarse cuáles son las acciones debidas por el hombre en su vida privada y pública<sup>97</sup>. Conforme a lo señalado por ARISTÓTELES, el bien objeto de política es la felicidad, por tratarse del bien supremo que puede proseguirse en todos los actos de la vida. Acepta ARISTÓTELES que se trata de un concepto cambiante de persona en persona y de época en época, lo cual es característica propia de los valores morales. En todo caso, en la ética aristotélica, la felicidad pasa por la satisfacción del alma, pero también en la obtención de bienes exteriores para lograr la paz espiritual, como es el caso de la salud, el vestido, la alimentación, etc. Con esta concepción se marca una de las dos

---

<sup>96</sup> Constitución Nacional de 1999 en: *Textos Constitucionales 1811-1999*. Caracas. Servicio Autónomo de Información Legislativa (SAIL). 2003. p. 623.

<sup>97</sup> ASCÁRATE, Patricio de. *Obras de Aristóteles. Moral a Nicómaco*. Volumen 1. Madrid. 1873. En: [www.filisofia.org](http://www.filisofia.org), consultado el 20 de julio de 2011.

corrientes filosóficas existentes en torno a la comparación de los conceptos de felicidad y bienestar. En la corriente aristotélica, el bienestar se constituye en un medio para lograr la felicidad, que se dará en la medida en que el hombre pueda conseguir su paz espiritual. Por su parte, la corriente hedonista-utilitaria considera al bienestar y a la felicidad como conceptos equivalentes, Esta es la tesis encabezada por BENTHAM, a la cual nos referiremos a continuación, y la que precede en el trato del concepto en la ciencia política.

Jeremy BENTHAM, siguiendo esta misma línea de pensamiento, considera en su obra *Introduction to the Principles of Morals and Legislation* ,que el centro de la actividad política es obtener la felicidad para el mayor número de personas. Para BENTHAM es posible cuantificar en el plano moral las acciones del Estado, considerando el principio de utilidad, esto es, del ejercicio de una acción para conseguir un fin determinado. Así, las acciones son buenas en la medida en que ellas tiendan a obtener la mayor felicidad para el mayor número de personas posibles. Las acciones del Estado giran, en torno a la felicidad y a la amenaza del dolor –las penas-, que desestimula el ejercicio de ciertas acciones por los particulares. De esta manera, la actividad estatal debe estar dirigida a que los ciudadanos realicen acciones en procura de su felicidad individual que coincidan con el interés general, lo cual se logra tanto con la promesa de la felicidad como con el temor al castigo, que implica el sufrimiento. La felicidad, así concebida, sería edificable con la razón y la ley. El poder podría dar razón a la ley, pero la estabilidad de la ley sólo sería posible en el tiempo con su razonabilidad.

El cálculo de la felicidad de la sociedad para BENTHAM presuponía la suma del mayor número de satisfacciones de los individuos, logrando la afectación del menor número de personas. Los niveles de placer y dolor –a considerarse en toda actividad gubernamental- debían ser medidos con base en siete factores: (i) la intensidad del placer y del dolor, (ii) su duración, (iii) su certeza o incertidumbre, (iv) su proximidad o lejanía, (v) su proliferación o multiplicación, (vii) su

consistencia, es decir, la imposibilidad de que la felicidad se transformara en dolor y viceversa y (viii) el número de personas afectadas por la acción<sup>98</sup>.

Para Aristóteles, la felicidad recae en el recto actuar de las personas quienes, a través del conocimiento, logran discernir lo bueno de lo malo, replicándose la felicidad en la certeza de la virtud de su actuación. Por su parte, BENTHAM deslustra la noción de felicidad de este componente ético, reconociendo las acciones egoístas del hombre, pero procurando en lo que se fundamenta el utilitarismo-, conciliar el interés individual con el general. Para BENTHAM, el medio para lograr la felicidad será la ley racional<sup>99</sup>.

Inmanuel KANT también precisó la noción de felicidad al definir el objetivo de las actuaciones del hombre. En su obra *Fundamentación de la Metafísica de las Costumbres*, KANT perfila a la felicidad como un imperativo de prudencia que no es claramente definible en abstracto, sino que deberá ser delineado con base a conceptos empíricos. La satisfacción de las necesidades puede crear una sensación de felicidad vacía que sólo puede ser ordenada en torno a la razón, debiendo existir una buena voluntad que dirija a un fin universal el influjo de esa felicidad individual. Con ello, la buena voluntad, orientada a la satisfacción colectiva y al correcto accionar, puede hacernos dignos de ser felices. KANT estima, en este sentido, que el hecho de que la acción del hombre esté orientada por la razón aleja los egoísmos de la búsqueda de la felicidad individual – entendida, efectivamente, como la mera satisfacción de necesidades básicas-, reconociendo su rol como un ser social, en búsqueda de un valor superior. En todo caso, resulta esencial destacar que para KANT, asegurar la felicidad propia se constituye en un deber, al menos indirecto, de los particulares, ya que el que no está contento con su estado puede ser fácilmente víctima de la tentación de infringir sus deberes<sup>100</sup>.

---

<sup>98</sup> BENTHAM, Jeremy, *An Introduction to the Principles of Morals and Legislation*. 1781. Tomado de: [www.utilitariansm.com](http://www.utilitariansm.com) el 20 de Julio de 2011.

<sup>99</sup> Roldán, Carolina María. *La felicidad como proyecto ético: Aristóteles y Bentham*. En: Revista Electrónica Psuconex. Grupo de Investigación de Psicología, Psicoanálisis y Conexiones. Medellín-Colombia. Volumen 1°. N° 2. 2010. En: <http://revinut.udea.edu.co/index.php/Psyconex/article/viewFile/9480/8748> consultado el 20 de junio de 2011.

<sup>100</sup> Cfr. KANT, Inmanuel. *Fundamentación de la Metafísica de las Costumbres*. Madrid. Editorial Encuentro, S.A. 2003.

HUME, a diferencia de lo que venía sosteniendo KANT, considera que es esencial procurar delimitar la felicidad y utilizar la razón como forma de obtener los medios para conseguirla. Fernando SAVATER<sup>101</sup> también considera que el instinto precede a la razón, pero que la implementación de acciones deben ser razonadas. Así, la única fuente del deber para SAVATER es el querer –al contrario de lo sostenido por KANT, quien se basa en la dignidad-, pero siempre bajo la consideración de que dichas acciones deben ser racionales. Si es posible afirmar que somos seres racionales, entonces la felicidad también deberá contener elementos de racionalidad. En todo caso, el alcance de este concepto debe circunscribirse a la felicidad posible, que servirá de punto de partida para el estudio de los valores éticos. La felicidad, define SAVATER, es aquella que merece el hombre que emplea su libertad para hacer el bien, constituyéndose en el axioma ético por excelencia<sup>102</sup>.

Diversos textos normativos y entes gubernamentales y no gubernamentales han reconocido a la felicidad como un norte obligado en la actuación gubernamental. La Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1776 reconoció a la búsqueda de la felicidad como uno de los pilares fundamentales del movimiento histórico. El artículo 13 de la Constitución española de 1812 señaló que la acción gubernamental debía estar orientada a lograr el bienestar de los ciudadanos, indicando: *“El objeto del Gobierno es la felicidad de la Nación, puesto que el fin de toda sociedad política no es otro que el bienestar de los individuos que la componen”*.

Por su parte, en febrero de 2011 el Senado de Brasil comenzó la discusión para una enmienda constitucional en la cual se incluya al derecho a la felicidad entre la enumeración de los derechos fundamentales. Esta propuesta ya fue aprobada a finales de 2010 en la Comisión de Constitución y Justicia de la cámara alta. De aprobarse la reforma, el texto quedaría redactado de la siguiente manera: *“son*

---

<sup>101</sup> Cfr. SAVATER, Fernando. *La Conquista de la Felicidad*. Madrid. Ediciones el País. 1986.

<sup>102</sup> Cfr. SAVATER, Fernando. *Filosofía Tachada*. Madrid. Taurus. 1972.

*derechos esenciales para la búsqueda de la felicidad la educación, la salud, la alimentación, el trabajo, la habitación, la seguridad, la providencia social, la protección a la maternidad y a la infancia, la asistencia a los desamparados, en la forma de esta Constitución”.*

Aun más recientemente, el 19 de julio de 2011 la Organización de las Naciones Unidas adoptó una Resolución denominada “*Felicidad: hacia una aproximación holística al desarrollo*”, por medio de la cual la Asamblea invitó a sus estados miembros a adoptar las políticas públicas que mejor capten la importancia de perseguir la felicidad y el bienestar en el desarrollo. La Resolución fue adoptada a propuesta de Bután, cuyo representante señaló que “*la búsqueda de la felicidad es un asunto serio, cuya discusión en el seno de las Naciones Unidas no debía ser diferida*”<sup>103</sup>. A Bután es justamente atribuible la creación del Índice de Felicidad Interna Bruta (FIB), que, en opinión del rey y monje gobernante, debe tomarse en consideración aun antes del Producto Interno Bruto o PIB, medido en base a las riquezas materiales y servicios que un país ostenta. El FIB es resultado de las políticas públicas, del buen gobierno, de la equitativa distribución de la renta, de la ausencia de corrupción, de la garantía general de educación, salud y transporte de calidad y de las relaciones sociales de cooperación y paz entre todos. Bután concibe al hombre como una persona con necesidades físicas pero también espirituales, como son la convivencia y la paz, todas ellas llamadas a ser satisfechas por el Estado<sup>104</sup>. El uso de este medidor está siendo actualmente estudiado en Francia y en Gran Bretaña, procurando precisar el nivel de felicidad de los habitantes de cada uno de estos Estados, bajo el reconocimiento de que el bienestar efectivo de los individuos debe tener tanta relevancia como los indicadores económicos.

En Venezuela, la Declaración de los Derechos del Pueblo de 1811 estableció en sus artículos 1 y 2 de la Sección de los Derechos del Hombre en Sociedad que el

---

<sup>103</sup> Oficio del 19 de julio de 2011 preparado por el Departamento de Información Pública de la Asamblea General de las Naciones Unidas, sobre la adopción de la Resolución sobre la Felicidad en: [www.un.org](http://www.un.org).

<sup>104</sup> Felicidad Interna Bruta en: <http://www.servicioskoinonia.org/boff/articulo.php?num=240>, consultado el 20 de julio de 2011.

*“fin de la sociedad es la felicidad común, y el gobierno se instituye al asegurarla”*  
*“consiste esta felicidad en el goce de la libertad, de la seguridad, de la propiedad y de la igualdad de derechos ante la ley”*<sup>105</sup>. Estos mismos conceptos fueron utilizados como base para la Constitución Federal del 21 de diciembre de 1811, reproduciendo el concepto en su artículo 151, proveyendo: *“El objeto de la sociedad es la felicidad común, y los gobiernos han sido instituidos para asegurar al hombre en ella, protegiendo la mejora y perfección de sus facultades físicas y morales, aumentando la esfera de sus goces y procurándole el más justo y honesto ejercicio de sus derechos”*<sup>106</sup>. Por su parte el artículo 191 de la Constitución prevé que el mejor de los gobiernos será el que conlleve la mayor medida posible de felicidad.

En el mismo espíritu se expresa el Preámbulo de la Constitución de 1819 que señala como norte esencial del texto la promoción de la felicidad. Asimismo, el 1º de dicho texto señala: *“Son derechos del hombre la libertad, la seguridad, la propiedad y la igualdad. La felicidad general, que es el objeto de la sociedad, consiste en el perfecto goce de estos derechos”*<sup>107</sup>, y el artículo 6 de la Sección Segunda del Título I, dispone que la *“sociedad desconoce a quien no contribuye a la felicidad general”*. Sin embargo, apenas dos años después, la Constitución de 1821 no se trata directamente a la felicidad en su Carta de Derechos, sino que es sólo al referirse a la convocatoria de la Gran Convención que debía reformar la Constitución luego de sus primeros 10 años de vigencia (norma constitucional que fue ejecutada anticipadamente, mediante la fallida Convención de Ocaña de 1828), se dispone, en su artículo 191 que *“Cuando ya libre toda o la mayor parte de aquél territorio de la República, que hoy está bajo el poder español, pueda concurrir con sus representantes a perfeccionar el edificio de su felicidad y después que una práctica de diez o más años haya descubierto todos los inconvenientes o ventajas de la presente Constitución, se convocará por el Congreso una gran Convención de Colombia, autorizada para examinarla*

---

<sup>105</sup> BREWER-CARIAS, Allan. *Las Constituciones de Venezuela*. Tercera Edición Ampliada. Serie Estudios N° 71. Tomo I. Caracas. Academia de Ciencias Políticas y Sociales. 2008. p. 549.

<sup>106</sup> BREWER-CARIAS, Allan. *Las Constituciones...* p. 570 y 571..

<sup>107</sup> BREWER-CARIAS, Allan. *Las Constituciones...* p. 621.

*reformarla en su totalidad*". Los Preámbulos de la Constitución de 1830 y de 1858 establecen, por su parte, que la "felicidad común" se constituye en un fin general del Estado venezolano. Las Constituciones posteriores hacen referencia al término "bienestar", en lugar de "felicidad", haciendo un uso ambiguo de estos términos, como ha ocurrido en el análisis de la doctrina y según indicamos en el presente punto más adelante. En el Preámbulo de la Constitución de 1947 se define al bienestar general como uno de los fines del Estado. Por su parte, la Constitución de 1961 fija en su Preámbulo como objetivo esencial amparar la dignidad humana, promover el bienestar general y la seguridad social<sup>108</sup>. De esta forma, se conjuga a la dignidad humana y a la felicidad como aspectos esenciales a tomarse en consideración para fijar los objetivos del Estado. El artículo 3 de la Constitución de 1999 nuevamente imbrica estos conceptos, al señalar que: *"El Estado tiene como fines esenciales la defensa y el desarrollo de la persona y el respeto a su dignidad, el ejercicio democrático de la voluntad popular, la construcción de una sociedad justa y amante de la paz, la promoción de la prosperidad y bienestar del pueblo y la garantía del cumplimiento de los principios, derechos y deberes reconocidos y consagrados en esta Constitución"*. El artículo 320 de la Constitución recoge, asimismo, la obligación del Estado de orientar el ejercicio de sus potestades económicas al mantenimiento del bienestar general.

En las corrientes más recientes de pensamiento, GRANADOS apunta a que el contenido del concepto de felicidad debe determinarse no en función de la concepción individual, sino atendiendo a conceptos colectivos que pudieran considerarse de alguna manera universales. Para él, debe entenderse por felicidad *"la satisfacción de necesidades reconocidas por la autoridad que merecen ser satisfechas por esta misma"*. El deseo de justicia forma parte de estas necesidades, enraizadas en la mente del hombre de tal forma que integran su felicidad subjetiva. Por ello el Estado Social de Derecho no está reñido con el

---

<sup>108</sup> Constitución Nacional de 1961 en: *Textos Constitucionales 1811-1999*. Caracas. Servicio Autónomo de Información Legislativa (SAIL). 2003. p. 582.

Estado de Justicia<sup>109</sup>. De esta forma, el Estado Social está llamado a la rectoría de los beneficios para satisfacer las demandas sociales y el Estado de Justicia está orientado a la búsqueda y satisfacción de las necesidades colectivas.

Por su parte, LAYARD indica que el concepto moderno de felicidad reclama la concepción del bien común, en el cual todos los individuos sean capaces no sólo de satisfacer sus necesidades individuales sino, asimismo, colaborar solidariamente con los demás<sup>110</sup>. La medición de la felicidad no se da solamente por el análisis económico de la situación del Estado y la medida de los ingresos per cápita, sino por la preservación de la dignidad y de otras condiciones como el respeto, la paz y la convivencia. La merma de una convivencia social armoniosa, aun cuando aumente el ingreso per cápita, se traduce en una disminución de la felicidad colectivamente medida. Conforme a los Estudios realizados por la *US General Social Survey* existen siete grandes factores que determinan la felicidad: las relaciones familiares, la situación financiera, el trabajo, la comunidad y amigos, la salud, la libertad personal y los valores personales<sup>111</sup>. La interacción entre estos factores es lo que determinará –con la graduación en la importancia que se da a cada uno de ellos- la medida de la felicidad de los ciudadanos. Para LAYARD, la felicidad debe constituirse en objetivo último de la acción estatal y no aspectos individuales como la salud, la educación, la vivienda, etc., en tanto éstos constituyen medios para un estado superior. Igualmente, la fijación de estos medios como fines en sí mismo puede derivar en la adopción de medidas contradictorias en los cuales la cobertura de uno de ellos implique la merma de otro<sup>112</sup>. Es importante que las Constituciones de los distintos países reconozcan la vigencia del concepto de felicidad y el hecho de que los derechos son definidos legalmente a los fines de lograr este fin. Es importante, en este sentido, que la actuación estatal esté orientada a lograr una mayor felicidad, considerando todos los aspectos señalados y no únicamente los económicos.

---

<sup>109</sup> GRANADOS COVARRUBIAS, Manuel. *El Estado social de Derecho y algunas asignaturas pendientes*. En: Revista de Estudios Agrarios. Procuraduría Agraria de los Estados Unidos de México. N° 30. 2005. P. 65 y ss.

<sup>110</sup> LAYARD, Richard. *La Felicidad: Lecciones de una nueva ciencia*. México. Editorial Taurus. 2005. p. 17.

<sup>111</sup> LAYARD, Richard. Ob. cit. p. 72,

<sup>112</sup> LAYARD, Richard. Ob. cit. p. 118.

Las tesis modernas apuntan a la definición de un concepto colectivo de felicidad que pueda ser aplicable, al menos temporalmente, a una sociedad determinada. La integración de tal concepto y de los medios para alcanzarlo dependerá de las políticas del Estado, estando siempre delimitado por bases mínimas constituidas por los derechos fundamentales.

Los estudios económicos han identificado los factores personales y societales que deben tomarse para medir la medida de la felicidad humana en los miembros de un Estado. En primer lugar, los económicos donde se consideran elementos tales como el nivel de ingreso por persona, la distribución del ingreso, el desempleo y la inflación, todos los cuales son esenciales para el desarrollo. En segundo lugar, los factores de contexto, esto es, aquéllos que se relacionan con el trabajo, su calidad, condiciones y relaciones, así como las condiciones de vida –incluyendo salud- y las relaciones interpersonales. Así, el acceso a un trabajo en condiciones justas y jornadas que permitan el desarrollo de las relaciones interpersonales y familiares, así como el acceso a servicios sociales básicos se constituyen en elementos esenciales para el desarrollo y bienestar. En tercer lugar, los factores institucionales, en especial la existencia de una sociedad libre y democrática con altos niveles de participación social y la descentralización en la toma de decisiones son también esenciales en la felicidad. La felicidad depende, entonces, no sólo de factores personales, sino de elementos económicos o materiales e institucionales. El desarrollo, entonces, tiene como fin esencial la felicidad humana, que va más allá de los estudios estrictamente económicos y que requiere la conjugación de los factores indicados<sup>113</sup>.

Una de las más recientes concepciones de la forma del Estado Social de Derecho conlleva a su tendencia a convertirse en un Estado de Bienestar –noción que no está exenta de críticas-, en donde la actuación estatal se orienta a la búsqueda del

---

<sup>113</sup> Informe sobre la implementación del Programa de Liderazgo para la Gobernabilidad y el Desarrollo (PROLIDER) llevado adelante por la Comisión Económica para América Latina y el Caribe, CEPAL, Naciones Unidas; la Secretaría General Iberoamericana, SEGIB y la Organización de Estados Americanos OEA, tomado de: [www.eclac.cl](http://www.eclac.cl) el 20 de julio de 2011.

bienestar –o felicidad- de los ciudadanos. Podemos circunscribir la evolución del Estado de Bienestar en tres fases<sup>114</sup>: la primera, con los trabajos de BISMARCK y el manifiesto de EISENACH, que defendieron la necesidad de la intervención del Estado en la cuestión social, posición que también se sustentó en KEYNES y HELLER. En la segunda etapa aparecen los Informes Beveridge en Gran Bretaña que sistematizaron los principios del Estado de Bienestar y plasmaron medidas sociales de corte universal. El tercer hito se da en los Estados Unidos de América con la revolución bienestarista, encabezada por ROOSEVELT, que promueve la aparición de una seguridad social federal, para liberar al hombre de la necesidad. La crisis del concepto deviene del fomento de la búsqueda del propio placer en forma incompatible con la solidaridad, que debe ser trabajado para el sustento de la idea. En forma sintetizada, el Estado de Bienestar constituye una forma del Estado Social, en la que el Estado debe asumir la responsabilidad de desarrollar una política económica que permita crear condiciones para el crecimiento económico del país, así como adoptar políticas de solidaridad que permitan repartir justamente tanto los esfuerzos como los resultados del crecimiento<sup>115</sup>.

Efectuadas estas consideraciones sobre las nociones esenciales del Estado de Derecho y, dentro de sus variantes, la del Estado de Bienestar, vale, a continuación, en este sentido hacer referencia a la noción de sociedad civil y libertad en HEGEL, que se constituyen como pilares filosóficos del Estado de Bienestar, en cuanto de dichos conceptos puede determinarse la coordinación que debe existir entre la individualidad, su inserción a la sociedad y los derechos y

---

<sup>114</sup> Cfr. GÓMEZ DE PEDRO, María Esther. *El Estado de Bienestar. Presupuestos Éticos y Políticos*. Tesis doctoral presentada para optar al grado de Doctor en Filosofía. Universidad de Barcelona. Facultad de Filosofía. 2001. Consultada en: <http://www.tesisred.net> el 20 de julio de 2011.

<sup>115</sup> Conforme a lo señalado por la doctrina, tales son las condiciones que deben darse para asegurar la existencia de un Estado de Bienestar. En tal sentido, se ha indicado que existen tres interpretaciones posibles sobre la idea del Estado de Bienestar: “1. Cuando hace referencia a la provisión de servicios de bienestar por el Estado. 2. Cuando es un modelo ideal donde el Estado asume la responsabilidad primaria del bienestar de sus ciudadanos. Esta responsabilidad es comprensiva, porque se consideran todos los aspectos del bienestar; un “sistema de seguridad”, no es suficiente. Es universal, porque cubre a cada persona, a la que la legislación otorga derechos positivos. 3. Estados del bienestar puede identificarse con sistemas generales de bienestar social. En muchos “Estados del bienestar”, el bienestar no se proporciona actualmente por el Estado, sino por una combinación de servicios independientes, voluntarios y gubernamentales” (HUERTA LARA, María del Rosario. *Los conceptos de Estado Social de Derecho, Bienestar social e Interés colectivo*. En: Letras Jurídicas. Veracruz, México. Centro de Estudios sobre Derecho, Globalización y Seguridad de la Universidad Veracruzana. N° 18. Julio-diciembre 2008. p. 3). En todo caso, debemos destacar que DELGADO OCANDO manifiesta diferencias entre el Estado Social y el Estado de Bienestar, considerando que sólo en el primero se da la intervención directa del Estado en la satisfacción de las necesidades colectivas, mientras que en el segundo se trataría únicamente de una política económica y social sectorial. (Cfr. DELGADO OCANDO, José. *Estudios de Filosofía del Derecho*. Caracas. Colección de Estudios Jurídicos del Tribunal Supremo de Justicia. 2003. p. 378).

deberes recíprocos que surgen entre uno y otro, como verdadera expresión de la libertad.

#### III.4. LA SOCIEDAD CIVIL EN HEGEL

Para la realización de cualquier análisis acerca del pensamiento de HEGEL es preciso comenzar por entender la noción de “espíritu” en dicho autor. Para HEGEL, sólo lo espiritual es real, es decir, verdadero. El espíritu es sujeto y objeto de la autoconciencia, adquiriendo tres formas: el espíritu en la relación consigo mismo (*espíritu subjetivo*), espíritu en la unidad de su objetividad y subjetividad (*espíritu absoluto*) y espíritu en la forma de la realidad de un mundo a producir, como medio de realización efectivo de la libertad (*espíritu objetivo*). El derecho, la moralidad, la eticidad, la sociedad civil y el Estado son conceptos ligados a la última forma mencionada.

En HEGEL la voluntad es un concepto esencial. El campo del derecho estará principalmente sustentado en lo espiritual, siendo la voluntad libre su punto de partida, en tanto “*el sistema del derecho es el reino de la libertad realizada*”<sup>116</sup>. Ahora bien, para HEGEL es fundamental la distinción entre dos suertes de voluntades: los instintos y deseos, por una parte, que son propios del animal y, por la otra, la posibilidad y decisión de hacer suyos esos instintos y deseos o de refrenarlos, determinarlos. De esta manera, puede afirmarse que el animal tiene instintos pero no tiene voluntad, en tanto no tiene la posibilidad de refrenarlos, determinarlos o detenerlos. Por ello, la verdadera voluntad implicará la posibilidad de que el individuo se reconozca a sí mismo y que actúe conforme a sus propias exigencias morales. La voluntad será libre en la medida en la cual pueda alcanzarse la finalidad expresada en el pensamiento. En tanto el pensamiento es libertad, lo que él se propone realizar es la propia libertad.

---

<sup>116</sup> HEGEL, Georg W. F. *Rasgos Fundamentales de la Filosofía del Derecho*. Traducción de Eduardo Vásquez. Madrid. Biblioteca Nueva. 2000. Párrafo 4. p. 87.

Ahora bien, la libertad constituye una categoría fundamental de la razón. La razón es esencial a la libertad porque implica la posibilidad de actuar de acuerdo con el conocimiento de la verdad, entendido como la conformación de la realidad de acuerdo con sus potencialidades. Asimismo, la libertad presupone la realidad de la razón. Ello implica que el hombre sólo puede ser libre si el mundo está dominado por el conocimiento. De esta forma, el hombre sólo es libre en cuanto que ser pensante, siendo posible que éste no se conforme con las normas pre-hechas del ser, sino que puede superarlas y transformarlas, como elemento esencial para la conducción hacia la verdad y, en consecuencia, hacia la libertad.

Vistas así las cosas, la razón lleva a la libertad como medio posible de destrucción y evolución de las formas fijas, en búsqueda de la verdad. Por ello, la razón disuelve las estructuras irracionales y opresivas, creando otras nuevas y libres o, al menos, más libres que las anteriores, en una constante búsqueda de superación. De allí que se conciba la constante evolución de las estructuras existentes en búsqueda de la libertad, como meta última perseguida por el espíritu del mundo. Ello justifica que el Estado evolucione históricamente de la forma adoptada en un momento determinado a una –al menos supuestamente- más avanzada, en procura de la libertad como una esencia libre y racional. De esta forma, en nuestra concepción, HEGEL ve siempre al proceso de transformación como una forma de avanzar hacia un estado más perfeccionado de libertad. En sus bases fundamentales no se concibe la posibilidad de un retroceso en el proceso de formación del Estado, lo cual, al menos, podría resultar cuestionable, dado el grado de desarrollo de algunos estados modernos.

La ética constituye la forma de conciliación de la moralidad –interna del individuo- y el derecho –externo a él-. Es la manera a través de la cual se consigue la relación del individuo con el exterior y, en consecuencia, su libertad. El hombre no puede ser libre si vive aislado del mundo, por cuanto su libertad es posible a través del pensamiento inteligente, de su reconocimiento como ser y como miembro de la comunidad, a través del cual puede encontrar la verdad y ver

realizada su libertad. De esta forma, la libertad del individuo parte de su subsunción en un proceso exterior y en el ambiente que lo rodea.

Así, la persona es un individuo libre que requiere un complemento con el exterior. Este complemento se hace vigente a partir de la propiedad, de la posibilidad de hacer suyas las cosas, con lo cual surge la primera relación interpersonal que es el contrato, como medio esencial para lograr la posesión legal de los elementos. La existencia de las relaciones es medio entonces requerido para que el hombre sea libre.

El hombre, entonces, sólo se sabe y se reconoce a sí mismo –y así también lo afirmaba ARISTÓTELES- en tanto sea un miembro de un pueblo identificado con su espíritu, espíritu que vive en sus propias instituciones sociales.

Sobre esta base se concibe la dialéctica de HEGEL. Por una parte, el Derecho se refiere únicamente a la periferia de la individualidad –sin que guarde relación directa con el fuero interno de cada individuo-, mientras que la moralidad es la autoconciencia de la voluntad. El Derecho no se basta a sí mismo, en tanto no contiene en sí la expresión de la individualidad. Por otra parte, la moralidad es incapaz de tener sentido en sí misma sin su exteriorización. De allí que estos dos conceptos se superen en la eticidad, donde se vincula lo universal –expresado en el Derecho- y las determinaciones particulares –la moralidad-.

Esta ética, para HEGEL se materializa a través de tres momentos que él llama la “sustancia ética”: la familia, la sociedad civil y el Estado. Es importante destacar que no se trata de afirmar que cada uno de estos conceptos precede temporalmente al otro, sino que todos ellos coexisten a un mismo tiempo, prácticamente constituyendo los dos primeros células del último. Vistas así las cosas, la familia constituye lo universal, la sociedad civil representa a lo particular y el Estado, a la unión de lo universal y lo particular, en la aplicación de la dialéctica hegeliana que es parte esencial de su análisis de las cosas.

La dialéctica de HEGEL resulta fundamental a la solución de las aparentes contradicciones que operan entre los planos por él definidos. De esta forma, si bien el derecho abstracto, formal y sin concreción alguna, puede considerarse que antagoniza con la moralidad, estrictamente interna en la definición del bien, puede encontrarse la conciliación de estos conceptos en la ética, que representará la voluntad sustancializada, es decir, la libertad. De esta forma, será la eticidad la que permitirá que se le dé validez y sentido real al derecho abstracto y a la moralidad. Las normas jurídicas externas y abstractas se materializan a través de las costumbres, la polis y las instituciones. Por su parte, la subjetividad de la moralidad se exterioriza al hacer referencia a ella en la moralidad pública del Estado. En este caso, la autoconciencia no es frente a los otros una actitud estrictamente egoísta.

De esta manera, sucintamente los momentos de la sustancia ética de HEGEL son presentados de la manera que se explica de seguidas. En primer lugar, la familia constituye la forma más elemental de relación del individuo con su entorno y su reconocimiento como ser, cuya base es el amor. Implica la forma básica de unión de la subjetividad con la objetividad. Esta familia se constituye como un sujeto cuya voluntad se expresa en la propiedad común, siendo necesario, en consecuencia, que exista un patrimonio en forma permanente y segura, entre otros fines, para lograr la educación y alimentación de los hijos. Si los padres no pueden proveer los medios para la satisfacción de las necesidades de los componentes de la familia, corresponderá al Estado hacerse cargo de estos aspectos.

La educación y el castigo aleccionador de los hijos se dirigen esencialmente al desarrollo de la conciencia colectiva, no a la merma en su libertad. Conservan su libertad en tanto éstos deben mantener su personalidad, siendo capaces de salir del seno de su familia original para insertarse en la sociedad y formar una nueva familia. La educación, entonces, está llamada a la inserción de los hijos en la

sociedad, al desarrollo de la consciencia de lo universal, opacando los intereses individuales –que podríamos considerar mayormente salvajes o incivilizados-. Así, *“la finalidad de los castigos –en los hijos- no es la legalidad como tal, sino de naturaleza subjetiva y moral; intimidación a la libertad todavía apocada en la naturaleza y promoción de lo universal en su consciencia y voluntad”*<sup>117</sup> (interpolado nuestro).

Ahora bien, la proliferación de las familias y la existencia de las necesidades será lo que conllevará a la sociedad civil. Este segundo momento surge como consecuencia de la necesidad del padre de procurar el sustento de los integrantes de la familia, debiendo relacionarse con el exterior para la satisfacción de sus necesidades. En la sociedad civil el individuo encuentra la realidad de su consciencia de sí mismo.

La sociedad civil constituye el medio de interrelación de los individuos con su entorno, en donde ocurre una suma de intereses, tendentes a la satisfacción de las propias necesidades. Así, el individuo se hace parte de la sociedad como medio de satisfacción de sus propias necesidades. La sociedad civil es en sus inicios fundamentalmente pasional y no racional, requiriéndose de una institución más avanzada para alcanzar la libertad. En efecto, en la sociedad civil existe una suma de necesidades, pero en la medida en que se logra la satisfacción de los intereses individuales, surge una interdependencia y ésta es reconocida por sus miembros. Por ello, se alcanza una etapa en que la subsistencia y la felicidad de un individuo se haya estrechamente relacionada con la subsistencia de todos. Cuando el hombre trabaja en forma engranada con los restantes, para la satisfacción de los intereses, cada uno de ellos contribuye a cubrir las necesidades de todos<sup>118</sup>.

---

<sup>117</sup> HEGEL, Georg W.F. *Rasgos Fundamentales...* Párrafo 174. op. Cit. p. 243.

<sup>118</sup> Esta misma aproximación es la que encontramos en John RAWLS, al señalar que la interacción de los individuos en la sociedad se hace sobre la base de un conflicto y de una identidad de intereses. La identidad de intereses se da sobre la idea de que la convivencia se hace para la satisfacción de necesidades comunes a todos y el conflicto se da acerca de la forma como ocurre el reparto de los beneficios entre los integrantes del colectivo. De esta forma, indica RAWLS que: *“Podemos pensar en una sociedad humana como en una asociación más o menos autosuficiente, regulada por un concepto común de justicia y dirigida a procurar el bien de sus miembros. En cuanto empresa cooperativa en favor del adelanto mutuo, se caracteriza tanto por el conflicto como por la identidad de intereses. Hay identidad de intereses por cuanto la*

El Estado, por su parte, constituye el estadio más avanzado en donde es posible lograr la plena libertad del individuo, en tanto los intereses individuales se corresponden con los del colectivo. Lo particular y lo colectivo de esta forma deben estar unidos a fin de permitir que los intereses se realicen universalmente. El Estado de HEGEL constituye la forma más avanzada de la ética objetiva y la realización de la libertad objetiva. En él es posible que mediante la satisfacción del colectivo sea también posible la satisfacción de los intereses individuales, logrando la satisfacción del bienestar particular. El Estado debe ser verdadero y racional para existir. La racionalidad implica la unión de lo universal y lo particular en el Estado con el individuo. Es verdadero asimismo por constituir una representación del todo, que contiene las partes y nos la aniquila, no se opone a las partes, éstas están armónicamente integradas con aquél. Conforme a ello, la familia y la sociedad civil quedan subordinadas al Estado, siendo que las tres entidades coexisten temporalmente, de tal manera que las voluntades de los miembros de la familia y de la sociedad civil, en el Estado, coinciden con la voluntad universal.

El Estado de HEGEL no es el Estado político, es decir, no está referido a la estructura de un marco de gobierno. Por el contrario, se refiere a la totalidad de la vida de los miembros de la comunidad en cuanto sus actividades se orientan a la realización de un objetivo que es la identificación de los intereses individuales con los colectivos<sup>119</sup>. En el Estado se realiza efectivamente la moral al establecerse los

---

*cooperación social permite que haya para todos una vida mejor que la que ninguno tendría si cada uno procurara vivir por su esfuerzo propio; pero, al mismo tiempo, no es indiferente para las personas la forma en que se distribuyen los beneficios más amplios que se derivan de los trabajos conjuntos, porque cada cual, para adelantar sus propios fines, prefiere una participación mayor a una más pequeña.*" (RAWLS, John. *Justicia Distributiva*. En: Revista Estudios Públicos. N° 24. Santiago de Chile. Centro de Estudios Públicos. 1986. p. 54).

<sup>119</sup> De igual forma, una visión similar es asumida por RAWLS, al sostener que los intereses de los individuos —expresado en la búsqueda de su bienestar—, configuran en su conjunto el del colectivo, llevando así a la procura la satisfacción de las necesidades de sus miembros. Así: *"El concepto más simple y más directo de lo correcto, y por ende de justicia, sería, qué duda cabe, el de maximizar el bien. Esto supone un conocimiento previo de lo que es bueno, pero podemos estimar que el bien ya está dado por los intereses de individuos racionales. Entonces, tal como el principio de la opción individual es el de obtener el mayor bien propio, de adelantar lo más posible el propio sistema de deseos racionales, así el principio de la opción social es el de realizar el mayor bien (definido del mismo modo) colectivo de todos los miembros de la sociedad. Llegamos al principio de utilidad de manera natural: por este principio una sociedad está correctamente ordenada, y es por ende justa, cuando sus instituciones están dispuestas de tal modo que realicen la mayor suma de satisfacciones."* (RAWLS, John. *Justicia distributiva...* ob. cit. p. 54). Esta visión parte de una concepción utilitarista del Estado que no deja de estar sujeta a críticas por el propio RAWLS, al no encontrar justificaciones evidentes de las razones por las cuales un individuo

derechos como una expresión de la voluntad racional, asimismo, cada ser asume sus deberes como miembro del Estado, sin que ello implique su anulación como persona, por cuanto éste es el medio a través del cual puede realizar su libertad y decisión personal. Los intereses individuales no antagonizan con los intereses colectivos, sino que armonizan con ellos. El individuo ve en el Estado la posibilidad de realizarse, de lograr su propia libertad, por lo cual no atenta contra éste.

No obstante, ello ocurre en la apreciación teórica de lo que debe constituir el Estado y el sentido hacia el cual él se encuentra dirigido. La existencia de un Estado en el cual el individuo pueda verse realizado será posible en la medida en la cual éste evolucione y sus miembros maduren, siendo entonces que el Estado se encontrará en constante evolución.

El Estado se debilita cuando no es capaz de alcanzar el bienestar de los particulares y se aleja de la realidad y la racionalidad, la cual es esencial para lograr la libertad del individuo, según hemos visto. De esta forma, el Estado que no cumple con estas condiciones está condenado a su propia destrucción y a la evolución hacia un Estado superior, en búsqueda de la libertad. Por ello, es posible afirmar que el Estado moderno no puede sostenerse por el poder, la fuerza y la coacción, sino por la identificación de los individuos con las instituciones que lo componen, en donde cada uno de ellos forma parte en forma libre y consciente de dicha institución.

Ahora bien, regresando al concepto de sociedad civil de HEGEL, éste se constituye probablemente en una forma inadecuada de llamar al Estado, por cuanto sólo es posible la existencia de las leyes y la administración de justicia en tanto exista un Estado. No obstante, para HEGEL no es fundamental justificar que existe una separación entre estas dos instituciones. Para HEGEL la sociedad civil es el Estado externo, en el cual sus miembros están vinculados por la subsistencia, el bienestar y el derecho de todos. Esto es expresado en el párrafo 183 de la siguiente forma:

---

podría renunciar voluntariamente a sus libertades para integrar el colectivo. Sobre estos razonamientos se pronuncia HEGEL en sus trabajos.

*“La finalidad egoísta, en su realización, condicionada así por la universalidad funda un sistema de dependencia universal de manera que la subsistencia y el bienestar del singular y su existencia empírica jurídica están entrelazados con la subsistencia, el bienestar y el derecho de todos, está fundado en ello, y sólo en esta conexión es real y está asegurada. Se puede considerar a este sistema primeramente como el Estado externo, como Estado de la necesidad y del entendimiento”<sup>120</sup>.*

La sociedad civil está compuesta por ciertas instituciones: administración de justicia, trabajo, propiedad, etc., que son esenciales a su conformación. Está así integrada por tres momentos: (i) el sistema de las necesidades, esto es, la satisfacción de las necesidades de los individuos que la componen, lograda a través del trabajo y del patrimonio, (ii) la administración de justicia, que implica la protección de la libertad de la persona y de la propiedad, integrada por el derecho abstracto, el derecho positivo y los tribunales y (iii) el poder de policía y la corporación, como formas de cuidado de los intereses particulares en tanto elemento común de la comunidad, compuesta por la policía, la familia y el poder. No obstante, cabe destacar que el poder para HEGEL no es el poder arbitrario de un individuo, sino el poder practicado por una persona que representa el espíritu del pueblo (en el que se plena todo individuo)<sup>121</sup>.

Así las cosas, es posible concebir en HEGEL no sólo la sociedad civil expresada institucionalmente, sino asimismo como una entidad evolucionada que lleva al espíritu absoluto y que se identifica con el Estado. No se trataría propiamente de la utopía, sino que podría tratarse de una representación de lo racional y real. En la sociedad civil ocurre el intercambio entre los hombres, fundamentado en la necesidad, produciéndose relaciones que se van estrechando paulatinamente y

---

<sup>120</sup> HEGEL, Georg W. F. *Rasgos Fundamentales...* op. Cit. p. 252.

<sup>121</sup> Los momentos de la sociedad civil son definidos en palabras de Hegel en los términos siguientes:

*“A) La mediación de la necesidad vital y la satisfacción del individuo por su trabajo y por el trabajo y la satisfacción de la necesidad de todos los demás: es el sistema de las necesidades vitales.*

*B) La realidad de lo universal de la libertad contenida en ella, la protección de la propiedad por la administración de justicia.*

*C) La prevención contra la accidentalidad subsistente en aquellos sistemas y el cuidado de los intereses particulares en cuanto algo colectivo mediante la administración y la corporación”* (HEGEL, Georg. *Rasgos Fundamentales...* Op. cit. pp. 256-257).

justificando la creación de las instituciones, que servirán de base y sustento a estas relaciones, pudiendo de esta manera sentarse las bases para lo universal. Así, la educación para HEGEL implica la asunción de que los intereses particulares e individuales ceden espacio a lo universal. No obstante, no debe ello entenderse como la anulación del individuo y de sus intereses, sino de la coincidencia de los intereses particulares con los universales, permitiendo con ello la plena realización de la libertad.

Desde un primer enfoque, pareciera que en la sociedad civil cada individuo tiene sus propios intereses y se opone a los restantes, pero efectivamente requiere de éstos como una condición para su subsistencia. La sociedad civil surge, al menos en parte, como un fenómeno económico, requerido para la satisfacción de las necesidades, según hemos dicho, derivadas de la procura del sustento para la familia. Establecido el fenómeno económico, como un medio en el cual se crean productos y éstos son ofrecidos para su intercambio con otros, incluyendo el dinero, el funcionamiento de este mecanismo generará una serie de conflictos propios a tratar en ese entorno, como son el trabajo, el intercambio comercial, la división, la lucha por la apropiación de bienes, que implica la asunción de conductas egoístas, donde uno de los sujetos se opone al otro sobre la base de sus intereses particulares. El sistema jurídico está llamado, bajo esta concepción, a proteger los bienes y a garantizar la seguridad de los individuos de esta sociedad.

Si analizamos la sociedad civil bajo este contexto, no podría hablarse de perspectivas de la universalidad de esta institución, por cuanto se trata simplemente de un intercambio que se produce entre diversos individuos como un mínimo necesario para que cada uno de ellos vea satisfechas sus pretensiones. Por ello, cada uno de los individuos, *ab initio*, rechaza que la comunidad pretenda exigirle una serie de obligaciones o cargas como miembro de la sociedad. Ese sería el caso del establecimiento de la obligación del pago de tributos, que se considera atenta contra la individualidad de los sujetos y, en especial, contra el

derecho a la propiedad, esencial para ser considerado como un hombre libre<sup>122</sup>. No obstante, esta función estrictamente económica que podría atribuírsele en un comienzo a la sociedad civil es rebasada por un conjunto de nuevas circunstancias y enfoques, en donde se determina la existencia de intereses colectivos coincidentes con los individuales. Este nuevo enfoque es el que determina la existencia del Estado, donde es posible afirmar que los intereses colectivos pueden estar aun por encima de los individuales, aun cuando sea esperada la coincidencia entre ambos.

La voluntad, conectada con la libertad, juega un papel fundamental en la comprensión del derecho en HEGEL. La voluntad, enlazada con la libertad, sería comprendida en las siguientes etapas: (i) inmediata, cuya existencia es inmediata y externa y donde la voluntad se refleja en sí, apareciendo como un poder indeterminado, representada en el derecho abstracto, (ii) la voluntad que se refleja en sí misma desde el exterior, como una individualidad subjetiva opuesta a lo universal, esa individualidad es el reflejo del bien en el interior, esto es, de la moralidad, comprensiva de los postulados dirigidos al individuo o a la vida de lo privado y (iii) la unión de estos dos momentos, la idea de la voluntad que se refleja en sí misma y en el mundo exterior, que determina la existencia de la voluntad como subjetiva, derivando en la eticidad, que se representa en las costumbres, en la familia, en la polis. La materialización de la voluntad ocurre en este tercer momento a través de las instituciones de la comunidad humana: la familia, la sociedad civil y el Estado. Esta es la base fundamental de la comprensión de la filosofía del derecho de HEGEL.

Para HEGEL la libertad del individuo y su moralidad sólo pueden realizarse dentro de un Estado formado por instituciones sociales y políticas que se correspondan

---

<sup>122</sup> Así, nos recuerda LEITE DE CAMPOS que la propiedad privada ha sido entendida en la tradición europea como una condición integrante de la libertad del ser humano, siendo libre quien es autónomo –Platón- y quien dispone de los medios materiales y esenciales de una vida digna –Santo Tomás de Aquino-. Cada persona debe tener posibilidades de desarrollar libremente su personalidad y disponer de sus bienes, en virtud de lo cual, deberá establecerse una carga máxima total sobre el patrimonio de las personas, a los fines de permitir que éstas puedan efectivamente disfrutar de sus propiedades. (Cfr. LEITE DE CAMPOS, Diogo. *O sistema tributário no Estado dos Cidadãos*. Coimbra. Gráfica de Coimbra. 2006. p. 56 y 110).

con la naturaleza de ese individuo moral y libre. Por su parte, esas instituciones sólo pueden sostenerse en tanto existan en el entorno de individuos verdaderamente dispuestos a vivir la moralidad.

La búsqueda final de todas las manifestaciones de la ética es la libertad, pero bajo el entendido de que la libertad significa que el sujeto deja de existir como individuo que se ve al margen del mundo y se hace parte del mismo. Al estar reunido el mundo en la mente del sujeto, deja de verlo como una fuerza extraña y restrictiva. La libertad no implica la posibilidad de que el individuo haga aquello que le plazca. El que el individuo se limite a contemplarse a sí mismo y no se reconozca como parte de la sociedad no lo libera, sino que lo destruye como ser social. Esa libertad, así entendida, implica una negación a la libertad, por cuanto impide al individuo contemplarse y conocer la verdad como parte de la universalidad. La posibilidad de que el individuo haga lo que le plazca a lo que lo conlleva es a la realización de una serie de acciones sin sentido alguno y que carecen de significado fuera de sí mismos. La voluntad, en consecuencia, sólo es libre en tanto inteligencia pensante.

De esta forma, la libertad del individuo sólo puede realizarse en un determinado orden. En primer término, el individuo exterioriza su propia moral, pero esta acción podrá verse corrompida si no está fundada en ámbitos más firmes de la ética, como es la familia, la sociedad civil y el Estado. De esta forma, se concede al individuo un orden más estable, independiente y necesario, que supera a los meros caprichos subjetivos. Al entrar en el ámbito de estas instituciones, los sujetos deben asumir ciertos deberes propios de su vida en sociedad. Sin embargo, la existencia de estos deberes no es contraria a la libertad, por constituir éste un concepto objetivo cuya definición depende del análisis del todo. Así, es claro para HEGEL, insistimos, que la posibilidad de que el individuo haga aquello que le plazca no puede ser una expresión de la libertad, sino una manifestación que conduce al individuo a su propia destrucción.

Así, HEGEL sostiene que el cumplimiento de los deberes en sociedad son los únicos que puede permitir la existencia del individuo verdaderamente libre, en donde éste pueda ver satisfecho su propio yo. Por ello, no será posible concebir a la sociedad como una mera prestadora de bienes y servicios para la satisfacción de las necesidades propias, sino que el cumplimiento de los deberes por parte de cada uno de los individuos es el que permitirá que se trate de un engranaje efectivo que cumpla los fines para los cuales está destinada. De allí que el individuo no deberá considerar que se haya sometido por el deber, sino que su conciencia como miembro del grupo y el cumplimiento de aquél es el que le garantizará realmente la satisfacción de sus necesidades. Por tan razón se justifica, visto en este contexto, el cumplimiento de obligaciones como las tributarias.

Es importante destacar que para HEGEL muchas de las instituciones de la sociedad civil se van a ver reproducidas en el Estado y, por ello, aun cuando teóricamente es posible efectuar una diferenciación entre ambas instituciones, existe una vinculación estrecha entre una y otra lo cual no constituye un problema para HEGEL, que simplemente procura la explicación del fenómeno de la ética. La diferencia fundamental entre aquellas instituciones que forman parte de la sociedad civil o del Estado se deriva del carácter con el cual actúan sus componentes. De esta forma, en la medida en la cual pueda afirmarse que sus miembros no actúan en consideración de sus propios intereses sino en pro de los del colectivo, estaremos ante funciones públicas que son propias de las organizaciones que forman parte del Estado. Por su parte, la existencia de un mayor particularismo, aun cuando teóricamente pudiera sustentarse que los individuos que la componen forman parte de un grupo, determinarán que la institución correspondiente forme parte de la sociedad civil.

HEGEL no niega la individualidad en el Estado, sino que indica que ésta llega hasta el límite que es necesario para la interacción con lo universal. Por ello, en el Estado se conjugan los intereses individuales y los colectivos procurando su

convivencia armónica. La sociedad civil lleva en sí misma el germen de su propia evolución, reconoce la necesidad de apuntar hacia algo superior, configurado por el propio Estado, logrando de esta forma una mayor racionalidad y objetividad. No obstante, para HEGEL el paso de la sociedad civil al Estado no destruye a la primera, sino que ambos pueden coexistir simultáneamente.

Conforme a lo señalado, en materia tributaria la libertad del individuo implicará el reconocimiento de las necesidades del colectivo y, en ello, la justificación de la obligación de detraer una porción del patrimonio para la satisfacción del gasto público. Pero ello no implica la anulación del individuo, sino el reconocimiento por los entes gubernamentales de su existencia y de sus propias necesidades, en virtud de lo cual el poder de exigir la provisión de fondos para el cumplimiento de las cargas públicas se encuentra racionalmente limitado. Así las cosas, la ley tributaria debe dejar al individuo la posibilidad de decidir, disponer y arbitrar sobre lo necesario para sí y para su subsistencia. El hombre, como ser libre, debe ser capaz de proveer lo necesario para la satisfacción de sus necesidades, siendo esencial asimismo en el funcionamiento del Estado, la protección de los derechos del hombre.

Según lo indicado, resulta claro que la inserción del hombre en la sociedad no puede conllevar su anulación como persona ni de su patrimonio, en virtud de lo cual la posibilidad de requerir su colaboración en la satisfacción de las necesidades colectivas encuentra directamente un límite en el bienestar del propio individuo. De allí que el hombre no se anula, se complementa con la sociedad civil y el Estado, siendo necesario el reconocimiento de los límites a la tributación en su propio bien. Por ello, la tributación no puede ser concebida como un simple medio de satisfacción de las necesidades colectivas, sino que debe conllevar la protección tanto de los intereses colectivos como de los individuales, haciendo en consecuencia que no pueda dejarse de lado los efectos que la acción gubernamental produce en cada individuo. Una tributación creada en aras de la protección y satisfacción de las necesidades colectivas que anula al individuo o

atenta contra sus derechos es contraria a la libertad, la dignidad y felicidad del hombre, debiendo evolucionar hacia un estadio superior en el cual se concilien ambas fases.

### III.5.- FUNDAMENTO DE LA TRIBUTACIÓN

Establecido que la tributación existe en función del bienestar de los individuos que están sujetos a ella, de tal forma que no es posible exigir contribuciones a los particulares que resulten en el cercenamiento de sus derechos y libertades, debemos analizar, bajo esta óptica, los fundamentos que justifican la existencia de la obligación tributaria<sup>123</sup>.

En este entendido, la obligación de los particulares de contribuir con los gastos públicos y la potestad del Estado de exigirles el cumplimiento de este deber, tiene su fundamento en la procura de la convivencia ciudadana y del bienestar particular de cada uno de sus componentes. De esta manera, el Estado sólo existe en función de la preservación del bienestar del pueblo, la satisfacción de sus necesidades y la garantía de la progresividad de las condiciones de sus componentes.

De allí entonces que la tributación viene circunscrita por un límite natural, referido a la posibilidad de goce de los derechos por parte de los ciudadanos, así como a la factibilidad de que éstos se hagan de los recursos necesarios para sufragar sus

---

<sup>123</sup> En todo caso, se hace preciso destacar que la tributación también puede fundamentarse en fines extrafiscales, a los fines de controlar determinados comportamientos económicos y sociales. En este caso, la recaudación deja de tener como fin directo la recaudación para lograr obtener los recursos necesarios para la satisfacción de las necesidades colectivas, entrando elementos ajenos a la simple recaudación a justificar la existencia de los tributos. Sin embargo, debemos destacar que esta precisión, en nuestra consideración, en nada contradice la exposición efectuada a lo largo del presente trabajo, toda vez que, cualquiera sea el fin directo de la tributación, ésta siempre deberá estar en consonancia con la protección y garantía de los derechos humanos, siendo inadmisibles que pueda justificarse la existencia de un tributo al margen de esta afirmación general.

Señalado lo anterior, debemos indicar que en las economías socialistas, los tributos cumplen con una función principalmente intervencionista en la conducta de los agentes económicos, mientras que en las economías de mercado los tributos cumplen una función financiera primordial como medio para que el Estado pueda cumplir sus funciones. Las economías mixtas, por su parte, cumplen con los dos propósitos antes señalados. De allí que los sistemas tributarios varían en su contenido de país en país, atendiendo a sus condiciones históricas, sociales, culturales y económicas. Cualquiera sea el sistema económico imperante, la *racionalidad del tributo* "no depende únicamente de los tributos, como tales, sino de modo esencial de los fines del Estado". Por consiguiente, para la estructura del conjunto de tributos debe tenerse en consideración el gasto público para el cual están destinados." (PLAZAS VEGA, Mauricio. *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario*. Tomo II. Bogotá. Temis. 2005. p. 421).

necesidades propias. De esta manera, al enfrentarnos a la tributación estamos en presencia de dos intereses aparentemente antagónicos, pero que necesariamente deben ser conciliados, pues de ello dependerá la existencia misma del Estado constituido. Por una parte, tenemos la necesidad de garantizar a los ciudadanos que éstos obtengan los recursos y medios necesarios para cubrir la totalidad de sus necesidades y permitir la mejora de su nivel de vida, mientras que en la otra cara, encontramos el requerimiento del Estado de los recursos precisos para cumplir con los fines para los cuales éste fuese constituido. Así, la solución de este aparente antagonismo existente, vendría dada por el delicado balance entre la obligación de los ciudadanos de aportar parte de su patrimonio al Estado para la satisfacción de las necesidades colectivas y la preservación de parte de ese patrimonio en manos de los particulares, para su inversión en la forma que consideren más prudente a los fines de proveerse de lo que requieran para su subsistencia. Es de allí precisamente de donde parte el establecimiento de un poder tributario del Estado, pero sujeto a limitaciones racionales que protejan la preservación del patrimonio de los ciudadanos, permitiendo así la inserción del individuo en la sociedad en función de la satisfacción de sus necesidades.

De acuerdo con lo señalado por ADAM SMITH<sup>124</sup>, precisamente en ello consistiría el objeto de la Economía Política como ciencia, la cual estaría destinada a suministrar al pueblo abundantes medios para garantizar su subsistencia y la posibilidad de obtener los recursos necesarios para satisfacer sus propias necesidades y, por otra parte, a suministrar al Estado los medios suficientes para la prestación de los servicios públicos y la realización de otras tareas en las cuales fundamenta su razón de ser. En todo caso, ambos objetos deberán, indefectiblemente, estar dirigidos, directa o indirectamente, al enriquecimiento del pueblo soberano y nunca del propio Estado.

---

<sup>124</sup> Cfr. SMITH, Adam. *Investigación de la naturaleza y causa de la riqueza de las naciones*. Citado por: CENCERRADO MILLÁN, Emilio. *El Mínimo Exento*. Barcelona. Marcial Pons. 1999. p. 13.

Por ello, el ejercicio del poder tributario debe respetar la riqueza necesaria de los ciudadanos para la satisfacción de sus necesidades individuales, el mantenimiento de una subsistencia digna y la posibilidad de mejorar sus condiciones particulares.

De allí que sería incorrecto afirmar que la esencia misma del tributo reside en la obligación que tienen los ciudadanos de contribuir con parte de su patrimonio al mantenimiento mismo del Estado, sino que, por el contrario, éste se sustenta en la protección y satisfacción de los intereses y derechos ciudadanos –centro de toda actividad en el Estado Social de Derecho-, en virtud de lo cual, cualquier contrariedad entre la tributación y este último aspecto, deberá resolverse a favor de la preeminencia de los derechos de los individuos que forman parte de la colectividad<sup>125</sup>. Por ello, sería imposible afirmar que el poder de crear y exigir el pago de los tributos es incuestionable, en tanto una vez constatada la inadecuación de dichos tributos a la satisfacción de las necesidades colectivas, decae su esencia misma y se hace inviable, al contradecir los postulados fundamentales del Estado Social de Justicia y Derecho<sup>126</sup>.

De esta forma, PÉREZ DE AYALA<sup>127</sup> ha destacado que cada una de las notas caracterizadoras del tributo es esencial para darle contenido, debiendo éstas

---

<sup>125</sup> La validez del Derecho radica en que el ordenamiento jurídico existente esté inspirado en el valor *justicia*. Esta aseveración es la base esencial del iusnaturalismo, concibiendo la noción apriorística de validez como base del concepto de Derecho. La validez, esto es, la fuerza obligatoria del Derecho implica el deber de cumplimiento, no sólo fundado en lo prescrito en una norma jurídica, sino en la existencia de *deberes morales*, entendido como verdaderas obligaciones que provienen del derecho natural. (Cfr. ROSS, Alf. *El concepto de validez y otros ensayos*. Buenos Aires. Distribuciones Fontamara. 2001. p. 15 y ss.)

<sup>126</sup> La doctrina moderna atribuye a SANTO TOMÁS DE AQUINO las primeras discusiones sobre la causa de los tributos, más allá del poder de imperio del Estado y a Oreste RANELLETTI la discusión actual sobre dicha causalidad. Para este último, el tributo debe ser pagado a los fines de que el Estado cumpla con los fines colectivos generando ventajas para el interés individual y social, de forma tal que el tributo tendría dos causas: la directa, pendiente los beneficios obtenidos por los ciudadanos por la prestación de los servicios públicos generales y la mediata, pendiente la posibilidad de obtención de una riqueza determinada por tales ciudadanos (Cfr. MARQUES PAMPLONA, Karla. *Limitações democráticas ao poder de tributar do estado: as causas dos tributos*. En: Anais do XIX Encontro Nacional do CONPEDI realizado em Fortaleza. Brasil. Fundação Boiteux. 2010. pp. 4.169 y ss). RANELLETTI hace énfasis en su obra de que los impuestos están llamados a la generación de los recursos necesarios para la prestación de los servicios públicos, indicando que para estas especies fiscales “*se adopta el sistema de los impuestos, por el cual cada persona debe contribuir a los gastos de los servicios públicos, esto es, concurrir a la formación del fondo necesario para su producción, en la cuota que se presume consume y goza de los servicios públicos. Y tal cuota se establece en razón del patrimonio de cada uno, porque el patrimonio indica la capacidad de demanda y de consumo de los servicios públicos. Cada individuo, en efecto, satisface sus propias necesidades con sus propios haberes y en la medida en que estos lo permitan; y tras las necesidades del individuo existen también aquellas colectivas, que se tienen como miembro de la colectividad. Esta es la razón del principio de que cada ciudadano deba concurrir a los gastos para la producción de los servicios públicos en proporción con sus propios haberes, esto es, según su capacidad contributiva*” (RANELLETTI, Oreste. *Derecho de la Hacienda Pública*. Bogotá. Editorial Temis. 2007. p. 90)

<sup>127</sup> PÉREZ DE AYALA, José Luis. *El derecho positivo tributario entre el iusnaturalismo y el constructivismo jurídico. ¿una antítesis insalvable?*. Asociación Argentina de Estudios Fiscales. Tomado de la Página web de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales [www.aeef.org.ar](http://www.aeef.org.ar) en fecha 3 de abril de 2007.

actuar en forma armonizada y coherente. Por ello, la coactividad del tributo, esto es, el establecimiento de una prestación patrimonial obligatoria, no puede ser contraria a los principios de capacidad contributiva y de justicia tributaria, entre otros.

PÉREZ DE AYALA nos recuerda que son notas características de los tributos su carácter coactivo, pecuniario, destinado al financiamiento de los gastos públicos, proporcionados en función de la capacidad contributiva, que constituyen obligaciones establecidas en la Ley y, asimismo, responden a principios de justicia fiscal, entre ellos la generalidad, la igualdad, la justicia distributiva, etc. Ahora bien, según lo señalado por este autor, en la práctica se ha visto que no todas las notas indicadas están dadas en un tributo específico, siendo que éstos simplemente podrían tratarse de obligaciones pecuniarias que no responden a los principios de justicia fiscal. En este marco, PÉREZ DE AYALA destaca que se ha sostenido que para que un tributo pueda ser considerado una obligación legal de carácter pecuniario bastaría con que sea posible imponer coactivamente su cumplimiento. De allí entonces que exista una tendencia legislativa a incluir definiciones en el hecho imponible que no dejen lugar a economías de opción o supuestos que permitan apartarse de la verificación del hecho imponible. La jurisprudencia foránea, no obstante, ha criticado reiteradamente el establecimiento de ciertos componentes en la definición del hecho imponible, como es el caso de las ficciones, las presunciones, los conceptos jurídicos indeterminados, etc., que derivan en la inseguridad jurídica de los administrados y en la discrecionalidad del ente público recaudador considerada inadmisibles.

A título ilustrativo sobre este último punto, vale hacer mención de la decisión dictada por la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia en fecha 11 de mayo de 2010, caso *Valores Unión*, en la cual la Sala se pronunció acerca de la recta lectura del artículo 184 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, por el cual, se consideran excluidos del patrimonio y, en consecuencia, del sistema de ajustes por inflación, las cuentas por cobrar entre partes relacionadas.

En este caso, la Sala estimó que la norma interpretada establecía una presunción de que dichas cuentas por cobrar podrían ser creadas para incrementar falsamente el patrimonio de la empresa y, en consecuencia, disminuir el impacto del ajuste por inflación de los activos. En todo caso, -considera la Sala- dicha presunción podría ser desvirtuable por los particulares, al demostrar la sinceridad y origen de las referidas cuentas por cobrar, de forma tal que, de ser comprobable que se trata de verdaderas deudas entre las empresas, debe aceptarse su inclusión en el patrimonio fiscal<sup>128</sup>. Con ello, la Sala efectúa una interpretación proclive a la verdadera medición de la capacidad contributiva del sujeto pasivo principal de la obligación tributaria, evitando el establecimiento de presunciones *iuris et de iure* que atenten contra la adecuación económica de las cargas fiscales impuestas a dicho sujeto.

Para PÉREZ DE AYALA, esta antinomia entre el necesario respeto de los principios y el establecimiento de tributos que podrían atentar contra estos principios en aras de garantizar la recaudación, podría encontrar solución en la tesis escolástica tomista –a la cual nos referiremos en el siguiente punto-. Esta tesis pretende negar que sea calificado como tributo aquello que no reúne las bases mínimas esenciales para que pueda atribuírsele naturaleza tributaria. Con ello, no se partiría de la afirmación de que un determinado concepto es tributo para luego sustentar que éste es injusto, sino que su injusticia devendría en la negación de que estemos ante tal especie. Si los tributos no cumplen con todas estas notas (en especial resaltamos la justicia material) estaremos en una estructura intermedia entre el tributo y la confiscación.

Rechaza, entonces, PÉREZ DE AYALA la posibilidad de calificar como tributo a figuras que no están informadas por la justicia material. Denuncia que si esa aceptado calificar como tributo a una especie injusta en aras de incrementar la

---

<sup>128</sup> “dicha norma debe interpretarse atendiendo al fin que tuvo el legislador para crearla, por lo cual sólo se deben excluir del cálculo del patrimonio neto inicial, las cuentas por cobrar que realmente no surjan en virtud de las operaciones normales y necesarias destinadas a la producción de la renta gravable. / Surge así una presunción que puede ser desvirtuada con la prueba en contrario, de tal manera que el contribuyente pueda demostrar que las operaciones que dieron origen a las cuentas y efectos por cobrar se hallan directamente vinculadas con el proceso productivo de la renta...”

recaudación, se estaría migrando del realismo<sup>129</sup> al nominalismo<sup>130</sup> y del *iusnaturalismo* al positivismo formalista, o inclusive al constructivismo jurídico. Se entiende por constructivismo jurídico aquella doctrina que, en lugar de sustenta a la norma en la justicia y en los principios que la informan, toma a la norma escrita como centro de atención, siendo la justicia un concepto manipulable por el propio derecho positivo y que permitiría exigir coactivamente el cumplimiento de las normas dictadas. “[E]l «constructivismo jurídico» es un conjunto de construcciones legales de «fabricación de hechos» que no se corresponden con ningún hecho natural, pese a lo cual han de aplicarse imperativamente”<sup>131</sup>.

Por ello, aceptar la existencia de un tributo que no responde al principio de capacidad contributiva, de igualdad, generalidad, progresividad y otros postulados de la justicia material, implicaría llamar “tributo a lo que existe como tal en el mundo de los fenómenos, pero que no corresponde a la entidad o esencia real y necesaria del tributo como ente en el mundo o plano de los «noumenos», de las esencias normativas, que es al que se refiere, como hemos visto, el viejo análisis causal del tributo”<sup>132</sup>.

Compartimos en su integridad lo señalado por PÉREZ DE AYALA, adscribiéndose a la escuela *iusnaturalista*. En tal sentido, una concepción *iuspositivista* extrema –o positivista excluyente- llevaría a sostener la validez de las normas tributarias por el sólo hecho de que se hayan cumplido con los supuestos generales y objetivos para su vigencia, esto es, que hayan sido dictadas por el ente legislativo y que no sean directamente contrarias a las disposiciones contenidas en el ordenamiento jurídico vigente. De esta forma, la validez de la norma tributaria no requeriría el análisis de su justicia y de la adecuación a su causa –o su razón de ser-, dejando de esta forma una ventana abierta a la arbitrariedad del ente público recaudador,

---

<sup>129</sup> Tesis iniciada por Aristóteles y posteriormente seguida por San Tomás de Aquino, en la cual se reconoce la abstracción de todos los conceptos. Todas las cosas se sustentan en una causa que le da esencia y justifica su existencia. (consultado en: <http://www.artehistoria.jcyl.es/historia/personajes/5521.htm> en fecha 17 de julio de 2008)

<sup>130</sup> El nominalismo constituye una tesis que se opone al movimiento tomista y se le atribuye a Guillermo de Ockham. Para Guillermo de Ockham, Dios no crea según ideas preexistentes, sino que crea a cada individuo en forma única con existencia real. No existiría entonces la idea del género, de lo abstracto, sino de la existencia misma de las cosas. (consultado en: <http://www.artehistoria.jcyl.es/historia/personajes/5521.htm> el 17 de julio de 2008).

<sup>131</sup> PÉREZ DE AYALA, José Luis. *El derecho positivo...* op. cit

<sup>132</sup> PÉREZ DE AYALA, José Luis. *El derecho positivo...* op. cit.

quien podría estar velando principalmente por el aumento de los ingresos extrapatrimoniales obtenidos de los ciudadanos. Conforme a lo señalado, resulta esencial al equilibrio de la materia tributaria, al cumplimiento de su razón de ser – la satisfacción de las necesidades colectivas, atender en todo momento a cada uno de los elementos que, en su conjunto, caracterizan al tributo, evitando de esta forma que se derive en la legitimación de una institución confiscatoria.

Sobre este particular, KANT<sup>133</sup> destacó la posibilidad de que existieran normas que no respondieran a una razón, dictadas por los entes competentes, pero sin que tuvieran una base en las cuales fundamentarse. Así, podrían existir leyes no recogidas expresamente en el ordenamiento jurídico pero que no por ello podían ser ignoradas (*leyes naturales*) y otras recogidas en el ordenamiento que no tenían su basamento en la razón. Las últimas podrían tener vigencia temporal, pero condenadas a su nulidad, en la medida en que no se cimentaran en una ley natural preexistente. De lo anterior queda claro que toda norma del ordenamiento jurídico debe obedecer a una razón derivada de la ley natural pues, de lo contrario, ésta no respondería a los conceptos de justicia y dignidad humana, estando condenada a su rechazo.

Ello entonces constituye la base para sostener que todo tributo debe estar orientado a la necesaria protección de esferas tales como el mínimo vital, así como la inmunidad de los derechos humanos fundamentales. No será posible concebir válidamente al tributo como un mero elemento recaudatorio, sino que éste será establecido en función de los particulares, para lo cual deberá garantizarse el respeto de los principios y valores que informan la materia.

---

<sup>133</sup> KANT, Immanuel. *La Metafísica* ob. cit. p. 31 Específicamente, el autor indica que: “se llaman leyes externas (*leges externae*) las leyes obligatorias para las que es posible una legislación externa. De entre ellas, se llaman leyes externas, pero naturales, aquellas a las que se reconoce obligación a priori mediante la razón, incluso sin legislación exterior; por el contrario, las que no obligan en modo alguno sin legislación externa efectiva (sin la que, por tanto, no serían leyes), se llaman leyes positivas. Puede, pues, pensarse una legislación exterior que contuviera sólo leyes positivas, pero entonces debería precederle una ley natural, que fundamentara la autoridad del legislador (es decir, la facultad de obligar a otros simplemente mediante su arbitrio)”.

Creemos conveniente aquí resumir las posiciones de SANTO TOMÁS DE AQUINO y de MONTESQUIEU acerca de cuál es la causa de los tributos, de gran importancia para precisar el rol de la tributación en el Estado Social de Derecho y la interacción entre los tributos y el disfrute de los derechos humanos, bajo una óptica *iusnaturalista* –enfoque central del trabajo que nos proponemos-.

### III.6.- LA CAUSA DE LOS TRIBUTOS SEGÚN SANTO TOMÁS DE AQUINO

SANTO TOMÁS DE AQUINO constituye uno de los primeros filósofos que se abocó al estudio de la causa de los tributos, como resultado de la búsqueda de la justicia en la ley imperante. Hasta ese momento, la causa de los tributos se encontraba fundada en el poder de imperio del Estado sobre los súbditos, posición que había sido reforzada por el examen de las escrituras. No obstante, los trabajos tomistas buscan el fundamento de los tributos en las leyes naturales, procurando determinar la justicia de sus leyes creadoras<sup>134</sup>. Destaca José Luis PÉREZ DE AYALA que los trabajos de SANTO TOMÁS DE AQUINO se constituyen por primera vez en la superación de la visión de los tributos como relación de poder, que debían ser pagados simplemente por así ser exigidos por el Estado<sup>135</sup>.

SANTO TOMÁS DE AQUINO constituye uno de los exponentes de la teoría escolástica sobre la causa o fundamento de las cosas, inspirado por la teoría de ARISTÓTELES quien por primera vez habló de la *teoría de las cuatro causas*<sup>136</sup>. La causa constituye un principio positivo a partir del cual se origina algo, constituyendo la base de ese resultado. Esto es, la causa es lo que justifica la existencia misma de algo. Por regla general, las cosas derivan de cuatro causas: la eficiente (el agente que produce una cosa), la material (aquello de lo cual está hecho algo), la final (la razón de ser de una cosa) y la formal (lo que es una cosa).

---

<sup>134</sup> Cfr. MARQUES PAMPLONA, Karla. *Limitações...* pp. 4.165 y ss.

<sup>135</sup> Cfr. PÉREZ DE AYALA, José Luis. *El fundamento deontológico del impuesto, de la Ley fiscal y de la obligación tributaria (un problema de metodología multidisciplinar entre la ética y el derecho natural. El Derecho Tributario y la ciencia de la Hacienda)*. En: I Jornada metodológica "Jaime García Añoveros" sobre la metodología académica y la enseñanza del derecho financiero y tributario. Madrid. Instituto de Estudios Fiscales. 2002. p. 285)

<sup>136</sup> COPLESTON, Frederick. *Historia de la Filosofía. 2: de San Agustín a Escoto*. Barcelona. Editorial Ariel, S.A. 2000. p. 329 y ss.

Sobre esta base, el impuesto debe estar fundamentado en cuatro causas: eficiente, material, final y formal<sup>137</sup>. La causa *final* establece la necesidad de pagar un impuesto en la medida en que ello sea necesario para el bien común. Sobre esta base, los impuestos sólo podrán ser exigidos en la medida en la cual sean efectivamente necesarios para cubrir una necesidad colectiva, encontrando en ello su razón de ser y su propia limitación. De allí entonces que no podrá exigirse el cobro de un tributo que no tenga como fundamento la satisfacción del bien común.

La causa *eficiente* implica que el tributo sea justo porque tiene autoridad política en el marco de la Constitución de la época. Implica la creación del tributo mediante una ley, cumpliendo las formalidades requeridas y en atención a los postulados previstos en la Constitución. La causa *material*, por su parte, es la base del principio de capacidad contributiva e implica que alguien debe pagarlo en la medida que tenga la capacidad adquisitiva para ello. La causa *formal*, por último determina que debe guardarse proporcionalidad entre el monto del tributo y la capacidad que se grava.

De esta forma, sólo en la medida en la cual se detecte la existencia de una necesidad colectiva, que deba ser satisfecha por la contribución de los ciudadanos –aceptada así por éstos-, así como que sea detectada en un particular la capacidad de detraer parte de su patrimonio para estos fines y que el monto requerido sea proporcional y adecuado a dicha capacidad, podrá originarse un tributo. Cualquier otro elemento que no llene estos extremos, según hemos indicado, no será, en la realidad, un tributo, tal y como hemos señalado en el punto anterior.

Así, la atención a la capacidad contributiva y al respeto de los derechos humanos no constituye un norte abstracto que determina las bases hipotéticas de los

---

<sup>137</sup> Cfr. PÉREZ DE AYALA, José Luis. *Montesquieu y el Derecho Tributario Moderno*. Madrid. Dykinson. 2001. p. 17 y ss.

tributos, sino que dichos elementos son la razón de ser, la causa, los conceptos que les dan vida.

La afirmación de la necesidad de la justicia en la tributación de SANTO TOMÁS DE AQUINO fue posteriormente desarrollada por Francisco SUÁREZ<sup>138</sup>. SUÁREZ fue un teólogo-jurista de los 1600s, defensor de los derechos humanos que pretendió revalidar los principios éticos del Derecho natural, afirmando que ninguna actuación estatal o privada es válida si no es integralmente justa y honesta. Sobre la materia en comentarios, señala que sólo tienen poder de imponer tributos quienes ejercen la soberanía, estando condicionada su validez a que la causa final de la imposición debe en todo caso ser justa, en su entender, porque el tributo sea de utilidad para el príncipe o para atender a los gastos de la comunidad. El tributo sólo será justo si existe correspondencia entre el monto exigido y lo que es necesario para la causa que lo hizo nacer y deberá ser pagado por cada uno en proporción a sus posibilidades, ahondando así en la idea de la capacidad contributiva.

Por su parte, José Luis PÉREZ DE AYALA ubica la causa de los tributos en la filosofía tomista, señalando que el tributo sólo será justificable éticamente cuando éste se recaude para financiar actividades públicas que procuren las prestaciones objetivamente necesarias para el desarrollo del hombre, sirviendo entonces el impuesto al *bien común*, entendido como las condiciones universales para el desarrollo integral de la persona<sup>139</sup>. De esta manera, un tributo sólo podrá considerarse justo si es necesario para alcanzar los fines antes señalados, estableciéndose de esta forma una relación entre los gastos públicos y los ingresos públicos. En todo caso, en la actualidad, dada la vigencia del principio de unidad del tesoro, lo cual implica la imposibilidad de enlazar el impuesto con una actuación estatal específica, se afirma que el impuesto debe estar destinado al bien común, noción que, no obstante, tiene un amplio margen de discrecionalidad,

---

<sup>138</sup> Cfr. PÉREZ DE AYALA, José Luis. *El fundamento...* ob. cit. p. 287 y VIDAL, Abril Castelló. [Derecho-Estado-Rey: Monarquía y democracia en Francisco Suárez](#), en: Revista de Estudios Políticos. N° 210. Madrid. Centro de Estudios Políticos y Constitucionales. 1976. p. 129 y ss.

<sup>139</sup> PÉREZ DE AYALA, José Luis.. *El fundamento...* ob. cit. p. 288.

considerando las posiciones políticas de la autoridad legítima y el voto de los ciudadanos. Sin embargo, tal margen de discrecionalidad no exenta al examen del sistema tributario y de los elementos que lo componen para la revisión de su justicia.

### **III.7. LA CAUSA DE LOS TRIBUTOS SEGÚN MONTESQUIEU**

Se hace importante en este trabajo la revisión de la posición de MONTESQUIEU sobre el origen de los tributos, en el entendido de que sus teorías están llamadas a lograr un equilibrio entre la actuación estatal y las pretensiones de los administrados, reconociendo la vigencia de derechos en estos últimos que deben ser objeto de especial protección. MONTESQUIEU desarrolla los fundamentos del tributo en su obra *El Espíritu de las Leyes*, concretamente en su Libro XIII titulado *Sobre las relaciones de la exacción de tributos y la magnitud de los ingresos públicos respecto de la libertad*. Sostiene igualmente que la razón de ser del tributo reside en la necesidad de satisfacer el interés común, como en la adecuada medición de la capacidad de los sujetos obligados a su pago.

Comienza su exposición MONTESQUIEU<sup>140</sup> haciendo referencia al fin de la tributación, indicando que los tributos son pagados por cada súbdito a fin de garantizar la seguridad de su patrimonio y la posibilidad de disfrutarlo con tranquilidad. En tal sentido, las necesidades del pueblo deben ser adecuadamente medidas a los fines de que la carga tributaria sea proporcional a dichas necesidades, no siendo válida la creación de presiones fiscales que las excedan o que resulten imaginarias o hipotéticas. Parte en consecuencia de la afirmación de que el pueblo sólo estará sujeto a lo que deba pagar y no a lo que pueda pagar, para cubrir esas necesidades hipotéticas.

---

<sup>140</sup> MONTESQUIEU. *El Espíritu de las Leyes*. Traducción de Francesc Ll. Cardona. Barcelona. Origen. 2003. p. 157.

Tal afirmación, apunta PÉREZ DE AYALA<sup>141</sup>, ha sido considerada parte de una teoría superada en la cual el tributo era calificado como un precio debido al Estado por la prestación de determinados servicios. No obstante, dicha afirmación comenzaría por el análisis superficial de la naturaleza del tributo y no de su fin mismo, cuál es la necesaria satisfacción de las cargas públicas destinadas al beneficio de la colectividad, en la cual éste encuentra su causa, su razón de ser.

MONTESQUIEU dejó sentadas las bases de los límites de la tributación, entre ellas, la imposibilidad de gravar lo necesario para la subsistencia de cada individuo. En este sentido, alaba el gravamen sustentado en alícuotas progresivas, indicando que *“aun no siendo proporcional, la contribución era justa: si no seguía la proporción de los bienes, seguía la de las necesidades”*. Así, establece las bases de la capacidad contributiva y la protección del mínimo vital de la siguiente forma: *“Se consideraba que cada cual tenía una necesidad física igual, y que esa necesidad física no debía ser gravada. Después venía lo útil, se pensaba, y eso sí había que gravarlo, pero no tanto como lo superfluo, y se consideraba igualmente que la imposición desmesurada sobre lo superfluo lo imposibilitaba”*<sup>142</sup>. Según lo señalado por MONTESQUIEU, entonces, no era posible establecer un gravamen sobre los elementos esenciales para la supervivencia del hombre, siendo que sólo podía crearse un tributo una vez cubiertas sus necesidades, pero dicho tributo no podía ser en tal forma excesivo que implicase acabar con las ganancias percibidas, que permitiesen cubrir los requerimientos “útiles” de los contribuyentes. De allí que se sostuviera que sólo lo superfluo podía ser verdadera base de la tributación.

En este sentido, PÉREZ DE AYALA<sup>143</sup> nos recuerda que la libertad implicará que el tributo encontrará limitaciones en la satisfacción de las necesidades propias del ciudadano, siendo asimismo que el tributo no podrá recaer sobre toda medida de lo superfluo. De esta manera, determina que la tributación no podrá incidir sobre

---

<sup>141</sup> PÉREZ DE AYALA, José Luis. *Montesquieu...* op. cit. p. 15.

<sup>142</sup> MONTESQUIEU. *El Espíritu...* Op. cit. p. 159.

<sup>143</sup> PÉREZ DE AYALA, José Luis. *Montesquieu...* op. cit. p. 46.

lo necesario para vivir, entendida esa necesidad como lo requerido para vivir en forma digna. Tal necesidad sería delimitada en virtud de la real naturaleza de las cosas, la verdad objetiva y no la artificialmente creada, caprichosa o egoísta del individuo. Al igual que lo determinara HEGEL –según lo comentado anteriormente-, el individuo inicialmente tiende a un pensamiento irracional, egoísta, en el cual se niega a permitir la injerencia de cualquier sujeto en su patrimonio. Sin embargo, en su propia evolución hacia su libertad, reconoce la necesidad de su interacción con la sociedad civil y el Estado, aceptando de esta forma las limitaciones a su propiedad en aras de su propio bienestar y realización plena, en lo cual residiría su propia y verdadera libertad.

Ahora bien, PÉREZ DE AYALA destaca que la tributación no puede incidir totalmente sobre lo superfluo, en tanto ello implicaría el sacrificio de la libertad moral del hombre. De esta forma, indica que si bien el individuo debe contribuir sobre la base de su excedente *“el respeto a la libertad moral, y al derecho del hombre a ejercerla, como elemento necesario a su perfección, a su ‘conquista moral’ del propio yo, precisa que, incluso, el Impuesto no absorba ‘todo lo superfluo’”*<sup>144</sup>.

De esta forma, reconoce que el individuo puede decidir invertir parte de ese excedente en medios que de alguna forma redundan en beneficios para la sociedad, por ejemplo, a través de la creación de empresas. Cita a MEADE quien señala que la equidad en la cuantía del tributo pagada se determina no por el monto producido por el sujeto, sino por el consumo que hace del producto de la comunidad. Así entonces, deberá favorecerse la tributación sobre el gasto suntuario, sin penalizar el ahorro.

Resulta interesante que MONTESQUIEU resalte también el interés del propio Estado en la justicia de la tributación; de esta manera, no se trata simplemente del respeto de la propiedad de los particulares, sino de la conveniencia del Estado de que los ciudadanos mantengan un patrimonio sólido, cuyo beneficio pueda transferirse de

---

<sup>144</sup> PÉREZ DE AYALA, José Luis. *Montesquieu...* op. cit. p. 46.

manera parcial posteriormente al erario público. Con ello, rechaza las pretensiones del Estado de hacerse de grandes sumas de dinero a través del cobro de tributos en detrimento del bienestar de los ciudadanos.

Conforme a lo señalado, en el pensamiento de MONTESQUIEU resulta esencial la creación de un tributo conforme a los principios de justicia, adecuándose a la verdadera capacidad contributiva y respetando la individualidad de los sujetos incididos. Si la causa del tributo es la satisfacción de las necesidades colectivas, no es posible lograr esta satisfacción si el tributo, en si mismo, cercena la satisfacción de los derechos e intereses de su pagador.

Cabe resaltar de lo señalado el peligro de imponer el pago de tributos simplemente porque éstos se encuentran regulados en la Ley. Esto es, sostener la primacía del tributo por el sólo hecho de haber cumplido con las formalidades extrínsecas necesarias para su creación. El tributo debe responder también a razones de justicia que justifiquen su existencia. Sobre esta base, nos apartamos del mero análisis positivo ortodoxo de las obligaciones tributarias y reclamamos su estudio a la luz del Derecho Natural. Sólo de esta manera podrá garantizarse la justicia de la obligación y el cumplimiento del fin para el cual ésta ha sido establecida.

De esta manera, se hace evidente la necesaria protección de los derechos humanos de las pretensiones de la tributación. Así, por ejemplo, se ha reconocido tradicionalmente que los medios de comunicación tienden a adversar al régimen político de turno, denunciando sus acciones incorrectas. Por ello, es necesario que los medios de comunicación sean particularmente protegidos de cualquier ataque –aun proveniente de los gobiernos más democráticos- tendente a acallar a los medios. Uno de los medios “legítimos” empleados por los gobiernos a tal fin es el establecimiento de cargas fiscales onerosas sobre dichos medios, de manera de

poder mantener cierto control sobre ellos. Según lo apuntado por JOLY<sup>145</sup> y tal y como veremos más adelante, tales acciones no son de forma alguna novedosas, por lo cual en algunos ordenamientos jurídicos –como es el caso de Brasil, según analizaremos posteriormente- se establecen protecciones propias a los medios de comunicación social de la tributación. No implica que estos medios no estén sujetos al pago de tributos, sino que se trata del reconocimiento del rol fundamental que estos medios tienen en la protección de los derechos de los ciudadanos –el derecho a estar informados, a tener un medio de denuncia, a la defensa- y su necesaria protección de cualquier eventual abuso del ente gubernamental.

Según lo señalado, se evidencia que actualmente el hombre se constituye en el centro de toda relación tributaria, de forma tal que sólo se justifica la creación de los tributos cuando ello ocurre en su propio beneficio. En la medida en que el tributo pueda entonces afectar la felicidad –el goce efectivo-, la satisfacción del ciudadano, el tributo será injusto y estará condenado a su nulidad. Sobre estas bases, se requiere en cada caso estudiar la incidencia efectiva del tributo en la comunidad a los fines de justificar su existencia en consideración al entorno social, político y económico en el cual debe ser aplicado. Como hemos señalado hasta aquí y tendremos oportunidad de profundizar en el siguiente punto, es parte de la esencia del Estado Social de Derecho que el tributo se analice partiendo de la aceptación de la persona como centro de toda acción estatal.

### **III.8.- LA CONCEPCIÓN DE LA TRIBUTACIÓN EN EL ESTADO SOCIAL DE DERECHO**

Establecidos los fundamentos anteriores, cabe indicar aquí cómo ha evolucionado el pensamiento acerca de la relación entre el Estado y el particular en cuanto al

---

<sup>145</sup> JOLY, Maurice. *Diálogos en el Infierno entre Maquiavelo y Montesquieu*. Traducido del francés por Matilde Horne. México. Biblioteca Breve de Bolsillo. 1981. p. 100.

ejercicio del poder tributario. Estas líneas de pensamiento han sido agrupadas fundamentalmente en tres partes<sup>146</sup>.

- a) *La concepción tradicional o soberano-financiera* en la que el poder tributario era propio del ejercicio de la soberanía, existiendo discrecionalidad del Estado en cuanto al objeto y ejercicio de este poder.
- b) *La concepción mixta*, política y jurídica, esencialmente garantista y pragmático financiera.
- c) *La concepción socio-personalista* de las relaciones entre el Estado y el ciudadano, en las cuales el contribuyente como ser social, es la justificación de la existencia del tributo y, asimismo, justifica las limitaciones al poder de tributar<sup>147</sup>.

La *concepción clásica o soberano financiera del tributo* da preeminencia al poder tributario en la relación impositiva entre el Estado y el particular. En esta concepción, el análisis del tributo se centraba en el derecho del Estado de exigir el pago del impuesto, constituyéndose en el centro de la relación tributaria. Atendiendo a que la satisfacción de las necesidades colectivas era el fin de los tributos, el Estado era libre de escoger el hecho imponible que con mayor facilidad y seguridad le permitiese obtener recursos para ello.

El contribuyente era visto como el sujeto obligado al pago del tributo y, en caso de controvertir la obligación de pago, tenía en su contra la presunción de legalidad de los actos administrativos y la carga de probar la inidoneidad del acto determinativo.

---

<sup>146</sup> En efecto, según podrá apreciarse de la descripción que realizamos a continuación de estas líneas de pensamiento, el tributo va evolucionando de ser concebido como una mera forma de obtención de recursos de los particulares a su justificación en tanto deber y derecho de la persona, como parte esencial de su humanidad y convivencia social, de alguna forma, en la propia filosofía anticipada por HEGEL. El paulatino reconocimiento mundial de la persona como centro de la relación tributaria puede evidenciarse de la mera constatación de las continuas reformas de los códigos tributarios, en los cuales se reconoce cada vez más la necesidad de establecer garantías a los particulares frente a la acción del Estado.

<sup>147</sup> FAVEIRO, Vítor. *O Estatuto...* Op. cit. pp. 90 y ss.

Bajo esta concepción, el legislador no tomaba tiempo para el análisis de la capacidad contributiva, ni consideraba a la persona ni al deber de contribuir como fundamento y límite del poder tributario. En consecuencia, el derecho tributario fue simplemente parte del derecho financiero y la carga tributaria era diseñada exclusivamente atendiendo al monto de los gastos públicos que debían ser cubiertos por el ingreso tributario.

Posteriormente, en la *concepción mixta* del tributo la necesidad del Estado de obtener fondos para la satisfacción de las necesidades colectivas mantiene un rol esencial, pero se atiende a la capacidad contributiva para el diseño de los tributos y se le da presunción de veracidad a las declaraciones presentadas por los particulares.

Bajo esta concepción se norman procedimientos para la determinación de los tributos y también procedimientos recursivos administrativos y judiciales que permitan proteger los derechos de los administrados. Se reconoce asimismo que la relación jurídico tributaria es estrictamente bilateral, por lo cual genera derechos y obligaciones tanto en cabeza del Estado como del particular. Sin embargo, esta concepción partía del reconocimiento de garantías y derechos en términos generales y abstractos, pero no otorgaba la certeza y la seguridad a cada individuo de que su esfera jurídica y patrimonial no fuese afectada por el funcionamiento del tributo. En efecto, *“la ley, objeto formal del derecho, no siempre era interpretada en términos correspondientes a su contenido exacto; los hechos imponibles no siempre eran conocidos, ni calificados ni cuantificados en verdadera correspondencia con su naturaleza y la efectividad de las realidades; los órganos y agentes envueltos en la aplicación y control de la ley, no siempre abarcan todo el ámbito del interés público y privado en quien se localiza la realidad tributaria, y ni siempre se liberan de la visión subjetiva de las cosas, del formalismo y del carácter autoritario de los procedimientos”*<sup>148</sup>.

---

<sup>148</sup> FAVEIRO, Vítor. *O Estatuto...* Op. cit. p. 95 (traducción libre del idioma portugués).

De allí entonces se constata la necesidad de que el derecho fiscal comprenda una serie de garantías específicas y reales que permita la protección de los derechos en todos los supuestos individuales. Se trata de reconocer a la persona como centro de la relación tributaria y diseñar el tributo en torno a ella.

Surge luego la *concepción socio-personalista del nuevo orden tributario*, en donde se reconoce el deber *iusnaturalista* de contribuir que a su vez es limitante del poder tributario. Se reconoce que es de la persona, como ser social, de donde parte el poder del Estado de crear tributos, en atención a la capacidad contributiva, a las realidades macro-económicas y a la proyección individual de esas realidades. Son los ciudadanos, en definitiva, quienes crean el Estado para la satisfacción de las necesidades colectivas, siendo la dignidad humana el centro de toda acción gubernamental. Por ello, la soberanía del Estado y la necesidad de obtención de fondos –el fin fiscalista- no puede ser más el centro y justificación del ejercicio del poder tributario, sino la necesaria preservación de la dignidad y felicidad de la persona. Esta tesis reconoce asimismo que existe una íntima vinculación, en términos del derecho natural, entre el deber de contribuir y la capacidad contributiva, siendo que sólo si es claro que el particular tiene la posibilidad de detraer una porción de su patrimonio para cumplir con su rol como ser social es que deberá exigírsele el pago del tributo.

Es precisamente de la persona de donde parte toda acción estatal, constituyendo fin de la sociedad la promoción y realización individual de las personas que la integran. El tributo es concebido como una forma de la realización de la sociedad y de sus fines; de allí que se conciba que el deber de contribuir de cada hombre se constituye en parte esencial del derecho natural, como componente de la vida en sociedad. Por ello se indica que es así *“en la base de la cualidad natural de la persona humana como ser social y en el deber contributivo que le es innato, que las personas constituyen el Estado, para que éste, en la hora del deber de contribuir, de todos y de cada uno, cree y mantenga los medios y las acciones adecuados a la realización integral de las personas y de la sociedad por ella*

*constituida. Y es, pues, la persona como tal el elemento central de todo el orden tributario y de los demás órdenes que del tributario dependen*<sup>149</sup>.

La función del Estado es, entonces, llevar al derecho positivo ese deber *iusnaturalista* de contribuir. La creación de los tributos depende del análisis de las realidades que revelan capacidad contributiva de la colectividad y de las personas que la componen y de la armonización de la capacidad contributiva con las necesidades colectivas a satisfacer “*en términos de justo equilibrio entre los valores y los grados posibles de política de desenvolvimiento y evolución de la colectividad y los valores y grados admisibles de la capacidad contributiva según la índole específica del orden colectivo y de los grados de desenvolvimiento integral*”<sup>150</sup>. Se trata, entonces, de que el tributo tiene que ser diseñado en la función de la sociedad, de forma tal que el ejercicio del poder tributario requiere no sólo detectar y medir apropiadamente la capacidad contributiva, sino determinar el impacto que el tributo puede causar en el desenvolvimiento de la sociedad. Si el tributo existe en función de la persona, éste no puede volverse contra ella, por lo cual ante el proceso creativo del tributo deberá atenderse al impacto que éste produce en la dignidad humana y en su propio desarrollo individual y social.

La posición, entonces, parte de considerar al hombre como ser eminentemente social que debe colaborar con los restantes componentes del colectivo para su mantenimiento, en función de su propio desarrollo individual. El perfeccionamiento del hombre, su ascenso en la escala evolutiva, es posible a través de su relación con el entorno y su convivencia en sociedad, tal y como lo propugnó HEGEL y según tuvimos oportunidad de analizar en líneas anteriores. Es exactamente el hombre social el que justifica la existencia del Estado y la positivización del deber de contribuir. Así, la tributación debe estar orientada al respeto de la dignidad humana y a la búsqueda de su felicidad. En palabras de CORTI: “*la finalidad básica del Estado constitucional, por ende de su actividad financiera, es la de asegurar la*

---

<sup>149</sup> FAVEIRO, Vítor. *O Estatuto...* Op. cit. p. 102 (traducción libre del idioma portugués).

<sup>150</sup> FAVEIRO, Vítor. *O Estatuto...* Op. cit. p. 103 (traducción libre del idioma portugués).

*efectiva realidad de los derechos fundamentales*<sup>151</sup>. Quedan atrás, entonces, las concepciones clásicas que justificaban la existencia del tributo en la mera necesidad del Estado de obtener ingresos para cumplir con sus fines. Se trata de recordar que el contribuyente es, en todo caso, persona y que toda acción estatal está encaminada a garantizar su desarrollo y su felicidad<sup>152</sup>.

De allí que el artículo 2 de la Constitución declare a Venezuela como un *Estado democrático y social de Derecho y de Justicia*, que tiene como valores superiores la vida, la libertad, la justicia, la igualdad, la solidaridad, la democracia, la responsabilidad social y “**la preeminencia de los derechos humanos, la ética y el pluralismo jurídico**”<sup>153</sup>. El artículo 3 señala expresamente que la *persona es el centro de toda actuación estatal*, debiendo ésta orientarse al respeto de la dignidad de la persona, a su desarrollo, a la construcción de una sociedad justa, al bienestar del pueblo y la protección, garantía y cumplimiento de los principios, derechos y deberes consagrados en la Constitución<sup>154</sup>.

Como puede apreciarse, la consagración del Estado venezolano como un Estado Social de Derecho y las declaraciones expresas contenidas en los artículos 2 y 3 del Texto Constitucional permiten afirmar la vigencia en el país de la concepción socio-personalista del tributo, que coloca a la persona como centro de toda obligación tributaria. Bajo esta idea, el Estado se encuentra legitimado para crear y exigir el pago de tributos, correspondiéndole al ciudadano la certeza en cuanto a

---

<sup>151</sup> CORTI, Horacio. *El principio de igualdad...* ob. cit. p. 161.

<sup>152</sup> Así, indica Jorge Héctor DAMARCO que: “*los tributos son obligaciones jurídicas de derecho público de concurrir al mantenimiento del Estado, pero el desarrollo del concepto jurídico actual, en el nuevo derecho para la humanidad, es reciente. Se entronca con las concepciones humanista y racionalista de la historia que tanto aporte hicieron para el desarrollo de las concepciones básicas que iluminan las declaraciones de derechos de los estados contemporáneos que no tienen más de dos siglos y medio*” (DAMARCO, Jorge Héctor. *Tributación y propiedad*. En: Revista Jurídica de Buenos Aires. Buenos Aires. Universidad de Buenos Aires. Facultad de Derecho. Departamento de publicaciones. Lexis nexis. 2001. p. 173).

<sup>153</sup> Artículo 2 Constitución de 1999: “*Venezuela se constituye en un Estado democrático y social de Derecho y de Justicia, que propugna como valores superiores de su ordenamiento jurídico y de su actuación, la vida, la libertad, la justicia, la igualdad, la solidaridad, la democracia, la responsabilidad social y en general, la preeminencia de los derechos humanos, la ética y el pluralismo político*”.

<sup>154</sup> Artículo 3 de la Constitución de 1999: “*El Estado tiene como fines esenciales la defensa y el desarrollo de la persona y el respeto a su dignidad, el ejercicio democrático de la voluntad popular, la construcción de una sociedad justa y amante de la paz, la promoción de la prosperidad y bienestar del pueblo y la garantía del cumplimiento de los principios, derechos y deberes reconocidos y consagrados en esta Constitución*”.

los términos que hacen nacer la obligación tributaria, de acuerdo con los principios que legitiman tal acción estatal.

El tributo surge entonces como un medio para garantizar el desarrollo de la persona y la satisfacción de las necesidades que, por sí sólo y apartado de la sociedad, no podría cubrir. Es el caso del reconocimiento de la necesidad de ciertas instituciones tales como escuelas, hospitales, centros psiquiátricos, etc., en donde la colectividad atiende las necesidades de los particulares. Corresponde al Estado la ejecución, protección y coordinación de todas estas funciones colectivas. Sin embargo, el Estado no está a cargo de la satisfacción de todas las necesidades individuales, sino que cada particular debe hacerse de los recursos y medios para cubrir sus requerimientos. Es parte esencial de la libertad del hombre y de su dignidad que éste no dependa del aparato estatal para cubrir sus necesidades básicas de las cuales puede autoabastecerse. En consecuencia, la función del aparato estatal es poner a disposición de los particulares los medios y recursos para cubrir sus requerimientos, pero no sustituir a los individuos en las actuaciones precisas para ello.

El Estado Social de Derecho reconoce el rol central de la persona y la necesidad de la preservación de su dignidad. No comete el error de los Estados liberales que minimizan la intervención estatal hasta el punto de no proveer lo necesario para garantizar la preservación y desarrollo del individuo, ni tampoco los errores de los Estados totalitarios o paternalistas –aun hoy existentes- en donde se pretende que el Estado provea todo lo requerido para cubrir las necesidades de los individuos. El Estado Social de Derecho permite mantener el equilibrio entre la tutela estatal de los derechos individuales y la libertad de los particulares de hacerse de lo necesario para su bienestar, no dependiendo del aparato estatal para su perfeccionamiento y evolución<sup>155</sup>.

---

<sup>155</sup> A decir de José DELGADO OCANDO: *“el Estado social de derecho propende a la interpretación social de los derechos humanos como derechos-exigencias y a la protección judicial del orden social de valores contenido en la Constitución”* (DELGADO OCANDO, José. *Estudios de...* ob. cit. p. 352). Continúa señalando DELGADO OCANDO que las obligaciones del Estado frente a los derechos subjetivos varían dependiendo de su naturaleza. Así, en los derechos individuales, la obligación del Estado es de omisión, es decir, de abstenerse de ejecutar cualquier acto que menoscabe estos derechos. Por su parte, en los derechos sociales el Estado tiene la obligación de desarrollar acciones tendentes a la procura existencial,

De allí entonces que en la esencia social de la persona, en el principio de solidaridad y de participación en la colectividad, se sustenta el deber del particular de contribuir a la satisfacción de las necesidades colectivas. Será posible exigir el pago de tributos a los particulares en la medida en que éstos tengan la capacidad de contribuir con su patrimonio a cubrir los gastos públicos, pues exigir tributos más allá de esta capacidad atentaría contra sus derechos y patrimonio y, en consecuencia, contra su libertad. De allí se fundamenta esencialmente el principio de capacidad contributiva. Si bien todos los ciudadanos tienen la obligación de contribuir a las necesidades colectivas, el monto de esta contribución dependerá del monto y valor de los bienes de los cuales disfruta cada individuo, en atención a la justicia distributiva.

Es importante también entender aquí que por cuanto el deber de contribuir y, con él, el principio de capacidad contributiva, preexisten al Estado, no resulta posible la creación y aplicación de los tributos en desconocimiento de los principios esenciales que los informan. Así, no es necesario que los principios se encuentren recogidos expresamente en el derecho positivo, ni es posible ignorar su existencia porque no se corresponden con la letra de la norma a ser interpretada. Si el tributo preexiste al Estado, también lo preexisten todos sus principios y la actividad estatal debe necesariamente plegarse a ellos. Quedó atrás la afirmación de que el mero destino de lo recaudado a la “satisfacción de las necesidades colectivas” justificaba toda acción orientada a la creación de un tributo por el aparato estatal. Asimismo, ello hace quedar atrás el supuesto poder discrecional del Estado legislador en la detección y delimitación de las específicas manifestaciones de capacidad contributiva que sustentarían la creación del tributo.

Por ello, el reconocimiento de que un tributo se creó en respeto del principio de legalidad y de igualdad sólo llama a la revisión de principios de derecho positivo, pero no toman en consideración todos los principios de derecho natural que

---

mientras que en cuanto a los derechos políticos procede la admisión y garantía de que todos los ciudadanos pueden contribuir a la formación de la voluntad estatal.

preexisten al reconocimiento mismo del Estado por el Derecho. No se trata, en consecuencia, de que los principios constituyan límites al “derecho del Estado” de crear tributos, sino que estos principios son parte de la esencia de la noción de tributo, de su surgimiento y racionalidad institucional.

El reconocimiento en el propio texto constitucional de la preservación de la dignidad de la persona como centro de la acción gubernamental es parte de la aceptación de que los principios generales –aun no recogidos en el derecho positivo- que informan y delimitan a la tributación, son de obligatorio acatamiento tanto por el legislador como por el intérprete de la ley –los operadores jurídicos-.

Las ideas expuestas hasta aquí son base para soportar que la persona se constituye en eje de toda actuación estatal, en torno a cuya dignidad y felicidad deberán girar todas las acciones, medidas y protecciones que sean adoptadas. Por ello, los intereses del Estado y el contribuyente nunca se oponen entre sí, sino que armonizan en la protección de la sociedad y en la realización del individuo. Por un lado, los particulares tienen la obligación de contribuir con los gastos públicos y el Estado tiene la potestad de coaccionar su cumplimiento, pero ello siempre será en beneficio de la sociedad y del individuo que se inserta en ella. De allí que la actuación estatal tributaria nunca podría implicar la conculcación de los derechos del individuo, ya que ello entraría en franca contradicción con los fines de la tributación. La tributación, así tiene como límite natural la posibilidad efectiva de goce de los derechos humanos, así como la posibilidad del individuo de que, en el marco de su dignidad, obtenga por sí mismo los recursos necesarios para cubrir sus necesidades.

## CAPÍTULO IV

### PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

#### IV.1.- FUNDAMENTO

La existencia del Estado presupone necesariamente la obtención de ingresos que le permitan satisfacer sus cargas públicas. De allí que el Estado debe disponer legítimamente de diversas fuentes de financiamiento de las actividades esenciales por éste desplegadas y que justifican su existencia, a saber, como mínimo, la seguridad interior, la seguridad exterior y la administración de justicia. La participación del Estado en el desarrollo de otras actividades, como podría ser la intervención en el comportamiento del mercado, dependerá del sistema de gobierno adoptado y la concepción de la función que debe desplegar aquél, dentro de la organización del pueblo. Concretamente, en la primera Constitución venezolana, que data del año 1811, se establecieron los elementos que se constituyen en pilares fundamentales a la existencia del Estado venezolano y cuyo cumplimiento es esencial para su subsistencia en la forma en la cual fuese originalmente concebido. Así, en el encabezado del Texto Fundamental se dispone que: *“EN EL NOMBRE DE DIOS TODOPODEROSO. Nos, el pueblo de los Estados de Venezuela, usando de nuestra soberanía y deseando establecer entre nosotros la mejor administración de justicia, procurar el bien general, asegurar la tranquilidad interior, proveer en común a la defensa exterior, sostener nuestra libertad e independencia política, conservar pura e ilesa la sagrada religión de nuestros mayores, asegurar perpetuamente a nuestra posteridad el goce de estos bienes y estrecharlos mutuamente con la más inalterable unión y sincera amistad, hemos resuelto confederarnos solemnemente para formar y establecer la siguiente Constitución, por la cual se han de gobernar y administrar estos Estados”*.

Sobre esta base, el Estado puede hacerse del dinerario necesario para cumplir con los gastos públicos mediante la obtención de ingresos patrimoniales y extrapatrimoniales. Los primeros son propios del disfrute del derecho de propiedad sobre ciertos activos, pudiendo provenir de su uso, goce o disposición, mediante su enajenación, arrendamiento o concesión de otros derechos de carácter oneroso<sup>156</sup>. Los ingresos extrapatrimoniales, en contrapartida, son aquéllos que no se originan en la propiedad de bienes por el Estado, estando representados principalmente por el financiamiento público y la tributación.

De allí que existen fundamentos financieros suficientes que justifiquen la existencia de la tributación, ya que de su causación dependerá directamente la existencia y mantenimiento del Estado, como elemento integrador de los componentes del pueblo que decidieron vivir en comunidad. Ello en tanto la imposibilidad de satisfacer los roles fundamentales antes indicados derivará en el desmoronamiento de la estructura gubernamental y en el fin del Estado como fue concebido en un momento determinado.

Ahora bien, la existencia de razones que justifiquen la tributación no implica que ésta pueda ser creada en forma indiscriminada. Por el contrario, ésta debe ser concebida sobre una serie de límites que permita la protección del derecho de propiedad, el derecho a una subsistencia digna y otros derechos humanos fundamentales que deben ser garantizados en todo Estado que se precie de ser considerado democrático.

Uno de los pilares fundamentales de los límites de la tributación está representado por el principio de capacidad contributiva, entendido como la medida de la aptitud de los ciudadanos de contribuir con las cargas públicas, tomando en consideración su capacidad de ahorro y el derecho a una subsistencia digna. De esta forma, la capacidad contributiva estaría dada por la potencia contributiva una vez superado

---

<sup>156</sup> Tal sería el caso de las regalías petroleras. Aún cuando el artículo 41 de la derogada Ley de Hidrocarburos calificaba a las regalías petroleras como impuestos de explotación, la verdadera naturaleza de esta contribución era la de un ingreso patrimonial de la República, en tanto ésta se establecía como una contraprestación por el otorgamiento del derecho de disfrute de un bien público, como es el petróleo explotado por las concesionarias en el campo de producción.

el *mínimo vital*, en tanto no sería posible concebir su existencia si faltase lo indispensable para la subsistencia humana en condiciones adecuadas<sup>157</sup>. El principio de capacidad contributiva es concebido como el principio de *igualdad progresiva*, en tanto atiende a la obligación de los ciudadanos de soportar los gastos del Estado, pero cada uno en la medida de sus fuerzas<sup>158</sup>. El concepto aún cuando definible en abstracto, no puede ser precisado mediante métodos absolutos, sino que es necesario que en cada caso concreto se considere, bajo la luz de valores políticos, económicos y sociales, si efectivamente un tributo resulta violatorio de la capacidad contributiva.

Si consideramos que el principio de capacidad contributiva deviene del análisis jusnaturalista del fundamento del tributo, entonces su determinación precede toda acción legislativa. Ello implica que este principio, en conjunto con todos aquellos rectores de la función tributaria, son establecidos aun más allá del texto constitucional, como parte esencial de la dignidad del hombre y deben obligatoriamente ser atendidos por el legislador al momento de la creación del tributo. La labor legislativa se constituye entonces en la positivación de los elementos que constituyen manifestaciones de capacidad contributiva y que, en sí mismos, justifican la creación de la carga tributaria.

El ejercicio del poder tributario por el legislador no puede ignorar asimismo, la capacidad de autorrealización de la sociedad, en donde se reconoce que sus componentes son capaces de satisfacer por sí mismos, parte de las necesidades

---

<sup>157</sup> En este sentido, MOSCHETTI ha afirmado que no podría “existir capacidad de concurrir a los gastos públicos cuando falte o se tenga sólo lo necesario para las exigencias individuales” (MOSCHETTI, Francesco. *El Principio...* op. cit. p. 68). De allí entonces que añade SPISSO que: “el principio de capacidad contributiva no se subsume sino que se complementa al de no confiscatoriedad, ya que el tributo podrá no absorber una parte sustancial de las rentas, no obstante lo cual, si incide sobre los ingresos mínimos que aseguren al individuo su subsistencia, corresponderá descalificarlo por inexistencia de capacidad económica” (SPISSO, Rodolfo. *Derecho Constitucional Tributario*. Buenos Aires. Ediciones Depalma. 1993. p. 242).

<sup>158</sup> Afirma Fabiola Rinaudo que: “Finalmente hemos de referir que al momento de establecer los tributos el legislador tiene que tener en cuenta la renta, el patrimonio y el consumo que son los pilares sobre los que se asienta la capacidad contributiva. Esto es la igualdad y la proporcionalidad. ‘que la contribución pese sobre todos igualmente y sobre cada uno según sus fuerzas: he ahí la igualdad proporcional... Repartir de ese modo las contribuciones sobre todos los agentes y fuentes de renta, es realizar la base constitucional del impuesto contenida en el art. 16... Repartir bien el peso de las contribuciones no sólo es medio de aligerarse en favor de los contribuyentes, sino también de agrandar su producto en favor del Tesoro Nacional’ (Alberdi, ob. Citada, pág. 53 Fundación para el Avance de la Educación, Bs.As. 1983)” (RINAUDO, Fabiola. *Breves Comentarios Acerca de los Principios que Gobernán la Materia Impositiva*, consultado en: <http://www.edino.com.ar/doc6015.htm>, en fecha 14 de octubre de 2004).

colectivas. La justa adecuación de la medida del tributo parte por reconocer esta posibilidad y, asimismo, la inversión de parte del patrimonio de los particulares en la auto-satisfacción de dichas necesidades colectivas. Igualmente, la creación de todo tributo debe pasar por la detección de la incidencia del tributo en la esfera social de los particulares y en su propia dignidad y felicidad. La creación de un tributo no puede limitar la libertad de los particulares y la posibilidad de proveerse por sí mismo de sus requerimientos.

Por otra parte, en tanto la capacidad contributiva constituye base esencial de la tributación y es parte de la esencia misma del hombre, hasta el punto que el deber de contribuir precede toda acción legislativa, debe igualmente ser atendida en la aplicación e interpretación de la norma tributaria. Ello implica que el intérprete de la norma no puede limitarse simplemente a aplicar el método de interpretación literal de las normas tributarias, atendiendo únicamente al texto empleado en la disposición respectiva o a la razón de ser del tributo correspondiente, sino que deberá dar a la norma respectiva su contenido más apropiado con el principio de capacidad contributiva, garantizando de esta forma, su cumplimiento.

Ello implica, asimismo, la posibilidad de que el ente judicial ejerza el control constitucional sobre cada norma tributaria, en la medida que ella no sea adecuada al principio de capacidad contributiva. Si bien es cierto que el poder legislativo es quien tiene a su cargo la definición de los parámetros objetivos que determinarían la existencia de la capacidad contributiva, en la medida en que la capacidad contributiva preexiste la propia labor legislativa, según hemos determinado y constituye base esencial del derecho natural, el aplicador de la norma estará obligado a garantizar la preeminencia de este principio sobre la labor específica legislativa.

En cuanto al rol que ha ocupado el principio de capacidad contributiva en el sistema tributario, puede afirmarse que se han dado cuatro tendencias: (i) en primer lugar, la concepción causal del impuesto –sostenida por GRIZIOTTI-, en

donde la existencia de la capacidad contributiva es la base esencial en la cual reside el tributo, sólo pudiendo exigirse su pago allí donde sea detectada, (ii) en segundo término, existen áreas de desinterés, sosteniendo que para determinar si existe o no una obligación basta examinar el presupuesto indicado en la norma y no la detección de la capacidad contributiva; si bien el legislador puede tomar en consideración este aspecto, no le es dado al intérprete de la norma su examen; (iii) en una tercera tendencia, denominada de rehabilitación, insiste en la esencia de la capacidad contributiva como base de todo tributo, clasificándola en absoluta y relativa: la primera como medición abstracta –y que podrá ser directa o indirecta– y la segunda que sólo será relevante al momento de la cuantificación de la obligación tributaria; y (iv) la última tendencia es el apogeo del concepto, que considera a la capacidad contributiva como fundamento dogmático del tributo y forma de concreción del principio de igualdad en la materia tributaria<sup>159</sup>.

Ha afirmado ROMERO GARCÍA<sup>160</sup> que el principio de capacidad contributiva obedece fundamentalmente a dos razones de ser –las cuales podrían recoger lo que es el apogeo del concepto que antes hemos apuntado: la primera que es servir de base esencial para el surgimiento de la obligación tributaria y la segunda, como forma de materialización de la justicia e igualdad tributaria, debiendo exigirse el pago del tributo a todos aquéllos que detenten la misma capacidad contributiva, pero reconociendo –como efectivamente ocurre hoy en día– que este principio puede verse matizado cuando el tributo no obedezca exclusivamente a fines recaudatorios, sin que, de todas formas, el principio pueda ser ignorado.

Resulta esencial el reconocimiento de que la capacidad contributiva supone la existencia de un mínimo y un máximo sobre el cual podrá recaer el gravamen. “*El mínimo no susceptible de imposición vendrá determinado por el nivel necesario para la existencia; el máximo imponible por la prohibición de alcance confiscatorio*”

---

<sup>159</sup> ROMERO GARCÍA, Felipe. *El valor sistema tributario: acerca de su integración entre los principios de la imposición*. Cádiz. Universidad de Cádiz. Servicio de Publicaciones. 2005. P. 208 y ss.

<sup>160</sup> Ob. Cit. p. 214.

*del gravamen*<sup>161</sup>. La imposición sobre áreas que excedan estos límites será inconstitucional, bien sea bajo el entendido de que violan el principio de capacidad contributiva o el de igualdad.

Es importante resaltar que la capacidad contributiva debe ser preservada no sólo en la definición objetiva del hecho imponible, sino en sus elementos cuantificadores, dada la necesaria vinculación existente entre el hecho generador y la base imponible de la obligación tributaria. Sólo en la medida en que se preserve la relación entre estos elementos será posible garantizar efectivamente que un tributo atienda a la medición de la riqueza existente en un particular. De allí entonces que, en casos como el Impuesto sobre la Renta, no baste considerar que se gravará a la renta que obtenga un particular, sino que deberá prestarse especial atención sobre los indicadores que se usan para determinar esta renta, como puede ser el caso de los gastos deducibles, las causas del rechazo de la deducción, los desgravámenes aplicables a personas naturales, las cargas familiares y otros aspectos similares que podrían derivar en la detección de una aparente mayor o menor capacidad contributiva que la que realmente posee el sujeto pasivo.

Ahora bien, como hemos señalado, la vigencia del principio de capacidad contributiva en el análisis jurídico de la tributación ha sido cuestionada por la doctrina, en tanto, conforme a un sector, la posibilidad real de los sujetos pasivos de contribuir con los gastos públicos es un elemento económico, siendo que las únicas limitaciones jurídicas aplicables en la materia, serán aquéllas establecidas en las Constituciones y en las leyes dictadas en su desarrollo. De igual forma, se ha considerado que el principio de capacidad contributiva es totalmente indefinible, al estar informado por un número ilimitado de elementos, que no permitirían su concreción.

---

<sup>161</sup> Ob. Cit. p. 221.

No obstante, la tendencia moderna es al reconocimiento de la juridicidad del principio, en tanto es éste el que permitirá a los ciudadanos el disfrute efectivo de sus derechos, sin que la tributación se convierta en una forma abusiva de afectación de su nivel de vida. De igual forma, se afirma que sí es posible la concreción del principio, en tanto éste se informa de un gran número de elementos, aún cuando determinables y que su concatenación y precisión permitirían la creación de tributos que satisfagan dicho mandato. Este principio se configura actualmente, entonces, como un pilar fundamental de la tributación que debe ser respetado por el Estado al momento de crear o modificar las leyes impositivas correspondientes.

Por ello, el correcto análisis de la vigencia del principio en las Constituciones venezolanas en vigor durante nuestra historia, requerirá de su concepción como un aspecto fundamental para la protección de los más elementales derechos del pueblo y la no injerencia del Estado en éstos.

#### **IV.2.- DEFINICIÓN DEL PRINCIPIO**

El principio de capacidad contributiva constituye uno de los pilares fundamentales en materia tributaria. Dicho principio determina la base y el límite de la tributación en el sentido de que constatada la existencia de la capacidad económica, el sujeto respectivo deberá contribuir con las cargas públicas, pero en ningún caso más allá de tal capacidad<sup>162</sup>. La tributación debe incidir únicamente allí donde existe riqueza, por lo cual deben fijarse una serie de índices que indiquen cuales son las manifestaciones de riqueza susceptibles de tributación<sup>163</sup>. Estos índices han sido

---

<sup>162</sup> La doctrina ha destacado la existencia de una suerte de crisis del principio en comentarios, derivado de la introducción de tributos con fines no recaudatorios que justificaría la existencia del tributo, no en la capacidad de contribuir, sino en el alcance de dichos fines. Sin embargo, a los fines de conciliar la legitimidad de estos fines fiscales con el principio en referencia, inderogable como columna sobre la cual se asienta la tributación, se ha señalado que un tributo puede perseguir fines más allá de los recaudatorios, pero siempre que exista un respeto mínimo a la detección de una riqueza gravable. Si la denominada exacción no nace previa detección de una capacidad contributiva, no podríamos afirmar estar en presencia de un tributo, sino de otra figura, probablemente regida por el derecho administrativo o el derecho sancionatorio y que responda a fines y principios distintos. (Cfr. NAVEIRA DE CASANOVA, Gustavo. *Tributación y derechos...* ob. cit. p. 425).

<sup>163</sup> Según lo señalado por MUSGRAVE, la capacidad de pago puede establecerse sobre la base de una equidad horizontal – que las personas con la misma capacidad de pago paguen lo mismo- y una equidad vertical –que paguen más quienes más tienen. La medida cuantitativa de la capacidad de pago idealmente “reflejaría la totalidad del bienestar que una persona puede obtener de todas las opciones que están a su disposición, incluyendo consumo (presente y futuro), posesión de

divididos en dos grupos: *directos*, como es el caso del patrimonio y la renta e *indirectos*, tal como el consumo<sup>164</sup>. A los fines de definir el hecho imponible, el legislador deberá tomar estos índices y precisar si en la generalidad de los casos presupuestados se verifica una manifestación de riqueza<sup>165</sup>.

Tal como lo ha señalado HERRERA MOLINA, la tributación sólo será posible donde se evidencie la existencia de riqueza, elemento que estaría subordinado al interés general, visto desde una óptica *objetiva*, esto es, considerando la función social de la propiedad-, así como *subjetiva*, referida al principio de solidaridad<sup>166</sup>. El principio de capacidad contributiva se constituye, así, en un elemento de obligada atención para garantizar la justicia tributaria. En ello, el examen de la capacidad contributiva debe hacerse necesariamente a partir de la determinación del mínimo existencial de los ciudadanos, bajo el cual no podrá admitirse formas de tributación<sup>167</sup>.

El principio ha sido definido en la doctrina brasilera como aquél que determina la capacidad económica del individuo de soportar, sin sacrificio de lo indispensable a la vida compatible con la dignidad humana, una fracción del costo total de los servicios públicos. Esta capacidad es medida a través de los indicios o manifestaciones de riqueza a las cuales nos hemos referido anteriormente. Este principio tiene fundamentalmente las siguientes consecuencias en el Derecho

---

*riqueza y disfrute del ocio. Desgraciadamente, una medida tan amplia no es factible. El valor del ocio, en particular, no puede ser medido, de modo que debe utilizarse alguna solución de segundo óptimo pero observable.*" (MUSGRAVE, Richard y MUSGRAVE, Peggy. *Hacienda Pública teórica y aplicada*. Madrid. McGraw Hill. 1992. p. 272).

<sup>164</sup> Musgrave igualmente ha indicado que si bien la renta ha sido el elemento por excelencia tomado como índice de medición de la capacidad contributiva, sería posible que el tributo tomara como medida el consumo, si se utiliza bajo la forma de un impuesto personalizado, que toma en consideración las dimensiones de la familia y que grava con tipos impositivos progresivos (MUSGRAVE, Richard y MUSGRAVE, Peggy. *Hacienda...* ob. cit. p. 272).

<sup>165</sup> De esta forma, SAINZ DE BUJANDA recuerda que lo esencial es establecer la existencia de manifestaciones de riqueza en presupuestos generales, sin que el legislador deba entrar a analizar las situaciones anormales o de excepción. Así, el propio Tribunal Constitucional español ha reconocido este punto al indicar que 'basta que dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta potencial o actual, en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto para que aquél principio constitucional quede a salvo (Sentencia 37/1987, de 26 de marzo). (SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Lecciones...* op. cit. p. 109).

<sup>166</sup> HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *Metodología del Derecho Financiero y Tributario*. En: Documentos. Instituto de Estudios Fiscales. 2003. p. 21, tomado de la página web del Instituto de Estudios Fiscales: [www.ief.es](http://www.ief.es) el 21 de diciembre de 2012.

<sup>167</sup> Así, indica HERRERA MOLINA: "El único aspecto de la justicia en el gasto que constituye un núcleo homogéneo y un principio predicable también de los ingresos públicos es el deber de los poderes públicos de garantizar el mínimo existencial a los ciudadanos. Este aspecto de la justicia en el gasto coincide con una vertiente del principio de capacidad económica y muestra una estrecha vinculación con la justicia impositiva. En primer término el saldo impositivo individual ha de respetar el mínimo de subsistencia individual y familiar. En el caso de que los propios recursos resulten insuficientes para ello los poderes públicos han de garantizar un mecanismo que directa o indirectamente cubra estas necesidades" (HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *Metodología...* ob. cit. p. 60).

Tributario brasileiro: prohibición de incidencia sobre el mínimo vital, prohibición de la utilización de tributos con efecto confiscatorio, progresividad y selectividad<sup>168</sup>.

Aún cuando algún sector de la doctrina haya podido formular objeciones a este principio, considerando que las únicas limitaciones a la libertad de tributación serán aquellas perfectamente definibles y vinculadas a situaciones jurídicas concretas, constituye posición prácticamente unánime que la libertad de tributación no es plena y que en ningún caso puede ir más allá de ciertos límites, garantizando la preservación de los derechos mínimos de los ciudadanos.

Para la doctrina argentina, el respeto a la capacidad contributiva en la creación de un tributo resulta esencial al respeto de las más elementales bases de los derechos humanos, incluyendo el derecho a la vida<sup>169</sup>.

La definición e importancia del principio de capacidad contributiva en la tributación es modificada dependiendo de la concepción del orden tributario que adoptemos. En la concepción *clásica soberano-financiera*<sup>170</sup>, el principio de capacidad contributiva es una guía para el legislador quien asimismo diseñaba los tributos en atención a fines netamente políticos. Al estar sustentada la tributación en el poder de imperio, el análisis de la justicia y equidad del tributo era parte de la definición del tributo como medio de percepción de los fondos necesarios para la satisfacción de las necesidades colectivas. La capacidad contributiva no era, entonces, el origen de la tributación, sino el “lado bueno” de la soberanía<sup>171</sup>.

Por su parte, en la *concepción mixta, esencialmente pragmática del orden tributario*, se daba prioridad a la realización de los fines del Estado, en donde la aplicación de los principios se constituía más en un elemento de estudio filosófico, por lo cual debían ser conocidos por el legislador, se deseaba su aplicación, pero

---

<sup>168</sup> VITALI BORDÍN, Luis Carlos. *Sistemas Tributários e Princípios Teóricos da Tributação*. Brasil. 2002. tomado de [www.federativo.bdnes.gov.br](http://www.federativo.bdnes.gov.br) en fecha 7 de abril de 2006.

<sup>169</sup> SPISSO, Rodolfo, citado por: BERTAZZA, Humberto. *Derechos Humanos y...* op. cit. p. 91.

<sup>170</sup> Estas concepciones fueron tratadas más arriba en el presente trabajo, en su capítulo III.

<sup>171</sup> FAVEIRO, Vítor. *O Estatuto...* Op. cit. p. 152.

no era esencial que éstos fuesen atendidos en el diseño del tributo, en cuanto en muchos casos ellos impedían la realización del fin perseguido por el Estado en el sistema tributario. En estos casos, el principio de capacidad contributiva dependía de juicios de valor en los que se daba preeminencia a las soluciones a las necesidades colectivas sobre la situación particular de los ciudadanos frente a las relaciones tributarias<sup>172</sup>.

Asimismo, en la *concepción socio-personalista del orden tributario*, el principio de capacidad contributiva consigue verdadera aceptación, en virtud de que la persona se constituye en centro de la relación jurídico tributaria, siendo el deber de contribuir una función inherente a su condición de ser social. En consecuencia, la tributación debe estar necesariamente en armonía con la realización integral de la persona y de la sociedad en que la persona se integra y tomar en consideración la incidencia del tributo en cada una de estas esferas. La concepción jusnaturalista del tributo es, entonces, la que permite adecuar la visión del ser individual y sus derechos en la colectividad y fijar justamente sus cargas tributarias. El tributo deberá ser definido, así, atendiendo a la justicia conmutativa –en cuanto todos los seres humanos por sí mismos, son iguales entre sí-, a la proporcionalidad –que permite garantizar la justicia distributiva, en donde si bien se reconoce que todos los particulares tienen la obligación de contribuir a las cargas públicas, tal obligación dependerá de su condición individual- y a la progresividad.

Sobre este principio, Horacio CORTI ha apuntado que la capacidad contributiva debe ser definida como la aptitud para contribuir a los gastos públicos en función a los recursos que tiene cada persona. Apunta, para precisar el concepto, que la doctrina italiana ha señalado que no revelan dicha aptitud “*los recursos que se requieren para satisfacer las necesidades básicas. Es cuando se agrega una unidad a dichos recursos que comienza la aptitud para contribuir. Esto significa que el incremento de los recursos individualmente disponibles difiere del*

---

<sup>172</sup> FAVEIRO, Vítor. *O Estatuto...* Op. cit. p. 154.

*incremento de la capacidad contributiva*<sup>173</sup>. Como puede apreciarse, con las apreciaciones anteriores se enlaza el mínimo vital al principio de capacidad contributiva, señalando que sólo cuando han sido satisfechas las necesidades esenciales de los individuos, podríamos estar en presencia de una capacidad de contribuir. Por su parte, Horacio CORTI es claro en enlazar la capacidad contributiva con el goce de los derechos humanos. Indica en este sentido que: *“desde un punto de vista constitucional, se perfila una visión perfeccionada de esta construcción cuando se sustituyen las ‘necesidades básicas’ por los ‘derechos fundamentales’. Lo relevante, luego de la sustitución conceptual, es la existencia de una cantidad determinada de recursos que se requiere para poder ejercer, de forma adecuada, derechos fundamentales*<sup>174</sup>. Lo anterior implica que no basta el reconocimiento legal de los derechos humanos, sino que el particular pueda disponer de recursos suficientes para lograr su satisfacción efectiva<sup>175</sup>, haciendo de esta forma *factiblemente posible* su garantía<sup>176</sup>.

### **IV.3.- MEDIOS DE ANÁLISIS Y GARANTÍA DEL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA**

Establecidos estos aspectos fundamentales, se han presentado diversas discusiones en cuanto a los medios de implementación efectiva de las garantías del principio de capacidad contributiva, los límites del legislador en este sentido y las potestades de tutela judicial de las actuaciones del legislativo en materia tributaria que puedan de alguna forma lesionar este principio.

---

<sup>173</sup> CORTI, Horacio. *El principio de igualdad...* ob. cit. p. 147.

<sup>174</sup> CORTI, Horacio. *El principio de igualdad...* ob. cit. p. 148.

<sup>175</sup> Sobre este punto, John RAWLS ha señalado que la satisfacción de los derechos fundamentales debe ser igual para todos, de toda forma que cualquier desigualdad sólo podría producirse en la distribución de la riqueza: *“Las libertades fundamentales, esto es, los derechos políticos principales, la libertad de conciencia y de pensamiento, los derechos civiles básicos y demás, todos ellos deben ser iguales en virtud del primer principio. El segundo principio se aplica a la distribución de ingreso y riqueza, y a la estructura de las instituciones políticas y económicas, en cuanto ellas determinan diferencias de autoridad organizativa”* (RAWLS, John. *Justicia...* ob. cit. p. 64).

<sup>176</sup> Así, indica CORTI que: *“La asignación constitucional de derechos fundamentales no da lugar, por su mera enunciación, a la verificación empírica de su realidad (el poder pragmático del lenguaje no llega a tanto). Por el contrario, resulta manifiesto que el ejercicio efectivo de los derechos requiere disponer de un mínimo de recursos. Si no fuera así, las acciones ‘jurídicamente posibles’ no serían ‘fácticamente posibles’. Un derecho que la Constitución declara pero que no resulta posible gozar, deviene dicho sin eufemismos, inexistente, es decir: como si no hubiese sido declarado. Pero como hay personas que sí están en condiciones de ejercerlo, incluso plenamente, lo negado no es el derecho en cuanto tal, sino su distribución igual. Se ve, así, que un daño a la igualdad se convierte, de inmediato, en una lesión a las libertades que pretenden ser protegidas mediante la atribución de derechos subjetivos”*. (CORTI, Horacio. *El principio de igualdad...* ob. cit. p. 148). Sobre esta base, sostiene CORTI, una vez que aumentan los recursos disponibles del individuo, es mucho más probable que la tributación no incida negativamente en el goce de los derechos fundamentales.

Así, en primer término se ha discutido si la atención al principio de capacidad contributiva debe obedecer al análisis de la totalidad del sistema tributario o si éste debe estar presente en cada tributo. Asimismo, ha sido objeto de discusión si la determinación acerca de la posible violación del principio de capacidad contributiva debe ser efectuada en forma abstracta, esto es, derivado del análisis abstracto de la norma en cuestión o si tal determinación debe ser efectuada caso por caso, tomando en cuenta la situación particular del contribuyente. Sobre este particular, HERRERA MOLINA ha destacado que la medición de la capacidad contributiva debe hacerse no sólo atendiendo al tributo individualmente considerado, sino a la totalidad de los tributos que integran el sistema<sup>177</sup>. La presión fiscal global, así, debería ser medida por la sumatoria de los tributos que debe soportar el particular, menos los montos que haya recibido dicho particular del Estado, sin contraprestación<sup>178</sup>.

Otro aspecto que particularmente ha llamado la atención es la existencia de diversas decisiones de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia que han señalado la imposibilidad del Poder Judicial de entrar a cuestionar la constitucionalidad de las normas dictadas por el legislativo por atentar contra el principio de capacidad contributiva. Ello se fundamenta en el hecho de que sólo el legislador puede efectuar el análisis de los elementos integradores del tributo a la luz de este principio constitucional y garantizar su cumplimiento<sup>179</sup>. Tal posición ha sido objeto de diversas críticas bajo la

---

<sup>177</sup> HERRERA MOLINA destaca así que: “*El justo reparto de la carga tributaria individual requiere una medida de la igualdad, determinada por la capacidad económica entendida como riqueza disponible. La capacidad económica debe determinar el reparto de la carga impositiva individual. No basta por ello con que cada hecho imponible suponga un cierto reflejo de riqueza, sino que debe tenerse en cuenta el total de la riqueza disponible de cada sujeto para determinar el total de su contribución impositiva*”. (HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *Metodología...* ob. cit. p. 62).

<sup>178</sup> Cfr. HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *Metodología...* ob. cit. p. 63.

<sup>179</sup> En este sentido, se ha indicado que la capacidad contributiva constituye una expresión del principio de igualdad. Así, el trato igualitario de los iguales implica la determinación de cuándo dos situaciones son análogas, lo cual ocurriría a partir de la determinación de la capacidad contributiva de los sujetos comparados. La *teoría de la interdicción de la arbitrariedad* determinaría que el legislador democrático sería el legitimado para determinar qué supuestos son iguales y cuáles desiguales, si bien tal decisión ha de fundamentarse en los motivos racionales para ello. La teoría de la interdicción de la arbitrariedad ha sido ratificada claramente por una parte de la jurisprudencia alemana, atribuyéndole un triple contenido: exigencia de una fundamentación objetiva para el trato desigual, coherencia del legislador en el desarrollo de los criterios elegidos para la diferenciación y criterio auxiliar para la interpretación de otros principios constitucionales que justifiquen la diferencia de trato. Actualmente, la jurisprudencia alemana, no obstante, indica que esta teoría debe ser aplicada tomando en consideración al principio de capacidad contributiva como centro de cualquier análisis de constitucionalidad (Cfr. HERRERA MOLINA, Pedro. *El principio de capacidad económica como aportación alemana a la ética fiscal (especial referencia*

consideración de que el Poder Judicial tiene la obligación de tutela de la totalidad de los principios constitucionales, incluido el de capacidad contributiva, base esencial de la tributación<sup>180</sup>.

Dentro de este mismo enfoque otro elemento a considerar sería el necesario establecimiento de normas, dentro de los textos de las leyes creadoras del tributo, que permitan garantizar los niveles de subsistencia del ciudadano así como la posibilidad de mejorar su nivel de vida, ello en ejecución del mandato establecido en el artículo 316 de la Constitución de 1999. Sobre este particular existen diversas opiniones. Algún sector ha opinado que será el Poder Legislativo quien en la formulación de las disposiciones tributarias correspondientes deberá determinar si efectivamente el tributo respectivo incide negativamente en la esfera patrimonial de los particulares, sin que de plano pueda señalarse que es necesario que se incluya un cierto tipo de normativa en el texto legal correspondiente que proteja los derechos de los administrados. La posición contraria señalaría que toda ley creadora de tributos debe tomar como norte la garantía del mínimo vital, debiendo ser protegida la preservación de los intereses antes referidos – subsistencia y ahorro-. De allí que en todo caso, conforme a esta última posición, las normas tributarias deben excluir del gravamen a aquellas manifestaciones económicas necesarias para la subsistencia de los particulares.

Tal y como hemos podido evidenciar, el principio de capacidad contributiva se constituye en uno de los soportes a los aspectos aquí tratados. Lamentablemente,

---

*a la jurisprudencia del VII. BVerfG y a la jurisprudencia del TJCE sobre la legislación alemana*). En: Documentos. Instituto de Estudios Fiscales. 2004. p. 116, tomado de la página web del Instituto de Estudios Fiscales: [www.ief.es](http://www.ief.es) el 21 de diciembre de 2012).

<sup>180</sup> Sobre este particular, resulta interesante hacer mención a diversas decisiones dictadas por los tribunales alemanes en la materia. En primer término, la sentencia del 17 de enero de 1957, emanada del Tribunal Constitucional Federal Alemán, en la cual se declaró la inconstitucionalidad de la aplicación de tarifas progresivas en los casos de tributación conjunta de los cónyuges, por entender que tal tratamiento atentaba contra el principio de igualdad, por partir de la consideración del aumento de la capacidad contributiva de los cónyuges por el ahorro producido por la convivencia común, sin tomar en consideración otras formas de ahorro que podrían producirse en otros supuestos y que también podrían determinar un incremento de la capacidad contributiva. En esta decisión también se tomaron en cuenta otros elementos para declarar la inconstitucionalidad del gravamen en comentarios, como es el caso del desincentivo al trabajo de la mujer fuera del hogar. En esta decisión se señaló que aun en el supuesto de que se entendiera que la capacidad contributiva de la comunidad familiar es mayor, la aplicación de la tarifa progresiva sobre dicha comunidad no sería proporcional al incremento de esa capacidad económica. Posteriormente, en decisión del 23 de noviembre de 1976 el mismo Tribunal Constitucional señala que constituye un principio fundamental de la justicia tributaria el de la capacidad contributiva, siendo obligatorio considerar para el cálculo del Impuesto sobre la Renta los gastos que quedan fuera del ámbito de la obtención de los ingresos y que son inevitables para el contribuyente, como es el caso de las erogaciones para la manutención de los hijos. (Cfr. HERRERA MOLINA, Pedro. *El principio...* ob. cit. p. 125).

este principio ha sido hasta cierto punto despreciado en un tratamiento doctrinal y jurisprudencial. Por una parte, se ha indicado que se trata de un principio vacío de contenido, que implica una orden demasiado general al legislador y que no puede concretarse de forma alguna. Ello ha sido fuertemente criticado por los defensores del principio, quienes entienden que se trata de una forma de otorgar licencia al legislador para que fije a su voluntad los aspectos esenciales de la obligación tributaria<sup>181</sup>.

Sin embargo, este principio constituye una de las bases esenciales de la tributación orientado a la justicia tributaria y al cual siempre deberá atenderse en el diseño del sistema tributario. La capacidad contributiva implica, según lo ha establecido la jurisprudencia española, el reconocimiento de la riqueza del individuo y, en atención al principio de igualdad, que se establezcan los factores de medición equitativas, sin introducir diferencias entre los sujetos basados en su condición personal ni en sus relaciones, en tanto estas condiciones no sean esenciales para la determinación de la existencia y cuantía de la obligación tributaria<sup>182</sup>.

Más recientemente, el Consejo Constitucional Francés, en una decisión del 29 de diciembre de 2012, declaró parcialmente nula las modificaciones a la Ley de Finanzas, a través de la cual se creaba una sobretasa a los contribuyentes que tuvieran altos niveles de ingresos. En este caso, el Consejo consideró que tal imposición constituía una carga excesiva de los particulares con relación a su capacidad contributiva. Destaca que la decisión del Consejo no se derivó del examen aislado de la sobretasa, sino de la afectación global que este tributo tendría sobre el patrimonio del particular, en conjunción con otros, como el de la seguridad social, es decir, se revisa la capacidad contributiva, no tributo por tributo, sino en atención a la totalidad del sistema tributario<sup>183</sup>.

---

<sup>181</sup> SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Lecciones...* Op. cit. p. 107.

<sup>182</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional Español Nº 45/1989 del 20 de febrero, tomada de la Página Web de Materiales Constitucionales de la Universidad de Valladolid ([www.der.uva.es](http://www.der.uva.es)) el 6 de abril de 2006.

<sup>183</sup> Cfr. FRAGA PITTALUGA, Luis. *la aplicación de los principios constitucionales de la tributación en el derecho francés (A propósito de la decisión No.2012-662 del Consejo Constitucional Francés del 29 de diciembre de 2012)*. Inédito.

Cabe establecer también nuevas delimitaciones al principio de capacidad contributiva que usualmente no son tomadas en consideración. Si atendemos a que el tributo es creado a los fines de satisfacer las necesidades colectivas, las cuales constituyen los propios fines del Estado, la justicia tributaria requerirá tomar en consideración todas las acciones de los particulares para satisfacer estas necesidades, antes de fijar la carga tributaria aplicable en cada caso específico<sup>184</sup>. En efecto, la mera convivencia del hombre en sociedad hace que ciertas necesidades sean satisfechas entre sus componentes sin la necesaria intervención directa del Estado. Igualmente, la acción estatal puede estar llamada tanto a incentivar el desarrollo de una actividad que es necesaria para la satisfacción de los fines colectivos, como a imponer obligaciones en cabeza de los particulares que pueden ser cumplidas mediante la ejecución de ciertas actuaciones. En el primer caso, el Estado podrá acordar exenciones del pago de tributos por la ejecución de estas funciones, en donde la exención funciona como medio de estímulo del desarrollo de estas actividades. En tal supuesto, la exención no constituye simplemente la dispensa del pago del tributo, sino que esta dispensa permite en sí cumplir con parte de las necesidades que, en otro caso, hubiera tenido que satisfacer el Estado, obteniendo los fondos directamente de los particulares. Ello implica que, satisfecha la necesidad colectiva a través de acciones llevadas adelante por los particulares, no se justifica la creación de tributos para la garantía de tales específicas necesidades. Por ello, el diseño del tributo y la correcta detección de la capacidad contributiva requiere no sólo de la identificación de las necesidades colectivas, sino de los medios disponibles en la sociedad para su satisfacción, de forma tal de limitar la acción del Estado y la intervención en el patrimonio de los particulares, conforme a lo que sea estrictamente necesario.

Por otra parte, la determinación de la existencia de capacidad económica requiere el análisis de diversos factores económicos presentes en el Estado. Tal es el caso

---

<sup>184</sup> FAVEIRO, Vítor. *O Estatuto...* Op. cit. p. 157.

del reconocimiento de la incidencia que la inflación tiene en la capacidad económica de los particulares, fenómeno que, como ha sido reconocido por la doctrina y la legislación patria, puede incidir positiva o negativamente en la capacidad de pago del tributo<sup>185</sup>. La existencia de un alto nivel de inflación en una economía, si bien puede proteger el valor patrimonial de los activos no monetarios<sup>186</sup>, afecta la determinación de tributos periódicos como el Impuesto sobre la Renta, al no medir apropiadamente el impacto de los gastos en la utilidad de los sujetos pasivos<sup>187</sup>. Asimismo, debería plantearse la corrección de las tarifas impositivas aplicables, considerando el impacto que la inflación produce en la erosión de los patrimonios<sup>188</sup>.

En este sentido, Horacio CORTI, destaca, como hemos apuntado, que una porción de los recursos obtenidos por los individuos está dirigido a la satisfacción de sus derechos humanos, siendo que en la medida en que se van incrementando sus ingresos, es posible que éstos no estén directamente asociados con el ejercicio de derechos fundamentales. Así, destaca el autor que: *“los recursos disponibles tienen tres tramos cuantitativos, conceptualmente discernibles con claridad: a) recursos I, vinculados al ejercicio mínimo de los derechos: son la condición material para la realidad fáctica de los derechos; b) recursos II, vinculados al ejercicio normal de los derechos: son el respaldo material del ejercicio de la autonomía personal, iniciada allí donde se transpone el umbral de los derechos gozados en su contenido mínimo, y c) recursos III, desvinculados del ejercicio normal de los derechos: son aquellos que, superabundantes, son indiferentes con respecto a la posibilidad mayor o menor de ejercer los derechos fundamentales.”*

---

<sup>185</sup> ATENCIO VALLADARES, Gilberto y AZUAJE PIRELA, Michelle. *Los principios de capacidad contributiva y progresividad en la imposición sobre la renta en Venezuela*. En: Cuestiones Jurídicas. N° 1. Maracaibo. Universidad Rafael Urdaneta. enero-junio, 2008. pp. 41-63. Así, destacan los autores que la determinación del Impuesto sobre la Renta toma en consideración la incidencia de la inflación en la utilidad operativa obtenida por el sujeto pasivo. En estos casos, la titularidad de un número importante de activos que se protegen de la inflación, determinará la existencia de un mayor monto de impuesto a pagar, por considerarse incrementada la capacidad contributiva del sujeto pasivo como consecuencia de la exposición de su patrimonio a la inflación, mientras que la exposición del patrimonio de las personas jurídicas y las deudas no monetarias a la inflación implicará una reducción en la capacidad de pago del tributo.

<sup>186</sup> En todo caso, vale señalar que el ajuste por inflación previsto en la Ley de Impuesto sobre la Renta sólo aplica a las personas jurídicas que realicen actividades económicas y no a personas naturales, salvo casos excepcionales.

<sup>187</sup> Cfr. OLAVARRIETA, P. *Taxation and Human...* ob. cit. p. 28.

<sup>188</sup> Cfr. OLAVARRIETA, P. *Taxation and Human...* ob. cit. p. 30.

Establecida la clasificación anterior, el autor continúa precisando la relación de cada una de las referidas categorías de tributos con el principio de capacidad contributiva: *“esta clasificación de los recursos económicos disponibles... permite construir una noción fundamental de capacidad contributiva. Mientras que los recursos I no revelan capacidad contributiva alguna (fundamento del ‘mínimo exento’ o ‘no imponible’ en el impuesto sobre la renta), sí lo hacen los recursos II y III aunque de diferente manera. Los recursos III revelan una capacidad contributiva ‘no problemática’, pues su captación por medio del tributo no está, en principio, en condiciones lógicas de afectar los derechos fundamentales. En cambio, los recursos II, que también revelan una aptitud para contribuir, además están vinculados al ejercicio normal de los derechos, de ahí que ante ellos resulte decisivo el principio de equidad, que complementa al de igualdad: el tributo debe no dañar los derechos fundamentales”*<sup>189</sup>. Conforme a lo antes señalado, la determinación de la existencia o inexistencia de capacidad contributiva en los particulares, dependerá del examen de la posesión de recursos necesarios para la autosatisfacción de los derechos humanos por dichos individuos, todo ello, agregamos nosotros, en el marco de la dignidad y libertad humana.

#### **IV.4.- EVOLUCIÓN UNIVERSAL DEL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA**

Tal y como hemos destacado, la necesidad de que cada uno de los ciudadanos contribuya a las cargas públicas en la medida de sus posibilidades constituye un presupuesto fundamental para la vigencia del sistema tributario, el cual se fundamenta en el respeto al derecho de propiedad, así como en el derecho de los ciudadanos a una subsistencia digna<sup>190</sup>.

En este sentido, la creación y evolución del principio de capacidad contributiva resulta análoga a la evolución de la noción de tributo. La concepción del tributo es

---

<sup>189</sup> CORTI, Horacio. *El principio de igualdad...* ob. cit. p. 151.

<sup>190</sup> Resulta interesante referir aquí la decisión dictada por el Tribunal Constitucional Federal Alemán del 22 de junio de 1995, en el cual se estableció que el derecho de propiedad y el principio de capacidad contributiva impiden que la carga fiscal global exceda un límite próximo al 50% de los ingresos del contribuyente, dado que la propiedad habría de servir *por igual* al interés público y a las necesidades privadas. (Cfr. HERRERA MOLINA, Pedro. *El principio...* ob. cit. pp. 135).

muy anterior a la teoría del Estado y constituye la posibilidad de que los sujetos que detentan el poder exijan el cumplimiento de determinadas prestaciones pecuniarias, que podían comprender inclusive derechos reales, regalías u otros derechos análogos. Su exigibilidad era propia de la existencia de relaciones de poder, configurándose en un principio como consecuencia del vencimiento en las guerras celebradas. De esta forma, aquél que resultaba vencedor se hacía acreedor, por ese solo hecho, de las propiedades de los vencidos, como forma de retribución a los soldados por el servicio prestado. Esta práctica se remonta a períodos anteriores a la era cristiana, encontrándose rastros de ella en Egipto, Grecia, el Imperio Persa, etc. Sin embargo, esta suerte de “tributación” arcaica, fundamentada en las relaciones de fuerza y en la costumbre de la sociedad, estaba sujeta a una serie de limitaciones, relativas a la existencia de privilegios para las clases dominantes, los soldados y los sacerdotes, que incluían la concesión de tierras a éstos. El tributo paulatinamente luego va a ser concebido como una forma de financiamiento de las necesidades del colectivo que viven en sociedad.

Un antecedente del principio de la capacidad contributiva podemos encontrarlo en el gobierno del emperador romano Antonino, en el cual se considera que todos los ciudadanos son iguales ante el tributo quienes intervendrán en su creación, declarándose que “*todas las cargas públicas han de ser soportadas en proporción a las fortunas*”<sup>191</sup>. No obstante, esta declaración es puramente retórica y los tributos son impuestos de manera absoluta por el Imperio, sin que éstos hayan sido efectivamente aprobados por el pueblo. Por ello, el principio no será plasmado realmente en la legislación romana.

La capacidad contributiva era medida en la época sobre la base de las posesiones de tierra o ligadas a ésta, en tanto se hacía difícil el control de las actividades comerciales y similares realizadas por los integrantes del pueblo. Según lo refiere

---

<sup>191</sup> Al respecto: MEHL, Lucien: *Elementos de Ciencia Fiscal*. Barcelona, España. Bosh Casa Editorial, 1964, p. 46.

PALMA<sup>192</sup>, uno de los antecedentes más importantes del principio de capacidad contributiva se encuentra en un documento emanado del reinado de Ramsés V, el *Wilbour Papyrus*, consistente en un informe preparado por los agentes del rey que estaba a cargo de determinar la tributación de las tierras cultivables, tomando en consideración las medidas de las tierras de cultivo, la evaluación de las capacidades productivas, excluyendo los templos, santuarios y los bienes del rey o su casa real.

En la época pre-renacentista, entonces, la capacidad contributiva constituía una suerte de “limitación implícita” a la tributación, en tanto frente a la relación de soberanía, fuerza o poder imperante, la contribución era exigida tomando en consideración las posesiones que efectivamente detentaban los miembros del pueblo respectivo. La exigencia no se daría, en cualquier caso y por regla general, en medidas superiores al valor de los bienes poseídos, lo cual constituía una tímida forma de reconocimiento del principio.

Posteriormente, en la época post-renacentista, el impuesto se configura como una realidad jurídica, sustentada en la existencia misma del Estado y de la misión de éste de satisfacer las necesidades públicas.

Entre los autores que dedicaron un espacio a la materialización consciente del principio de capacidad contributiva –que, según hemos visto, puede remontarse prácticamente a la génesis del tributo- encontramos a Giovanni Botero, quien en 1589 indica que: “*los pueblos gravados más allá de sus fuerzas, o dejan el país, o se levantan contra el Príncipe, o se entregan a los enemigos’ por lo que el príncipe*

---

<sup>192</sup> PALMA, Clotilde: *La Evolución Conceptual del Principio de Capacidad Contributiva*. Dirección General de Contribuciones e Impuestos, Portugal. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias-CIAT. “La Capacidad Contributiva, Presupuesto Jurídico y Fundamento de la Tributación”. 2-5 de octubre de 2000. p. 13.

El *Wilbour Papyrus* es descrito en la materia impositiva de la siguiente forma: “*The great Wilbour papyrus in the Brooklyn Museum, dated in year 4 of [Ramesses V](#), is a genuine official document of unique interest. Its main text records in four consecutive batches covering a few days apiece the measurement and assessment of fields extending from near Crocodilonpolis (Medinet el-Fayyum) southwards to a little short of the modern town of El-Minya, a distance of some 90 miles. The fields, of which the localization and the acreage are given in every case, are classified under the heads of the different land-owning institutions, these proving to be the great temples of Thebes, Heliopolis, and [Memphis](#), then after them a number of smaller temples mainly in the vicinity of the plots owned by them. Lastly, there were various corporate bodies too different and too problematic to be mentioned here. The assessments are reckoned in grain and clearly refer to taxes. They are presented in two distinct categories, according as the owning institutions were themselves liable or as the liability rested upon the actual holders or cultivators of the soil*” (<http://www.touregypt.net/hdyn20b.htm>, consultado el 19-10-04).

*‘... no torturará ni atormentará a los súbditos con impuestos inusitados y desproporcionados con relación a sus posesiones; Ni permitirá que los impuestos normales y convenientes sean cobrados por la violencia o aumentados por los ministros codiciosos’<sup>193</sup>.*

William PETTY, en su obra *“Treatise of taxes and contributions”*, escrita en 1662, menciona la necesidad de que los tributos sean impuestos sobre manifestaciones de riqueza que evidencien la facultad de pagarlos (*“ability to pay”*)<sup>194</sup>.

MONTESQUIEU en 1748 consideró como fundamento de la imposición la medida de las necesidades reales del Estado y de los súbditos. La idea es que el pueblo debía contribuir a los gastos públicos en la proporción de sus necesidades, ello es, estableciendo una relación entre el beneficio causado por la intervención o protección del Estado y las sumas erogadas por los sujetos. Para MONTESQUIEU, la medida de la tributación no debía establecerse sobre la base de lo que el pueblo puede pagar, sino sobre lo que debe pagar. No sería justo, entonces, que el gravamen aumentase proporcionalmente al valor de los bienes. No obstante lo anterior, que se constituye en fundamento del principio del beneficio, MONTESQUIEU aproxima la obligatoria protección de una esfera mínima del patrimonio del súbdito, que hoy conocemos como mínimo vital, afirmando que será injusto todo tributo que deje al pueblo menos de lo que necesita para vivir. Como lo estableciese el pensador: *“... si la contribución no es en general excesiva, si se deja al pueblo lo necesario con holgura, nada significarán estas injusticias particulares. Si, por el contrario, no se deja al pueblo más de lo imprescindible para vivir, la mínima desproporción tendrá las mayores consecuencias”<sup>195</sup>.*

---

<sup>193</sup> PALMA, Clotilde. *La evolución...* op. cit. p. 2.

<sup>194</sup> *“The Titles of Faculties and Callings ought to be no Qualification in a Poll-money, because they do not necessarily nor probably infer ability to pay, but carry with them vaste inequalities. But therefore if a man by his Licence to practise get much, it may be presumed he will spend accordingly; in which net the way of Excize will certainly take him, as it will the Officers aforementioned”* (PETTY, William: *Treatise of taxes and contributions*. Texto original consultado en: <http://socserv2.socsci.mcmaster.ca/%7Eecon/ugcm/3l13/petty/taxes.txt>, en fecha 15-10-04).

<sup>195</sup> MONTESQUIEU: *El Espíritu de las Leyes*. Barcelona. Edicomunicación, S.A. 2003, pp. 159-160.

Una de las primeras manifestaciones legales palpables del principio se encuentra en la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, elaborada en Francia en el año de 1789, en cuyo artículo 13 se destaca: “*Para el mantenimiento de la fuerza y para los gastos de la administración es indispensable una contribución común, **que debe ser repartida entre todos los ciudadanos en razón de sus medios***” (Resaltado del autor). Esta norma consagra tímidamente la necesidad de que las contribuciones se adecuen a las posibilidades reales de los ciudadanos, sin efectuar mayores abundamientos acerca de los extremos que comprendería la limitación a la injerencia del Estado en el patrimonio de los administrados.

Posteriormente, Adam Smith, en su obra “*La Riqueza de Las Naciones*”, en su Volumen V, Capítulo II, Parte II<sup>196</sup>, delimita las cuatro (4) máximas rectoras de la tributación, de la siguiente forma:

- a. Los sujetos de cada Estado deben contribuir al mantenimiento y administración del gobierno, tanto como sea posible, en proporción a sus respectivas capacidades. Ello sobre la base de que los gastos gubernamentales se equiparan a los gastos de manejo de los copropietarios de un gran fundo, que deberán ser soportados por todos ellos, en proporción a sus respectivos intereses en dicho fundo. En este caso, la proporción se determinaría por la capacidad de cada ciudadano de contribuir con las cargas públicas.
- b. El monto del tributo que debe pagar cada individuo debe ser cierto y no arbitrario. El tiempo, forma y cantidad a ser pagada deben ser definidas en forma clara para el contribuyente y para cualquier otra persona.
- c. Cada tributo debe ser pagado en el tiempo o en la forma que sea más conveniente para el contribuyente.

---

<sup>196</sup> Cfr. <http://arapaho.nsuok.edu/%7EYeutter/3003/smith.htm>, consultado el 14-10-04.

- d. Cada tributo debe ser diseñado en forma tal que mantenga fuera de los bolsillos de los ciudadanos tan poco como sea posible, por encima de lo que generan para el tesoro público nacional. En ciertos casos, un tributo puede detraer más del patrimonio de los ciudadanos que lo que el monto respectivo genera para el Tesoro. Primero, si es necesario para la recaudación del tributo un gran número de funcionarios, cuyo salario es superior al tributo recaudado. Segundo, si obstruye el libre desarrollo de la industria y desincentiva a los ciudadanos a invertir en ciertas áreas, conduciendo a altos porcentajes de desempleo. Tercero, cuando se establecen penas de tal magnitud por los intentos de evasión tributaria que resultan efectivamente en la quiebra de los agentes infractores, afectando a la sociedad que pudo haberse beneficiado de las inversiones realizadas por éstos. En cuarto lugar, sometiendo a los ciudadanos a frecuentes visitas de los organismos fiscales, lo cual los puede exponer a problemas innecesarios, vejaciones y opresión. Aún cuando la vejación y la opresión no son económicamente cuantificables, constituyen elementos de los cuales cada hombre desea apartarse.

Cada uno de los principios antes mencionados resulta fundamental para la preservación de la justicia tributaria y, consecuentemente, para la supervivencia del Estado en la forma en la cual fue concebido, en tanto mecanismo de satisfacción de las necesidades y derechos de los ciudadanos, sin exigir sacrificios irracionales que afecten su vida privada y en sociedad.

Como puede apreciarse, la primera de las máximas enunciadas consagra el denominado *principio de las facultades o igualdad* que posteriormente fuese conocido como el principio de capacidad contributiva. Parte de la idea de una doble perspectiva: por un lado, la obligación de los ciudadanos de contribuir con las cargas públicas y, por el otro, de hacerlo en la medida de sus facultades. Se impone de esta manera un límite a las exigencias gubernamentales.

Para la época, el tributo se sustentaba principalmente en el denominado *principio del beneficio*, que consistía en la obligación de los integrantes del pueblo de contribuir a las cargas públicas en la proporción del beneficio o protección obtenido del Estado. Siendo que el Estado se configuraba en el protector del orden y de la seguridad de los ciudadanos, todos ellos debían tener una base de tributación mínima igualitaria. La proporcionalidad en la tributación surgía en relación con los tributos reales, tomando en consecuencia el valor de los bienes o la obtención de los rendimientos, bajo la consideración de que a mayor valor en el patrimonio que requiriese de una protección adicional por el Estado, será necesario el pago de un tributo adicional.

John Stuart MILL dará posteriormente forma al principio de capacidad contributiva, en su obra "*Principios de Economía Política con algunas de sus aplicaciones a la Filosofía Social*" publicada en 1848<sup>197</sup>. En esta obra, MILL desarrolla las máximas elaboradas por Adam SMITH, especialmente la primera de las antes apuntadas, relacionada con la vigencia del principio de capacidad contributiva. Para MILL cualquier sacrificio que sea requerido al pueblo debe derivar, tanto como sea posible, en la aplicación de la misma presión a todos sus componentes. Si uno de los ciudadanos soporta menos de lo que le corresponde, los restantes deberán cubrir el monto insoluto por aquél, derivándose en un aumento injusto de la presión fiscal y, por tanto, inequitativo. La teoría del tributo se sustentaba para la época en el *principio del beneficio*, concebido, según hemos dicho, en la idea de que aquél que tiene el doble de la propiedad a ser protegida recibe el doble de la protección y debe pagar, en la ley de la oferta y la demanda, el doble por ello. No obstante, MILL rebate dicho principio sobre diferentes argumentos, según hemos tenido oportunidad de revisar anteriormente y que suponen que el Estado está a cargo de la integridad de las personas y no sólo de las propiedades, que la dimensión de la propiedad no indica la entidad de la protección y, por último, que los desvalidos, al estar más favorecidos con la actuación estatal, deberían pagar

---

<sup>197</sup> MILL, John Stuart. *Principles of Political Economy with some of their Applications to Social Philosophy*. Texto Original consultado en: <http://www.econlib.org/library/Mill/mlP64.html#Bk.V.Ch.II>, en fecha 14 de octubre de 2004.

más aun cuando no tengan la capacidad para ello. De allí que MILL considere que el principio del beneficio debe ser sustituido por el de la capacidad contributiva, evitando que el gravamen recaiga sobre aquella porción del patrimonio que es indispensable para cubrir las necesidades básicas, entendiéndose como tal el monto suficiente para proveer al número de personas normalmente mantenidas con un único ingreso, los requerimientos básicos de vida, salud y la protección habitual contra el sufrimiento del cuerpo, pero sin indulgencias.

Posteriormente, la Revolución Industrial marca un nuevo cambio en la concepción inicial del tributo, reconociéndole una función social relativa a la justa distribución de las riquezas entre los miembros de la sociedad. Se concibe la necesidad de que todos los sujetos contribuyan a las cargas públicas, siendo que las clases más favorecidas deberán ser las que mayormente contribuyan con los gastos públicos.

La Constitución Alemana de Weinmar de 1919 viene a configurar parte de la consagración del principio en referencia que venía siendo ampliamente estudiado por la doctrina existente a la fecha. En ese sentido, mediante dicho instrumento se procuró consagrar los principios de generalidad y de capacidad contributiva, pudiendo gravarse únicamente elementos que constituyesen manifestación efectiva de la aptitud para contribuir a los gastos públicos, siendo obligatorio asimismo, la exención del mínimo vital o mínimo de riqueza, así como la progresividad en la tributación. Posteriormente, la Constitución de Bonn de 1949 omite cualquier regulación a los principios en referencia, pero el Tribunal Constitucional Alemán en diversas decisiones adoptadas en el año 1957, al efectuar una interpretación del artículo 3 del Texto Fundamental, que consagra el principio del Estado Social, considera que en tal declaratoria se encuentra implícito el principio de justicia tributaria. Así, la discrecionalidad del legislador estaba limitada por los valores generales tutelados por la Constitución. Tomando en consideración esto *“el Tribunal afirmó la importancia para el Derecho Tributario de los siguientes principios fundamentales: El derecho al libre desarrollo de la personalidad, en el que está incluido también el derecho a la libre iniciativa*

*económica, ... el principio de igualdad y paridad jurídica entre los sexos, ...; la libertad religiosa ...; la tutela estatal del matrimonio y de la familia; ... el principio de libertad en la elección de la profesión; ... la garantía de la propiedad privada ...*<sup>198</sup>.

En la época contemporánea, se reconoce un papel fundamental al intervencionismo del Estado para orientar el funcionamiento de la economía. De esta forma, el tributo abandona la simple función presupuestaria y se le atribuyen cada vez más elementos de parafiscalidad, determinados sobre la base del incentivo o desincentivo del desarrollo de actividades específicas por parte de los ciudadanos. Con la adecuación de los elementos del tributo, se pretende fomentar la reducción del desempleo, el desarrollo económico y el fomento comercial e industrial.

No obstante, esta función parafiscal no debe abandonar la noción del principio de capacidad contributiva, en tanto elemento rector de la tributación que se encuentra hoy reconocido implícita o explícitamente en un significativo número de Textos Constitucionales vigentes. Así, no es posible afirmar que existe una derogatoria del principio de capacidad contributiva por la concepción moderna del tributo como una forma de redistribución de la riqueza. Aún cuando la doctrina clásica en algún momento consideró que existía una contraposición entre los conceptos de capacidad contributiva y redistribución de la riqueza, actualmente es aceptada la coexistencia de ambos. Esta concepción supone, en forma prácticamente indiscutible, la obligación que tienen las clases con mayores recursos de contribuir con mayores cuantías en la satisfacción de los gastos públicos, en aras de la realización de la justicia tributaria.

De esta manera, hoy es indudable la necesidad de que los tributos se adecuen a la capacidad contributiva de los ciudadanos, centrándose la discusión en aspectos diferentes, principalmente ligados a la cuantificación del mínimo vital y a los elementos sobre los cuales debe incidir la tributación. En relación con el primero

---

<sup>198</sup> MOSCHETTI, Francesco. *El Principio...* op. cit. p. 56.

de los aspectos, se reconoce que existe una porción de la situación económica del contribuyente sobre la cual no debe incidir la tributación, en tanto esta porción constituye el elemento fundamental para la subsistencia digna de los ciudadanos.

Un sector considera que la porción de las rentas provenientes de sueldos, así como aquella destinada a la inversión, no deberían estar sometidas a tributación, por considerarlas socialmente ventajosas, reconociéndose la necesidad de su incentivo –lo cual lleva nuevamente a la función parafiscal del tributo-. Sobre esta base, se pretende que la tributación recaiga principalmente sobre las manifestaciones de consumo. Sin embargo, por la dificultad de determinar la medida de consumo efectuada en un determinado período y la variabilidad a la cual éste se encuentra sujeto, se ha pretendido que la forma más objetiva y certera de medir la capacidad contributiva reside en el rendimiento, incluyendo, en principio, sueldos y salarios, rendimientos de bienes y en general las ganancias obtenidas por los sujetos pasivos, posición que constituye actualmente la predominante. Algunos sectores pretenden que se le otorgue relevancia a la proporción entre trabajo y descanso o entre consumo inmediato y ahorro. Sobre el punto, la doctrina patria ha señalado que la capacidad contributiva debe implicar un índice de riqueza efectiva, de forma tal que el impuesto no debe gravar la capacidad productiva, sino la riqueza obtenida efectivamente, evitando el uso de presunciones *iuris et de iure* o ficciones, de las que pueda pretenderse el gravamen de falsas manifestaciones de riqueza o rendimientos puramente nominales en situación de inflación<sup>199</sup>.

Adicionalmente, actualmente se abandona la concepción de tributos cedulares, fundamentados en el gravamen diferenciado de las distintas fuentes de renta percibidas por los sujetos, concibiendo una renta única y universal para cada sujeto pasivo. La concepción global de la capacidad de contribuir requiere del surgimiento de normas armonizadoras y preventivas de la doble tributación, así como de reglas de control que minimicen el riesgo de evasión fiscal.

---

<sup>199</sup> Romero-Muci, Humberto. Razón... ob. cit. p. 69.

De esta manera, la justicia tributaria contemporánea parte de la concepción de una igualdad horizontal, en el entendido de que los sujetos que se encuentren en situaciones semejantes deben ser tratados de igual forma y una igualdad vertical, que implicará la obligación de que las mayores cargas de tributación recaigan en aquellos sectores que tengan mayores capacidades de contribuir con los gastos públicos. De igual forma, el concepto de justicia social obliga a la comprensión de la existencia de determinadas parcelas de la esfera jurídico-patrimonial de los administrados que no pueden ser objeto de gravámenes, sin afectar el ejercicio legítimo de sus derechos. La comprensión moderna de estos principios debe efectuarse a la luz de la función social del tributo, de tal manera que puedan cumplirse con los objetivos parafiscales perseguidos sin que ello afecte la porción no gravable de los intereses de los particulares.

El principio de capacidad contributiva, entonces, implicará, por una parte, que los tributos no deberán invadir la esfera denominada “mínimo vital”, comprendida por aquella porción de las rentas e intereses de las personas en la cual no puede recaer la tributación y, por la otra, que el tributo no podrá ser en tal forma excesivo que afecte el patrimonio de las personas, tornándose en confiscatorio. La tributación comienza en aquél lugar que excede la subsistencia humana digna mínima necesaria y termina en aquél lugar en donde ésta destruye la propiedad.

#### **IV.5.- EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA EN IBEROAMÉRICA**

La Constitución Argentina<sup>200</sup> no contiene una consagración explícita del principio de capacidad contributiva, pero lo hace en forma tácita al indicar, en su artículo 4, que: “*El Gobierno Federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro Nacional formado... de las rentas que **equitativa y proporcionalmente** a*

---

<sup>200</sup> A los fines de consultar el texto de las Constituciones comentadas pueden consultarse las siguientes obras: ORTIZ, Luis y LEJARZA, Jacqueline: *Constituciones Latinoamericanas*. Caracas. Biblioteca de la Academia de Ciencias Políticas y Sociales. 1997.

**Base de Datos Políticos de las Américas.** (1998) Leyes Impositivas. *Análisis comparativo de constituciones de los regímenes presidenciales*. [Internet]. Georgetown University y Organización de Estados Americanos. En: <http://www.georgetown.edu/pdba/Comp/Legislativo/Leyes/impositivas.html>. 28 de octubre 2004.

*la población imponga el Congreso general...*”. De esta forma, se establece que la tributación deberá atender al principio de igualdad y progresividad, esto es, tomar en consideración la medida de la aptitud de los ciudadanos para contribuir con los gastos públicos y procurar que la carga sea mayor en tanto mayor sea el rendimiento obtenido.

La Constitución brasilera sí establece expresamente en su texto el principio de capacidad contributiva, señalando en el artículo 145, numeral 1º que: *“Siempre que fuese posible, los impuestos tendrán carácter personal y se exigirán de acuerdo con la capacidad económica del contribuyente, pudiendo la Administración Tributaria, en especial para conferir efectividad a estos objetivos, identificar, respetando los derechos individuales y en los términos de la Ley, el patrimonio, los rendimientos y las actividades económicas del contribuyente”*. En esta Constitución podemos conseguir algunas manifestaciones acerca de la imposibilidad del gravamen del mínimo vital, lo cual se constituye en la no-capacidad contributiva.

La Constitución de la República Federativa del Brasil establece en forma clara que los derechos fundamentales están excluidos de la tributación, lo cual ha sido recogido por la doctrina y jurisprudencia del país<sup>201</sup>. Ello se concibe como la *inmunidad tributaria* y constituye la imposibilidad de que se exija una contribución

---

<sup>201</sup> El artículo 150 de la Constitución de la República Federativa del Brasil, con relación al aspecto en comentarios, considera literalmente:

*“Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:*

- ... II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;*
- ... VI - instituir impostos sobre:*
  - a. *patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;*
  - b. *templos de qualquer culto;*
  - c. *patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;*
  - d. *livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.*
    - *§ 2.º A vedação do inciso VI, a, é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo poder público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.*
    - *§ 3.º As vedações do inciso VI, a, e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exoneram o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.*
    - *§ 4.º As vedações expressas no inciso VI, alíneas b e c, compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas”*.

sobre determinados aspectos que redundarían en la afectación del legítimo ejercicio de los derechos ciudadanos. La protección de los derechos humanos fundamentales mediante el impedimento de que la tributación incida sobre éstos, es propia de la legislación y doctrina brasilera. En los restantes países iberoamericanos, la protección expresa y positiva se concreta mediante el otorgamiento de exenciones y exoneraciones, por lo cual el grado de tutela de los derechos depende, en principio, de la concepción y políticas fiscales fijadas por el legislador. Tal sería el caso de la posibilidad de efectuar rebajas por cargas personales de los contribuyentes al momento del cálculo de tributos directos, como en el Impuesto sobre la Renta, rebajas que constituirían una suerte de delimitación de los montos mínimos necesarios para la subsistencia.

No obstante, el análisis de los fundamentos en los cuales reside la tributación, concibiéndola dentro de la noción de justicia moral, podría conllevar la defensa de que la *inmunidad tributaria* –entendida como la imposibilidad de limitar o afectar el legítimo ejercicio de los derechos fundamentales-, aún sin estar expresamente consagrada en los textos constitucionales, es oponible como freno a las pretensiones impositivas de los entes públicos.

La no incidencia en los derechos fundamentales, o *inmunidad tributaria*, se encuentra sustentada en la Constitución brasilera, en disposiciones como aquella contenida en el artículo 153 –el cual fue reformado y suprimido mediante la reforma de 1998, reforma que resulta, de acuerdo con la doctrina local, a todas luces inconstitucional, por revelarse en la cercenación de derechos-. Esta norma preveía la inmunidad tributaria de los ancianos, garantizándoles el derecho a una subsistencia digna. De igual forma, el texto actual considera inmunes a las instituciones religiosas, de educación y de asistencia social, así como de la actividad del periodismo y la publicación y venta de libros, a los fines de fomentar la libertad de expresión, cultura y educación a través del abaratamiento de los costos de producción de los textos respectivos.

Las Constituciones española, italiana y portuguesa consagran expresamente el principio de capacidad contributiva. La Constitución italiana, en primer término, en su artículo 53 dice que: “... *todos son llamados a concurrir a los gastos públicos en razón de su capacidad contributiva...*”<sup>202</sup>. Por su parte, el artículo 31 de la Constitución española regula el principio en referencia, al señalar que: “... *todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica...*”. El artículo 104 de la Constitución de la República Portuguesa obliga a observar el principio en cuestión en relación con cada uno de los tributos aplicables en dicho país. En efecto establece la norma: “*El impuesto sobre la renta de las personas singulares tiene como objetivo la disminución de las desigualdades y será único y progresivo, teniendo en cuenta las necesidades y los rendimientos del grupo familiar. / 2. La tributación sobre las empresas incide fundamentalmente sobre su rendimiento real. / 3. La tributación sobre el patrimonio debe contribuir a la igualdad entre los ciudadanos. / 4. La tributación sobre el consumo tiene como objetivo adaptar la estructura del consumo a la evolución de las necesidades del desarrollo económico y de la justicia social, debiendo gravar los consumos de lujo*”.

Vale destacar que la Ley General Tributaria portuguesa establece una orden al legislador acerca de cómo deberá determinarse la capacidad contributiva. En este sentido, el artículo 4 de esta Ley dispone que “*Los impuestos se asientan esencialmente en la capacidad contributiva, revelada en los términos de la ley a través del rendimiento o de su utilización y del patrimonio*”. Se establece de esta forma a nivel legislativo que la capacidad contributiva puede revelarse a través de tres manifestaciones de riqueza: el patrimonio, la renta o el consumo, conforme lo ha venido asentando la doctrina tradicionalmente. Cabe destacar que la doctrina portuguesa ha criticado de esta disposición el no haber establecido las bases para que el legislador detectase la capacidad contributiva en cada uno de los elementos señalados. Así, se afirma que en todo caso la determinación de la capacidad contributiva no puede escapar de los presupuestos inherentes a las relaciones

---

<sup>202</sup> El texto original de la norma es el siguiente: “*Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. // Il sistema tributario è informato a criteri di progressività*”.

sociales y a la proyección social de los rendimientos y de la riqueza de las personas y de su justa repartición social. Igualmente, la detección de esta medida no puede aislarse de la ciencia económica y de la sociología, elementos esenciales para medir la adecuada presión tributaria en atención a las condiciones particulares de la persona. Apunta FAVEIRO que estos puntos no han sido tratados seriamente en búsqueda de una solución, debido al mantenimiento aun hoy de la concepción soberano-financiera del orden tributario al cual nos referimos más arriba<sup>203</sup> y, en esta misma línea, a la preeminencia dada a la necesidad del Estado de la obtención de fondos, de manera aislada al análisis del fenómeno tributario en las ciencias económicas y sociológicas, según hemos señalado<sup>204</sup>.

Diversos cuerpos constitucionales latinoamericanos consagran el principio de capacidad contributiva en forma expresa, refiriéndose directamente a este concepto o consagrando elementos que lo integran, como es el caso de la garantía de progresividad de los tributos y la justicia tributaria traducida desde el aspecto económico. Tal es el caso de la Constitución de Costa Rica la cual expresamente recoge el principio de capacidad contributiva en su artículo 9, al señalar que *“Atendiendo a que las prerrogativas reconocidas y garantizadas en el artículo precedente de esta Constitución suponen la existencia de un orden correlativo de responsabilidad jurídica y moral que obliga la conducta del hombre en sociedad, se declaran como deberes fundamentales los siguientes: ... e) Contribuir en proporción a su capacidad contributiva para las cargas públicas”*. De igual forma lo hace la Constitución de Bolivia, la cual en su artículo 27 prevé la obligación de todos los ciudadanos de contribuir a las cargas públicas, en igualdad de sacrificio, lo cual resulta consagradorio del principio de progresividad, inscrito en la esencia misma del principio de capacidad contributiva. En este sentido, la norma en referencia expresa: *“Los impuestos y demás cargas publicas obligan igualmente a todos. Su creación, distribución y supresión tendrán carácter general,*

---

<sup>203</sup> Conforme a esta concepción, el fundamento del poder tributario es el poder de imperio que se ejerce sobre los ciudadanos, con el fin de obtener de ellos fondos necesarios para la satisfacción de las necesidades colectivas. Se atiende a la necesidad financiera del Estado en primer lugar y no se coloca a la persona-contribuyente como centro de la relación tributaria.

<sup>204</sup> FAVEIRO, Vítor. *O Estatuto...* Op. cit. p. 151.

*debiendo determinarse en relación a un sacrificio igual de los contribuyentes, en forma proporcional o progresiva, según los casos*". Por su parte, la Constitución chilena consagra expresamente el principio de progresividad y de justicia tributaria, sin hacer uso del término "capacidad económica" o "capacidad contributiva", al considerar en su artículo 19 que: *"La Constitución asegura a todas las personas: La igual repartición de los tributos en proporción a las rentas o en la progresión o forma que fije la ley, y la igual repartición de las demás cargas públicas. / En ningún caso la ley podrá establecer tributos manifiestamente desproporcionados o injustos"*. Disposición similar se encuentra prevista en el artículo 363 de la Constitución colombiana, al prever brevemente que: *"El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad..."*. La Constitución paraguaya también consagra el principio en forma expresa, previendo en su artículo 181 que *"La igualdad es la base del tributo. Ningún impuesto tendrá carácter confiscatorio. Su creación y su vigencia atenderán a la capacidad contributiva de los habitantes y a las condiciones generales de la economía del país"*.

El artículo 74 de la Constitución peruana, por su parte, consagra expresamente la prohibición de que la tributación incida o afecte el disfrute de los derechos de los ciudadanos, previendo una limitación al poder de tributar, bajo el reconocimiento de las incidencias negativas que una tributación excesiva o injusta puede causar en la esfera económico-subjetiva de los administrados. Se trata del simple reconocimiento del principio sustentado por el Juez MARSHALL en su famosa decisión del caso *Marbury v. Madison*, en la cual consideró que: *"el poder de gravar es el poder de destruir" (the power to tax is the power to destroy)*. De esta forma, la obligación de los administrados de contribuir a las cargas públicas nunca podrá ser entendida de tal manera que impida o conculque el pleno y libre ejercicio de los derechos humanos fundamentales, en tanto ello sería contrario a la existencia misma del Estado y, en sí, a la exigencia de la tributación como forma de subsistencia de dicha institución. El artículo 74 de la Constitución peruana en la parte que aquí nos interesa, prevé, en este sentido, lo siguiente: *"Los gobiernos*

*locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción y con límites que señala la ley. El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio... No surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo”.*

La Constitución de Nicaragua contiene también una disposición expresa que obliga a atender al principio de capacidad contributiva, atendiendo a la justicia distributiva. Amén de ello, este Texto Fundamental consagra supuestos concretos de inmunidad tributaria, para la protección del efectivo goce de derechos humanos fundamentales por parte de los ciudadanos, como ocurre en el caso de la Constitución brasileña. No obstante, creemos que la precisión terminológica empleada en el último texto indicado es mayor, en tanto se refiere a la inmunidad tributaria para calificar aquellas parcelas que *ab initio* no podrían estar sometidas a alguna forma de tributación. En cambio, la Constitución nicaragüense utiliza el término exención para referirse a la misma realidad, lo cual, desde la noción literal del término, pudiera resultar en sí mismo confuso. En efecto, la exención tributaria implica la verificación del hecho imponible y, en principio, el nacimiento de la obligación, existiendo otra norma que impide su exigibilidad. Por su parte, la inmunidad tributaria constituye una prohibición al legislador para que grave determinadas esferas o materias, fundamentada en la ausencia de capacidad contributiva. Para algunos, no obstante, la prohibición expresa al legislador de que grave ciertas materias constituye una forma de exoneración constitucional, dependiendo de la manera en la cual se encuentre prevista en el Texto Fundamental. En definitiva, el resultado de una u otra consideración es el mismo y es la prohibición absoluta de que el legislador cree gravámenes que incidan en ciertas esferas, siendo que la desobediencia a este mandato resulta en la nulidad por inconstitucionalidad del precepto creado.

La Constitución de Nicaragua establece, entonces, literalmente en su artículo 114, lo siguiente: *“Corresponde exclusivamente y de forma indelegable a la Asamblea Nacional la potestad para crear, aprobar, modificar o suprimir tributos. El sistema tributario debe tomar en consideración la distribución de la riqueza y de las rentas. Se prohíben los tributos o impuestos de carácter confiscatorio. / Estarán exentas del pago de toda clase de impuestos los medicamentos, vacunas y sueros de consumo humano, prótesis y prótesis; lo mismo que los insumos y materia prima necesarios para la elaboración de esos productos, de conformidad con la clasificación y procedimientos que se establezcan”*.

De igual forma, la Constitución de la República Oriental del Uruguay, en sus artículos 5 y 69, establece supuestos de inmunidad tributaria, en tanto declara la imposibilidad de que el gravamen recaiga sobre determinados sujetos y materias. En efecto, el artículo 5 de dicho texto declara exentos de tributos a los *“templos consagrados al culto de las diversas religiones”*. Por su parte, el artículo 69 dispone que: *“Las instituciones de enseñanza privada y las culturales de la misma naturaleza están exoneradas de impuestos nacionales y municipales, como subvención por sus servicios”*<sup>205</sup>.

Por último, no quisiéramos dejar de comentar el texto de la Constitución panameña, el cual en forma bastante curiosa, regula de manera ambigua el principio de capacidad contributiva, no estableciéndolo como una orden directa al legislador, sino como un principio orientador el cual podrá ser o no atendido por el creador de la norma, de acuerdo con lo que sea su parecer. De esta forma, el artículo 261 de dicho texto prevé: *“La Ley procurará, hasta donde sea posible, dentro de la necesidad de arbitrar fondos públicos y de proteger la producción nacional, que todo impuesto grave al contribuyente en proporción directa a su capacidad económica”*.

---

<sup>205</sup> Cfr. ORTIZ ALVAREZ, Luis y LEJARZA Jaqueline: Constituciones Latinoamericanas. ob. cit. p. 845 y ss.

#### IV.6.- ANÁLISIS HISTÓRICO DEL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA EN LOS TEXTOS CONSTITUCIONALES VENEZOLANOS

En la Declaración de los Derechos del Pueblo de 1811 pueden apreciarse normas reguladoras de la obligación de los ciudadanos de contribuir con las cargas públicas, pero sujeta a los límites previstos en la Constitución. El artículo 21 del Capítulo titulado “Derechos del Hombre en Sociedad” de dicho instrumento establece el derecho de propiedad como pilar fundamental del Estado Venezolano, previendo la imposibilidad de que éste sea afectado sino en pos del interés general. De allí que la norma se constituye en base y límite de la tributación venezolana, al contemplar la necesaria existencia de contribuciones para la satisfacción de los intereses generales –equivalente hoy a la obligación de contribuir con los gastos públicos-, pero dentro de aquellos parámetros que son indispensables para la preservación del derecho de propiedad<sup>206</sup>.

En efecto, esta norma dispone que: *“Ninguno puede ser privado de la menor porción de su propiedad sin su consentimiento, sino cuando la necesidad pública lo exige y bajo una justa compensación. Ninguna contribución puede ser establecida sino para la utilidad general. Todos los ciudadanos sufragantes tienen derecho de concurrir, por medio de sus representantes al establecimiento de las contribuciones, de vigilar sobre su inversión y de hacerse dar en cuenta”*. Por su parte, el artículo 2 del Capítulo “Deberes del Hombre en Sociedad” establece expresamente la obligación de los ciudadanos de *“contribuir a los gastos públicos”*, entre las obligaciones de los ciudadanos para con la sociedad, como elementos del verdadero patriotismo.

Por su parte, el artículo 71 de la Constitución de 1811 regula nuevamente la posibilidad de que el Poder Legislativo sea el competente para la creación de los

---

<sup>206</sup> Entre otros, se consagra el principio de reserva legal en materia tributaria, al prever que las contribuciones sólo podrán ser creadas con el consentimiento de los ciudadanos sufragantes, a través de sus representantes por ellos elegidos. De allí que corresponderá al órgano legislativo dictar las leyes creadoras de los tributos, conteniendo en ellas todos los elementos indispensables para su adecuada definición: hecho imponible, base imponible, alícuota aplicable, sujetos pasivos, etc. El principio de reserva legal tributaria –*no taxation without representation*- tiene sus orígenes en el texto de la Carta Magna, otorgada el 15 de junio de 1215 por el Rey Juan Sin Tierra, en Runnymede y dispone que no podrá cobrarse contribución alguna sin el consentimiento general.

tributos, estableciendo límites a dicho poder, al señalar que el Congreso tiene plena facultad para: *“establecer y percibir toda suerte de impuestos, derechos y contribuciones que sean necesarias para sostener los ejércitos y escuadras, siempre que lo exijan la defensa y seguridad común y el bien general del Estado, con tal que las referidas contribuciones se impongan y perciban uniformemente en todo el territorio de la Confederación”*. Esta norma limitaría el ejercicio del poder tributario a la necesidad de la protección del interés general, de tal forma que éste debe ser razonable y no invasivo del derecho de propiedad de los particulares. Los artículos 142 y 155, por su parte, consagran el derecho de propiedad, al determinar que: *“El pacto social asegura a cada individuo el goce y posesión de sus bienes, sin lesión del derecho que los demás tengan a los suyos”* y *“La propiedad es el derecho que cada uno tiene de gozar y disponer de los bienes que haya adquirido con su trabajo e industria”*.

El artículo 166 de la Constitución de 1811, establece, en una única disposición, el principio de reserva legal, la necesidad de que la tributación tenga por objeto la utilidad social y el derecho de los ciudadanos de vigilar la inversión de las contribuciones pagadas y exigir cuenta de ello. Estos principios, aún cuando fundamentales, no comprenden la limitación de la tributación a la medida de la capacidad de los ciudadanos de contribuir con las cargas públicas. Sin embargo, encontramos en el Texto Fundamental dos disposiciones que consagrarían la prohibición general de que los actos del Poder Público afecten la calidad de vida de los ciudadanos, prohibición que incluiría las actuaciones en materia tributaria. De allí que es posible conseguir en nuestra primera Constitución una suerte de consagración del principio de capacidad contributiva, aún cuando no expresamente referida a la tributación, pero claramente incluida dentro de las distintas actuaciones gubernamentales. En efecto, el artículo 151 de dicho Texto dispone: *“El objeto de la sociedad es la felicidad común, y los Gobiernos han sido instituidos para asegurar al hombre en ella, protegiendo la mejora física y perfección de sus facultades físicas y morales, aumentando la esfera de sus goces y procurándole el más justo y honesto ejercicio de sus derechos”*. Por su parte, el

artículo 199 prevé que la enumeración de los derechos efectuada está fuera del alcance del Poder del Gobierno, siendo que toda ley o actuación contraria a ella, será absolutamente nula y sin ningún valor.

En la historia venezolana podemos encontrar algunos casos de inmunidades tributarias. En primer lugar, en el siglo XVI diversas leyes establecieron la prohibición de cobro de alcabalas a los *“indios, ni a las iglesias, los monasterios, prelados y clérigos por las ventas y trueques de las cosas aplicadas al servicio religioso; ni los granos vendidos en los mercados y alhóndigas para provisión de los pueblos, ni los mantenimientos vendidos por menudo a la gente pobre en los lugares y plazas; ni el pan cocido, caballos ensillados, monedas, libros ni aves de cetrería; ni los metales para labrar moneda; ni los bienes dotales y porciones hereditarias; ni las armas ofensivas y defensivas, aunque sí sus materias primas”*<sup>207</sup>.

Posteriormente, de 1810 a 1821 se creó un impuesto proporcional denominado “contribución directa” que gravaba las manifestaciones de riqueza representadas en bienes muebles, inmuebles, censos, capitales y réditos, a excepción de *“los edificios públicos, ganancias o sueldo inferiores a ciento cincuenta pesos anuales, propiedades de menos de cien pesos, salario de los jornaleros, y resguardos y casas de indígenas poseídos en comunidad”*<sup>208</sup>. En este caso se trata de excluir de la tributación aquellos elementos que no implican manifestaciones de riqueza o la protección de comunidades particularmente sensibles a los embates de la pobreza, como es el caso de las indígenas.

Las Constituciones posteriores (1819, 1821, 1830, 1857, 1858, 1864, 1874, 1881, 1891, 1893, 1901, 1904, 1909, 1914, 1922, 1925, 1928, 1929, 1931) establecen como valores fundamentales de los ciudadanos a la libertad, la seguridad, la propiedad y la igualdad. Igualmente prevén el deber de los ciudadanos de

---

<sup>207</sup> GIL FORTOUL, José. Historia Constitucional de Venezuela. Caracas. Ministerio de Educación. Comisión Editora de las Obras Completas de José Gil Fortoul. Tomo I. p. 130.

<sup>208</sup> GIL FORTOUL, José. ob. cit. Tomo I. p. 469.

contribuir a las cargas públicas cuando ello sea necesario y en tanto hayan consentido en ello y en forma igualitaria<sup>209</sup>. Sin embargo, no contienen disposición adicional alguna consagratoria de otros derechos ciudadanos en la materia tributaria. Tímidamente podemos conseguir una suerte de consagración del principio de capacidad contributiva en la Constitución de 1830, en cuyo artículo 215 se establece que: *“Las contribuciones se repartirán proporcionalmente y se cobrarán a los que deban pagarlas sin excepción alguna de fuero o privilegio”*. A través de esta norma se estaría consagrando la proporcionalidad y generalidad en el pago de tributos, lo cual guardaría una suerte de relación con la teoría del beneficio, como justificativo de la existencia de los tributos, a lo cual nos hemos referido anteriormente. De igual forma, en dicho texto se establece en su artículo 205 la prohibición a la confiscación de bienes, prohibición que es considerada hoy como uno de los pilares de la tributación.

Los textos de estas Constituciones son fundamentalmente organicistas y no reguladores de derechos, aún cuando progresivamente en cada uno de ellos se tiende a ampliar –por regla general-, con relación al anterior, la descripción y el alcance de las garantías de los ciudadanos, como es el paulatino reconocimiento del derecho a la educación, la abolición de la esclavitud, la libertad de cultos, etc. En la Constitución de 1931 se establece expresamente la prohibición de que se lleven a cabo confiscaciones de bienes, salvo en los supuestos allí previstos (medidas de represalias en guerra internacional y reintegro al Tesoro Nacional de las cantidades extraídas por los funcionarios públicos). La no confiscatoriedad se constituye en una de las formas de manifestación del principio de capacidad contributiva, en tanto aquellos tributos que resulten en la sustracción de una porción fundamental del patrimonio se considerarán confiscatorios, atentatorios del derecho de propiedad y, en consecuencia, nulos. La reforma constitucional de

---

<sup>209</sup> De esta forma, se reconoce desde un comienzo la vigencia del principio de reserva legal en materia tributaria y de igualdad. Cabe destacar que en la Constitución de 1819 se tipificó en su artículo 7 como delito la falta de pago de las contribuciones correspondientes. Así, establece la norma que: *“La sociedad tiene derecho para exigir de cada Ciudadano las contribuciones, subsidios, cargas é impuestos, que la Representación Nacional crea necesarios para los gastos públicos. El que rehusare pagar las contribuciones que se establezcan es un criminal, indigno de protección de la Sociedad.”*

1945 mantiene la prohibición a la confiscación de los bienes, exceptuando únicamente los supuestos de bienes propiedad de extranjeros en caso de conflicto con su país.

La Constitución de 1947 viene a establecer por primera vez la declaración expresa de la vigencia del principio de capacidad contributiva. Según hemos visto, la Constitución de 1811 reguló el derecho de los ciudadanos a una subsistencia digna, así como a mejorar su nivel de vida. Es en la Constitución de 1947 donde se retoman estas metas como valores fundamentales de los ciudadanos. En efecto, en el Preámbulo de la Carta Magna se dispone que: *“La Nación Venezolana proclama como razón primordial de su existencia la libertad espiritual, política y económica del hombre, asentada en la dignidad humana, la justicia social y la equitativa participación de todo el pueblo en el disfrute de la riqueza nacional”*. De esta forma, la conducción del Estado Venezolano tiene ahora como meta fundamental garantizar la convivencia pacífica, digna y en condiciones de progresividad de todos los ciudadanos y habitantes de los Estados Unidos de Venezuela. La Constitución de 1947 se constituye en el primer Texto Fundamental desde la Constitución de 1881 que regula extensamente los derechos de los ciudadanos. Con especial énfasis en la materia tributaria se consagra en primer término el principio de no confiscatoriedad que, al igual que la reforma constitucional de 1945, sólo era aplicable a los extranjeros en caso de conflicto con su país. Su artículo 65 regula el derecho de propiedad, disponiendo que, en virtud de su función social, éste estará sujeto a las contribuciones, restricciones y obligaciones que establezca la ley con fines de utilidad pública y de interés general. Esta norma, al igual que lo dispondrán otras contenidas en el mencionado texto, regulará tanto la obligación de contribuir con los gastos públicos como el principio de reserva legal.

El principio de capacidad contributiva se encuentra regulado en el artículo 232, el cual expresamente señala: *“El régimen rentístico nacional se organizará y funcionará sobre la base de justicia e igualdad tributaria con el fin de lograr una*

*repartición de impuestos y contribuciones progresiva y proporcional a la capacidad económica del contribuyente, la elevación del nivel de vida y la protección e incremento de la producción nacional. Sólo se concederán exoneraciones en los casos en que la ley lo permita*". La norma en referencia regula, entonces, los siguientes principios:

- a. La necesidad de que los tributos sean establecidos con carácter general para todos los ciudadanos, pero tomando en consideración las condiciones particulares de éstos, evitando injusticias en la incidencia en su patrimonio, esto es, procurando que los sectores menos privilegiados contribuyan en iguales condiciones a los sectores más privilegiados.
- b. La corrección de la distribución de las riquezas entre los ciudadanos, reconociendo a la tributación su función social, más allá del simple carácter como medio de obtención de ingresos públicos. Financieramente, la tributación constituye efectivamente una forma de captación de dinerario, pero la evolución de los Estados hacia Estados Sociales y de Derecho, le reconoce a ésta un rol adicional, en la procura de la igualdad de oportunidades a todos y la posibilidad de garantizarles un medio de vida digno, en virtud de lo cual, las clases más favorecidas deberán contribuir al sostén de las de menores recursos.
- c. El principio de igualdad tributaria que, evidentemente, no podrá ser considerado como una igualdad aritmética, sino bajo la noción del trato igual de los iguales y desigual de los desiguales. Se justifica de esta forma el establecimiento de categorías jurídicas que obedezcan a fundamentos de razonabilidad, en tanto ello permita adecuar la carga tributaria a las condiciones del contribuyente. Como excepción al principio de igualdad, se prevé la posibilidad de que se decreten exoneraciones, en aquellos casos previstos en la ley, las cuales normalmente cumplen con funciones

parafiscales, a los fines de incentivar el desarrollo de determinadas actividades.

- d. El principio de capacidad contributiva, entendido como la medida de la aptitud de los ciudadanos de contribuir con las cargas públicas, en consideración a su patrimonio. En este caso, el Texto Constitucional no es preciso acerca de la forma en la cual deberá medirse el índice de la capacidad contributiva, esto es, si deberá tomarse en consideración el análisis del tributo en las condiciones en las cuales éste haya sido individualmente creado o el análisis del sistema tributario, entendido como la integridad de la carga impositiva del sujeto pasivo, derivado de la sumatoria del impacto de cada uno de los tributos que sobre él inciden. Este aspecto pretenderá ser resuelto en las Constituciones siguientes.
- e. La declaración general de que los tributos deberán atender a la elevación del nivel de vida de la población y la producción e incremento de la producción nacional, la cual se mantendrá en los Textos Fundamentales posteriores, por lo cual dedicaremos su atención en el momento en el cual efectuemos el análisis de la disposición constitucional vigente.

Las restantes disposiciones constitucionales en la materia, regularán los siguientes principios: (i) la reserva legal en materia tributaria, (ii) la imposibilidad de que se establezcan tributos pagaderos en servicios personales, (iii) la prohibición de cobro de impuestos sobre la navegación de los ríos y demás aguas navegables que no hayan exigido obras especiales y (iv) la *vacatio legis*<sup>210</sup>.

---

<sup>210</sup> El artículo 236 de la Constitución de 1947 dispone que: “Ningún impuesto o contribución podrá entrar en vigor ni sufrir aumentos o rebajas sino después de vencido el término que en cada caso deberá fijarse. Esta disposición no limita los poderes extraordinarios que se acuerdan al Poder Ejecutivo en los casos establecidos por la Constitución”. El texto en referencia consagra la obligación de la fijación de una *vacatio legis* para la entrada en vigencia de las disposiciones tributarias. Esta vacación legal tiene su fundamento en el principio de seguridad jurídica de los administrados, en tanto éstos tienen el derecho legítimo de conocer las consecuencias jurídicas y económicas de las actuaciones por éstos desplegadas, siendo que la intempestiva entrada en vigencia de una disposición tributaria produciría resultados económicos no previstos por el sujeto respectivo.

La Constitución de 1953 eliminó toda consideración al principio de capacidad contributiva, evitando hacer referencia a la función social del tributo y a los límites cuantitativos impuestos al mismo. Las disposiciones contenidas en dicho instrumento se reducen a la consagración del principio de reserva legal que, como hemos visto, nos ha acompañado en todos los textos constitucionales vigentes a la fecha. Asimismo, se reitera la prohibición de establecer impuestos pagaderos en servicios personales y de impuestos sobre la navegación en los ríos o en aguas navegables. Se regula asimismo la *vacatio legis* obligatoria en materia tributaria.

La Constitución de 1961, retoma la noción en referencia y en su artículo 223 refina la regulación del principio en cuestión, separando de ésta el principio de igualdad. La disposición en comentarios dispone: “*El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas según la capacidad económica del contribuyente, atendiendo al principio de progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida del pueblo*”. Esta última disposición difiere de su predecesora, en lo siguiente:

- a. Sustituye la noción “*régimen rentístico nacional*” por la expresión “*sistema tributario*”. Ello, en nuestra opinión, implicará que el análisis de la carga tributaria de los sujetos pasivos se hará en consideración de la totalidad de los tributos, sean éstos nacionales, estatales o municipales, que recaigan en el patrimonio del contribuyente. Se reconoce de esta manera que la capacidad tributaria es una sola, con independencia del número de tributos y de personas jurídico-territoriales que pretendan detraer una porción del patrimonio de los ciudadanos. La referencia constitucional al sistema rentístico nacional podría causar la duda acerca de la extensión del principio, en tanto la noción “Nación” es empleada reiteradamente por el Texto Constitucional como sinónimo de República, Unión o ente político-territorial mayor. Por ello, la referencia al “sistema tributario” resulta ser omnicompreensiva, refiriéndose a la totalidad de la presión fiscal que recae en cada sujeto individualmente considerado.

- b. El uso de la noción “*sistema tributario*” también puede otorgarle otro alcance a la disposición en referencia. Se ha discutido si la medición de la capacidad contributiva corresponde efectuarla tributo por tributo o respecto del análisis de la presión fiscal global ejercida sobre los ciudadanos. El análisis de la presión fiscal global podría conducir a la conclusión de que ciertos tributos considerados por esencia regresivos y que podría entenderse no medirían apropiadamente el verdadero índice de la capacidad contributiva de los ciudadanos, podrían estar revestidos de constitucionalidad al encuadrarlos en la totalidad de los tributos aplicables. Tal fue y continúa siendo el caso del Impuesto al Valor Agregado – denominado en un momento como el Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor-, el cual se considera un impuesto por esencia regresivo, al gravar más a los que menores recursos tienen. Como se sabe este tributo pretende tomar como índice de la capacidad contributiva el gasto, pechando por igual a todos los ciudadanos, con independencia de la verdadera facultad de éstos de soportar dicho gravamen. En este caso, se ha justificado la constitucionalidad del tributo en referencia bajo la consideración de que este impuesto, analizado en concordancia con los demás que integran nuestro sistema impositivo, ejerce una presión razonable sobre el patrimonio del sujeto pasivo incidido y constituye un índice más, junto con la renta y el patrimonio, de su capacidad contributiva.
- c. No obstante, consideramos importante resaltar que para un sector de la doctrina la posibilidad de que la capacidad contributiva sea medida en forma global, no excluye la determinación de verdaderas violaciones de dicho principio en los distintos tributos individualmente considerados. Tal sería el caso de imposición de alícuotas excesivas en un tributo, en la definición del hecho imponible y en la exclusión de determinados elementos como parte integrante de la base de cálculo del tributo. Bajo esta postura,

son admisibles los dos exámenes en referencia, siendo posible que lo excesivo sea tanto el sistema tributario como el tributo analizado.

- d. Elimina la referencia al principio de igualdad, regulándolo en una disposición separada, evitando la confusión entre estos principios.
- e. Modifica la expresión “*impuestos y contribuciones*” por cargas, abarcando de esta forma en una sola expresión todas las clases de tributos: impuestos, tasas y contribuciones especiales. No obstante, es necesario destacar que para la fecha la distinción existente entre estas categorías tributarias aparentemente no estaba claramente establecida, al confundirlas en diversos casos, constituyéndose en el supuesto más patente la calificación como impuesto de las regalías petroleras.
- f. Insiste en la necesidad de que la tributación sea distribuida progresivamente en función de la capacidad de los sujetos de contribuir con las cargas públicas, elevando el nivel de vida de la población y el incremento de la producción nacional. Reconoce de esta forma la incidencia negativa que una tributación excesiva podría causar en el patrimonio del contribuyente y en sus condiciones de vida. El funcionamiento del gobierno debe garantizar a los ciudadanos el derecho de vivir en condiciones apropiadas y de tener la opción de mejorar su sistema de vida, por lo cual deberá protegerse el ahorro y las oportunidades de inversión, mejoramiento y capacitación.

La Constitución de 1999 regula en su artículo 316 el principio de capacidad contributiva, indicando que: “*El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o la contribuyente, atendiendo al principio de progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población, y se sustentará para ello en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos*”. La norma anterior es

en su primera parte idéntica a la contenida en el artículo 223 de la Constitución de 1961. No obstante, esta norma refleja un añadido fundamental, por el cual se dispone que a los fines de garantizar que todos los ciudadanos contribuyan en proporción a las posibilidades, deberá hacerse eficiente el sistema de recaudación de tributos. Al examen de esta disposición dedicaremos los siguientes puntos.

#### **IV.7.- ANÁLISIS DEL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA EN LA CONSTITUCIÓN DE 1999**

Como hemos indicado, el artículo 316 de la Constitución vigente regula expresamente el principio de capacidad contributiva. La Constitución venezolana confunde el concepto de capacidad económica con la capacidad contributiva. La capacidad económica implica la posibilidad de hacerse de los proventos necesarios para la autosatisfacción de las necesidades, mientras que, por otra parte, la capacidad contributiva es la posibilidad de soportar la incidencia del tributo en el patrimonio del particular. Sobre esta idea, la capacidad contributiva sólo nace una vez que se han deducido los gastos necesarios para una subsistencia digna del contribuyente y su familia.

Conforme a la norma anterior, existen diversos intereses que deben ser tutelados mediante la garantía del principio de la capacidad contributiva. En ningún caso el establecimiento de tributos podrá afectar el nivel de vida de la población, de forma tal que en todo caso la carga impositiva no podrá ser en tal modo excesiva que impida a los particulares el mantenimiento de las condiciones mínimas de vida (vestido, educación, salud, vivienda, etc.). Asimismo, la carga impositiva no podrá evitar la mejora del nivel de vida de los ciudadanos, debiendo permitírsele a éstos el ahorro y la inversión de su capital en proyectos, bienes u otros elementos que permitan incrementar sus condiciones de subsistencia. De lo que se trata, en resumen, es de que el establecimiento de tributos no afecte en forma tal el patrimonio de los ciudadanos que resulte o bien en la imposibilidad de mejorar el nivel de vida de los particulares o que, peor aún, resulte en un empobrecimiento

de la población. Ello implicará, lógicamente, que a mayor capacidad económica deberá ser mayor el monto a contribuir para la satisfacción de los intereses comunes, derivada de la menor incidencia efectiva que la tributación tendrá en las condiciones de vida de los sujetos correspondientes.

A continuación pasamos a examinar el contenido de la disposición contenida en el artículo 316 de la Constitución vigente.

#### **IV.7.1. - Carácter imperativo de la norma**

El artículo 316 de la Constitución constituye una norma de carácter mandatorio y de aplicación directa más que programática, por lo cual, debe ser directamente obedecida por el Poder Legislativo al momento de dictar las normas correspondientes, bajo el entendido de que cualquier omisión en este sentido podrá viciar la norma de rango legal de nulidad por inconstitucionalidad. Así lo han sostenido autores tales como Dino JARACH<sup>211</sup>, Luis CASADO HIDALGO y Florencio CONTRERAS QUINTERO, afirmando la aplicación directa del principio de capacidad contributiva para la precisión de los límites del poder tributario. El último autor citado, no obstante, efectúa una precisión, al indicar que la justicia tributaria, la capacidad económica y la progresividad del sistema tributario son principios de aplicación directa por el legislador, que constituyen verdaderas normas. No obstante, serán disposiciones de carácter programático, la orden de que el sistema tributario atienda a la protección de la economía nacional y a la elevación del nivel de vida del pueblo, añadiendo personalmente, la obligación de que se adopte una sistema eficiente para la recaudación de los tributos, los cuales constituirán guías para el legislador, pero cuyo control posterior, en principio, estará limitado.

Por su parte, la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia en recientes decisiones dictadas ha sostenido un criterio opuesto, afirmando el

---

<sup>211</sup> Cfr. JARACH, Dino: *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Buenos Aires. Editorial Cangallo S.A.C.I. 1993. p. 299 y ss.

carácter programático de la disposición en comentarios. En este sentido, la Sala, en sentencia de fecha 25 de junio de 2002, sostuvo que: *“es criterio de esta Sala, que una vez efectuada por el legislador la escogencia del hecho imponible con todos los elementos necesarios para llegar a la determinación de la obligación tributaria, no le corresponde al intérprete escudriñar o deducir más allá de la norma legal a los fines de determinar si en un caso concreto, se analizó o no la capacidad contributiva del contribuyente./ Así las cosas, pretender que el juez pueda hacer tal análisis, equivale a afirmar que la consagración legal del hecho imponible, tiene poca trascendencia frente a la facultad del intérprete para determinar el nacimiento de la obligación tributaria sobre el supuesto de que, no obstante ocurrir el hecho imponible, no se exige la obligación por no tener el contribuyente capacidad económica”*<sup>212</sup>.

La posición jurisprudencial en referencia también ha sido sustentada por el propio Amílcar de ARAÚJO FALÇÃO<sup>213</sup>, el cual ha afirmado que le corresponde al legislador la determinación de los elementos de los cuales se deriva la capacidad contributiva del sujeto pasivo, siendo que una vez delimitada ésta por dicho ente, no será posible su cuestionamiento por aquél llamado a la interpretación o aplicación de la norma.

De esta manera, no existe uniformidad dentro de nuestro ordenamiento jurídico, desde el aspecto jurisprudencial y doctrinario, acerca de la naturaleza del principio de capacidad contributiva, con respecto a la posibilidad de controlar judicialmente las normas dictadas por el legislador en virtud de su desobediencia. En todo caso y como se verá más adelante en el presente trabajo, la Sala Constitucional ha aceptado el control constitucional de las disposiciones legales sobre la base de su violación al principio de capacidad contributiva<sup>214</sup>.

---

<sup>212</sup> Sentencia de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, caso Mecánica Venezolana (MECAVENCA), de fecha 25 de junio de 2002, N° 00886, consultada en original.

<sup>213</sup> ARAÚJO FALÇÃO de, Amílcar: *El Hecho Generador de la Obligación Tributaria*. Buenos Aires. Ediciones Depalma. 1964. p. 41 y ss.

<sup>214</sup> En nuestro criterio, la precisión de la naturaleza jurídica del principio de capacidad contributiva en la forma en la cual se encuentra consagrada en nuestro Texto Fundamental dependerá del análisis del sentido y fin de los principios rectores del Derecho y su inserción en el Derecho, en el entendido de que la recepción directa o no dependerá, particularmente, de la formación iusnaturalista o iuspositivista del sujeto que esté a cargo de la interpretación de la norma en cuestión. De esta

#### IV.7.2.- Sistema Tributario

Además de la mención anterior, la cual implica una novedad en la Constitución de 1999, se preservaron los fundamentos esenciales de la concepción del principio en cuestión. En efecto, por una parte se insiste en que la capacidad contributiva deberá estar preservada en el “*sistema tributario*”, el cual constituye, conforme lo señala Luis CASADO HIDALGO, una “*organización legal, administrativa y técnica que el Estado crea y armoniza con la finalidad de ejercer de una manera eficaz el poder tributario que soberanamente le corresponde*”<sup>215</sup>. Esta organización no es discrecional en forma alguna, sino absolutamente reglada, estando sometida a una serie de parámetros, según lo que hemos podido ver hasta aquí, de lo cual podrá derivarse la existencia de un sistema tributario lógico o racional. De acuerdo con lo que indica el doctrinario, el sistema tributario también puede ser concebido como la simple suma de la totalidad de los tributos que hayan sido creados por el derecho positivo, con independencia del cumplimiento de los fines esenciales de la tributación o al hecho de que éstos hayan sido individualmente creados tomando en consideración su posición entre los restantes tributos existentes, para conseguir su armonización. De la simple adición de tributos existentes, sin que exista una relación lógica o coherente entre éstos, puede derivarse la creación de un sistema tributario ilógico o irracional<sup>216</sup>.

Para MOSCHETTI la aplicación del principio al sistema tributario implica el análisis del poder económico global de cada uno de los contribuyentes, siendo que éste sólo podrá derivarse de la existencia de múltiples tributos que graven las distintas manifestaciones de riqueza, siendo imposible que uno sólo de ellos pueda

---

manera, los sujetos que defiendan la vigencia del Derecho Natural, pretenderán la posibilidad de controlar un sector importante de las actuaciones desplegadas por los entes públicos, incluyendo el legislativo, de tal forma que los principios que informan una determinada materia serán de obligatorio acatamiento por aquéllos, por lo cual el análisis de la norma legal deberá requerir necesariamente su confrontación con el principio respectivo.

<sup>215</sup> CASADO HIDALGO, Luis. *Temas de Hacienda Pública*. Caracas. Ediciones de La Contraloría. 1978. p. 395.

<sup>216</sup> Señala sobre el punto Humberto ROMERO-MUCI que: “*Hay un solo sistema tributario, en una sola economía, pero también una sola capacidad contributiva que es incidida por los distintos tributos y por los distintos poderes tributarios... la coherencia del sistema exige la de los tributos individualmente y la del conjunto con el propósito de promover la 'protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población'*”. (ROMERO-MUCI, Humberto. *Razón práctica...* Ob. cit. p. 65).

comprender tal globalidad. De esta forma, el sistema será justo y apropiado en la medida en que sea armónico, de tal forma que cada tributo grave en forma adecuada un índice de la riqueza y sólo de ella. Considera como índices de capacidad contributiva la renta global, el patrimonio neto, el gasto global, los incrementos patrimoniales y los incrementos de valor del patrimonio. A título ejemplificativo, el autor indica que si el sistema tributario comprendiera únicamente el impuesto a la renta y el impuesto al patrimonio, no se estaría gravando efectivamente sobre la base de la capacidad contributiva, en tanto faltaría la tributación sobre el gasto, con la cual podrían corregirse las inequidades resultantes de la evasión o elusión –la cual no es del todo inevitable- y de la excesiva imposición de las clases trabajadoras.

Bajo un análisis sano del concepto, el sistema tributario debe comprender la integración de la totalidad de los tributos en los tres niveles político-territoriales, bajo la consideración de que la capacidad contributiva de los ciudadanos es una sola, con independencia de quién sea el sujeto activo del tributo cuya recaudación se pretende. Conforme lo afirma SCHMOLDERS, citado por CASADO HIDALGO *“Para que exista un verdadero sistema tributario es necesario, sin duda alguna, un vínculo lógico entre los diversos impuestos, una conciencia clara de los objetivos fiscales y extrafiscales que los impuestos están llamados a alcanzar”*<sup>217</sup>. De allí que la desordenada creación de tributos sin tomar en consideración la incidencia que éstos tienen en el patrimonio de los ciudadanos y en el funcionamiento del aparato productivo, resultaría en la afectación del equilibrio fundamental de la obligación ciudadana de contribuir con las cargas públicas. Por ello, aquel sistema tributario que sea ilógico, en los términos analizados, deberá considerarse viciado de nulidad por violar el principio fundamental consagrado en la disposición bajo análisis.

Conforme continúa afirmando el citado autor, la existencia de esta clase de regímenes se traduce en la superposición desordenada de tributos que

---

<sup>217</sup> CASADO HIDALGO, Luis. *Temas de...* op. cit. p. 396.

prácticamente se excluyen los unos a los otros y que gravan excesivamente las riquezas de los contribuyentes. Tales fenómenos son particularmente acentuados en sistemas federales y, en especial, en el sistema federal venezolano, el cual, aún a pesar de la declaratoria contenida en la Constitución, conforme al cual, Venezuela constituye un Estado federal descentralizado, efectivamente resulta en una federación sumamente minimizada como consecuencia del exceso de poder atribuido a la Nación. En estos casos, el desorden en la tributación y la falta de armonía entre los fines estatales perseguidos y los mecanismos empleados para su obtención, resultan en el principal medio de conculcación de los derechos de los particulares, concretados en la posibilidad de cada uno de ellos de hacerse del producto de sus actividades, sin estar obligado a detraer de sus rentas más de lo que sea estrictamente indispensable para que pueda cumplirse con los fines estatales.

De esta forma, la introducción del concepto del *sistema tributario* en la Constitución de 1961 y su mantenimiento en la Constitución de 1999, efectivamente persigue la creación de un sistema tributario ordenado, que procure la integración de las necesidades fiscales de los tres niveles político-territoriales, con base en la totalidad de los tributos cuya creación corresponde a cada uno de ellos. De allí que el análisis del principio de capacidad contributiva pueda darse tanto del estudio concatenado de la totalidad de los tributos creados, como de la incidencia que cada uno de estos tenga individualmente en la esfera patrimonial de los administrados.

#### **IV.7.3.- Justicia Tributaria**

La norma bajo análisis resulta un complemento a la disposición contenida en el artículo 133 de la Constitución, conforme al cual todos los ciudadanos estarán obligados a contribuir con las cargas públicas. La disposición del artículo 316 del Texto Fundamental pretende garantizar el cumplimiento de esta obligación por los ciudadanos, pero de una forma justa, esto es, equitativa, en el entendido de que lo

será en la medida de su verdadera capacidad. Se consagra así el principio de la justicia distributiva de las cargas públicas. La justicia tributaria se materializa mediante la observancia de dos conceptos: uno objetivo, traducido en la existencia de capacidad contributiva y uno subjetivo, relativo a la progresividad del sistema tributario –de la totalidad de los tributos que integran el sistema y no de uno solo de ellos individualmente considerado-, en el entendido que se grave más a los que más tienen. Ello sobre la idea de que la capacidad contributiva no aumenta proporcionalmente al monto de los ingresos, sino en forma muy superior, siendo que cuando el sujeto pasivo percibe pequeñas cuantías de ingreso, tendrá menor capacidad de ahorro e inversión que aquéllos que disponen de grandes sumas. Como lo considerase Florencio Contreras Quintero: *“así como es necesario consultar la capacidad económica del contribuyente al momento de establecer y aplicar aquellos tributos cuya propia naturaleza lo permite, así también es necesario que sea la progresividad lo que inspire todo el sistema tributario en su conjunto. Es decir, que todos aquellos que tengan una capacidad económica mayor, considerada al mismo tiempo su condición subjetiva, su condición personal, pues tributen en mayor medida que aquéllos otros que la tienen menor, considerada también esa misma condición”*<sup>218</sup>. La progresividad, según este autor, se cumple mediante la garantía de igualdad de sacrificio de los ciudadanos, en el entendido de que para cada uno de ellos debe ser igual la relación existente entre la utilidad que el impuesto sustrae y la que gozaban antes del pago del tributo correspondiente.

No obstante, la afirmación de que los tributos deben responder al principio de progresividad no presupone necesariamente que cada uno de ellos deba aplicarse con base en una tarifa progresiva, sino que el sistema en su conjunto responda a criterios de progresividad.

---

<sup>218</sup> CONTRERAS QUINTERO, Florencio: *Disquisiciones Tributarias*. Mérida. Universidad de los Andes, Facultad de Derecho. Colección *Justitia et Jus* N° 19. 1969. p. 36.

#### IV.7.4.- Preservación del mínimo vital

Aún cuando la norma venezolana no lo indica explícitamente, se ha considerado que la correcta comprensión del concepto de capacidad contributiva conlleva la preservación de una base patrimonial sobre la cual no puede incidir la tributación y que es denominada *mínimo vital*. Este concepto ha sido, según lo que hemos visto hasta aquí, recogido en cierta forma en el texto de la Constitución brasileña, bajo el concepto de *inmunidad tributaria*, esto es, la imposibilidad *ab initio* de que ciertas manifestaciones sean susceptibles de gravamen. Es posible, asimismo, declarar inmunes a ciertos sujetos que aún cuando tengan capacidad económica – es decir, capacidad de pago, concepto que no necesariamente coincide con el de capacidad contributiva- no deban estar, por esencia, sujetos a gravamen, debido a la necesidad de protección de las actuaciones por ellos desplegadas.

En nuestro parecer, la preservación del mínimo vital es esencial a la adecuada comprensión del principio de capacidad contributiva, en tanto éste es sustento de la igualdad y justicia de la tributación, procurando que todos los ciudadanos contribuyan a los gastos públicos en la medida de sus posibilidades. De esta forma, sólo aquellos sujetos que obtengan proventos que excedan de los montos requeridos para una subsistencia digna, podrán ser objeto de alguna forma de tributación. Por ello, la prohibición de tributar la esfera que constituiría el mínimo vital, está concebida implícitamente en el vigente texto de la Constitución, cuando prevé que debe atenderse en la tributación a *“la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población”*, esto es, que será imposible para el ente público hacerse de aquellas sumas que mermen la calidad de vida de los ciudadanos.

De acuerdo con lo que ha sido incluso señalado por la doctrina, la correcta concepción del principio de capacidad contributiva debe implicar la preservación de los niveles mínimos de subsistencia, los cuales deben estar apartados de cualquier forma de tributación. Este nivel debe ser preservado en la totalidad de

los tributos del sistema, siendo que inclusive en los tributos indirectos, en donde la manifestación de riqueza se traduce en el gasto, debe considerarse inexistente la capacidad de contribuir en aquellas erogaciones que son necesarias para la subsistencia de los sujetos pasivos, esto es, los consumos de primera necesidad.

De esta forma, la justicia cuantitativa de la tributación requiere no solo del gravamen de la totalidad de los elementos que constituyen manifestaciones de la capacidad contributiva, sino asimismo que se tome en consideración para la fijación de los gravámenes correspondientes su situación personal y familiar. De esta forma, según lo afirma MOSCHETTI, la capacidad contributiva no es la cuantificación objetiva en proporción a una situación patrimonial determinada, sino la determinación de la capacidad de un sujeto específicamente analizado. En palabras del autor: *“... la capacidad contributiva no es la objetiva y material representada por un bien económico prescindiendo de la persona que lo posee, sino la capacidad contributiva del sujeto, en cuanto inducida de aquel bien”*<sup>219</sup>. De lo que se trata efectivamente es de la imposición personal de los sujetos y no de la real.

Así, el impuesto personal implica necesariamente la preservación del mínimo vital, siendo imposible concebir la preservación del principio bajo análisis sin que existan garantías a la protección de esta esfera. Por ello, indica MOSCHETTI lo siguiente: *“... al gravar los recursos indicados más arriba es necesario: 1) eximir en todo caso una parte correspondiente al mínimo vital personal y familiar...; 2) y tener en cuenta todos aquellos gastos y elementos pasivos que, aun no siendo inherentes a la producción de la renta..., influyen en cualquier caso sobre la situación económica del contribuyente. / La personalización no presenta ninguna dificultad en los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio. Es, en cambio, un tanto problemática en el impuesto sobre el gasto, siempre que no se quiera establecerlo de la forma propuesta por Kaldor. No obstante, siempre es posible introducir algunos elementos de personalización, eximiendo los consumos de*

---

<sup>219</sup> MOSCHETTI, Francesco. *El principio...* op. cit. p. 266.

*primera y mediana necesidad correspondientes al mínimo vital y previendo tipos discriminados según el carácter más o menos suntuario del consumo*<sup>220</sup>.

De esta forma, es necesario considerar que la percepción de una renta de baja cuantía o la realización de gastos de productos de primera necesidad, lejos de constituir una manifestación de capacidad contributiva efectivamente podrían ser manifestaciones de un estado de pobreza. Sólo una vez satisfechas las necesidades personales y familiares podrá empezar a considerarse que existe capacidad de contribuir con los gastos públicos.

Uno de los antecedentes de este concepto en la doctrina patria es Luis CASADO HIGALDO, el cual consideró, en 1978, sobre el punto en cuestión, que la capacidad contributiva exigía la existencia de *“un mínimo de riqueza, en cuanto renta, totalmente libre de gravámenes; es el llamado minimum vital o minimum de subsistencia, mantenido invariablemente por nuestra legislación de impuesto sobre la renta en sus veinte y siete años de vida; el predominio del impuesto personal sobre la renta, la supresión o al menos el atemperamiento progresivo del impuesto al consumo sobre artículos de primera necesidad; limitación que entre nosotros está concebida constitucionalmente en términos muy condicionados, cuando no prohibitivos, para la competencia tributaria de estados y municipios...”*<sup>221</sup>.

No obstante, existe una corriente doctrinal conforme a la cual la preservación del mínimo vital corresponde al legislador, mediante la creación de exenciones y exoneraciones, sin que sea posible hablar de una protección directa derivada de la disposición constitucional en referencia. Bajo este criterio, dependerá de la “bondad” del legislador la creación de determinados derechos, rebajas o desgravámenes, que protejan esta esfera. En nuestra concepción, tal consideración partiría de otorgarle a la disposición constitucional bajo análisis un carácter programático, sin que exista una orden absoluta al legislador para que

---

<sup>220</sup> MOSCHETTI, Francesco. *El principio...* op. cit. p. 266.

<sup>221</sup> CASADO HIDALGO, Luis. *Temas de...* op. cit. p. 402.

tome en consideración las circunstancias de vida de los ciudadanos al momento de crear la legislación tributaria respectiva. Creemos que tal afirmación resultaría al menos peligrosa, en tanto haría inoperante las limitaciones históricamente establecidas al poder de gravar, según lo que hemos analizado hasta aquí, en tanto los ciudadanos estarían sometidos a la merced de lo que el órgano público establezca sobre el particular –reconociendo, con ello, que aún cuando el poder legislativo está integrado por representantes del pueblo, efectivamente es parte de la maquinaria estatal que requiere de mayores ingresos para su funcionamiento y operatividad- máxime ante la posibilidad aceptada de que se creen normas tributarias por Decretos Leyes, de lo cual disentimos.

La pretensión de que el mantenimiento del mínimo vital depende de la creación de exenciones y exoneraciones por parte del legislador, constituye la asimilación de dos conceptos que son absolutamente disímiles. En efecto y como hemos señalado anteriormente, los beneficios fiscales tales como la exención y exoneración, presuponen, *per se*, la existencia de capacidad contributiva de los sujetos pasivos, en tanto se verifica el hecho imponible, sólo que existe un impedimento legal a la causación y exigibilidad de la obligación tributaria correspondiente. Removido dicho impedimento, el sujeto pasivo deberá proceder al pago del tributo correspondiente. Por su parte, el mínimo vital resulta efectivamente en una inmunidad tributaria constitucional, esto es, en la imposibilidad absoluta de que el legislador establezca gravámenes sobre ciertas parcelas, que limiten el ejercicio de ciertos derechos de los contribuyentes. De esta forma, en este último supuesto no podría verificarse conceptualmente el hecho imponible, al no estar dado uno de los extremos necesarios para su existencia, cual es la capacidad contributiva. Por ello, la inexistencia de una norma que declarase la no tributación de determinadas parcelas, no sería óbice para considerar que éstas no están sujetas al tributo en cuestión.

Bajo este concepto, la pretensión de gravar ciertas parcelas o cuantías de la renta o la consideración como gravables de los productos de primera necesidad podría

resultar en la inconstitucionalidad de la porción del tributo correspondiente, en virtud de la ausencia de protección del mínimo vital de los administrados, lo cual constituye fundamento esencial en el cual reposa el Estado Social de Derecho. De esta forma, aún cuando se ha considerado reiteradamente en las reformas efectuadas a la Ley de Impuesto al Valor Agregado que es necesaria la reducción o eliminación de las exenciones a los fines de garantizar la generalidad de los tributos, dicha afirmación no puede ser entendida con prescindencia de las consideraciones aquí efectuadas.

De todo lo visto podemos sintetizar que la obligación de todos los administrados de contribuir a los gastos públicos, sin que se generen tratamientos favorables hacia determinados grupos, sólo puede concebirse bajo el análisis de aquellos sujetos que detentan capacidad contributiva, ya que resulta absolutamente lógico que aquéllos que carecen de ésta no se encuentren en la obligación de efectuar dicha contribución.

No negamos que las afirmaciones anteriores pueden conllevar problemas de materialización, en tanto deberá corresponder a algún organismo –sea al Poder Legislativo, sea al Poder Judicial-, determinar caso por caso cuál es la forma en la cual se medirá ese mínimo vital. De igual manera, es posible afirmar que este límite varía dependiendo de la efectiva satisfacción de las necesidades colectivas por el Estado o el requerimiento de los ciudadanos de protegerse por sí mismos. Así, los altos índices de inseguridad, la falta de funcionamiento apropiado de los servicios médicos públicos o de un adecuado sistema de educación pública, conllevarían a la necesidad de que los ciudadanos utilicen parte de sus proventos para cubrir estos servicios, con lo cual, su efectiva capacidad de tributación se verá considerablemente mermada con relación a aquellos otros sujetos que habiten en Estados en los cuales exista una eficiente provisión de servicios como los referidos. Sin embargo, la dificultad en la precisión práctica del concepto, no debe conllevar la negación de su existencia.

#### **IV.7.5.- Eficiencia del sistema de recaudación de tributos**

Al disponer la norma en comentarios que será necesario hacer más eficiente el sistema de recaudación tributaria, se pretende evitar la práctica tradicionalmente perseguida por el Estado, el cual pretende cubrir las deficiencias en las metas de recaudación con el aumento de la presión fiscal de los ciudadanos. Se trata de una orden que pretende instrumentar un medio para alcanzar justicia tributaria, no constituyendo un fin en sí misma. Así, habiéndose constatado niveles altos de evasión fiscal entre los contribuyentes, el Estado, en lugar de adoptar medidas para la corrección de los métodos de control fiscal por él utilizados a los fines de aumentar las metas de recaudación perseguidas, ha optado por reformar las leyes tributarias vigentes, incrementando las alícuotas aplicables, reduciendo los beneficios concedidos, creando presunciones legales o, creando nuevas contribuciones, lo cual implicará un aumento en la presión fiscal que efectivamente recaerá sobre aquellos sectores que reiteradamente han venido cumpliendo con sus obligaciones tributarias puntualmente.

De esta forma, de lo que se trata es de la distribución equitativa de las cargas públicas entre todos los ciudadanos, de tal manera que pueda garantizarse que todos ellos contribuyan en proporción a sus posibilidades, sin que efectivamente el funcionamiento del sistema tributario se traduzca en la obligación de un pequeño sector de asumir contribuciones cada vez mayores que disminuyan sus posibilidades de ahorro e inversión y que impidan el desarrollo de su nivel de vida, en beneficio de otro sector que hace para sí el total del producto de las actividades por éste desplegada.

Así, la orden del constituyente al legislador va más allá de la simple obligación de que éste considere la habilidad o facultad de los ciudadanos de contribuir a las cargas públicas, en relación con la situación de su patrimonio y sus cargas personales, requiriendo asimismo que se mantenga la justicia tributaria, en el entendido de que cada quién deberá contribuir con las cargas públicas de la

misma forma en la cual lo hacen todos los demás sujetos que se encuentren en su misma situación.

El principio de capacidad contributiva, entonces, determina la base de la tributación, en la medida en que sólo quienes tengan capacidad excedentaria de separar de su patrimonio una porción del mismo, deberán colaborar en la cobertura de los gastos públicos. La tributación nunca podrá impedir a los particulares el mantenimiento de sus condiciones mínimas de vida, pero tampoco la posibilidad de ahorro e inversión de su capital en forma que le permita mejorar su nivel de vida. La tributación no debe, en consecuencia, empobrecer a los individuos o limitar su capacidad de desarrollo. Lo anterior justifica, sobre la base de la igualdad vertical, que quienes tengan mayores niveles de ingresos y hayan cubierto sus necesidades debidamente, tengan un mayor deber social de contribuir a la cobertura de los gastos públicos.

## CAPÍTULO V

### TRIBUTACIÓN Y DERECHOS HUMANOS

#### **V.1.- CONCEPTO DE DERECHOS HUMANOS**

Tal y como lo ha establecido Pedro NIKKEN<sup>222</sup>, el concepto de derechos humanos<sup>223</sup> se corresponde con la afirmación de la dignidad de la persona frente al Estado. Conforme a ello, la función del Estado debe ejercerse en forma tal que le permita a cada persona vivir en condiciones dignas, por lo cual cualquier actuación estatal que atente contra el disfrute de sus derechos será contraria a ella. El ejercicio de la función estatal, en consecuencia, estará delimitado por el disfrute de los derechos humanos de los ciudadanos.

La existencia de los derechos humanos es reconocida desde época muy antigua. De acuerdo con diversos autores, su origen se remota a la Grecia antigua y se orienta a reconocer el derecho natural de los hombres. La doctrina ha reconocido una de sus más antiguas manifestaciones en Antígona. De acuerdo con Sófocles, cuando Creón reprocha a Antífona haber enterrado a su hermano contra su voluntad, ella responde que actuó de acuerdo con leyes no escritas e inmutables del cielo<sup>224</sup>.

Sin embargo, se considera que la primera manifestación escrita de los derechos humanos existe en un antiguo texto hindú denominado Código de Manú o Código de las diez libertades humanas esenciales y controles o virtudes necesarias para la vida. Este Código incluía disposiciones que aconsejaban tratar a los enemigos con humanidad y evitar utilizar armas envenenadas. Prohíbe también atacar a

---

<sup>222</sup> NIKKEN, Pedro. *El concepto de derechos humanos*. consultado en: <http://www.bibliojuridica.org/libros/4/1835/3.pdf> el 31 de mayo de 2008.

<sup>223</sup> La doctrina ha señalado que los *derechos humanos* son una noción moderna de los *derechos naturales*. Así, el derecho natural "está conformado por aquellos valores y principios que no necesitan expresarse en la formulación normativa de las leyes diseñadas por el hombre, por lo que puede apelarse a ellos siempre, se encuentren o no expresados en términos de derecho positivo" (ALTAMIRANO, Alejandro. *El derecho constitucional a un ambiente sano. Derechos humanos y su vinculación con el derecho tributario*. En: Revista Jurídica de Buenos Aires. Buenos Aires. Universidad de Buenos Aires. Facultad de Derecho. Departamento de publicaciones. Lexis nexis. 2001. p. 3).

<sup>224</sup> Asociación Latinoamericana para los Derechos Humanos. Origen de los Derechos Humanos. Tomado de: <http://www.fongdcam.org>, consultado el 5 de junio de 2008.

enemigos que se rindan o que se encuentren en un promontorio o dar muerte a los viajeros que no sean parte del combate<sup>225</sup>.

Se atribuye al cristianismo también un papel esencial en el reconocimiento de los derechos humanos, al afirmar que todos los hombres son iguales por ser hijos de Dios. Sin embargo, este reconocimiento es sólo parcial, por cuanto no reconocía todas las características humanas ni consideraba al hombre como el centro de atención de la acción estatal.

En la sociedad occidental fue con la Carta Magna del rey Juan Sin Tierra<sup>226</sup> de 1215 cuando se reconocen por primera vez los derechos del hombre y que fue base fundamental del *common law*. Se reconoce en esta carta el principio de reserva legal tributaria, que impide que se creen contribuciones no establecidas en la ley. Se reconoció asimismo el derecho a la vida, el derecho a un juicio justo y la libertad individual. Igualmente, la Ley del *Habeas Corpus* inglesa de 1679 reconocía el derecho del sujeto arrestado de acudir inmediatamente al juez a fin de que se revisara si su arresto es legal o no y si debe o no mantenerse.

El *Bill of Rights* de 1689 sentó las bases del nuevo sistema británico, indicando que la ley debía ser aplicada por igual a todos, que los tributos debían ser creados por el Parlamento, que toda persona tiene derecho de dirigir peticiones al soberano, consagra la libre elección de los miembros del Parlamento, la libertad de expresión de los parlamentarios, que no deben exigirse fianzas exageradas o imponer multas excesivas<sup>227</sup>.

Por su parte, en América, la declaración de los derechos de Virginia de 1776, firmada en Williamsburg, que precedió a la declaración de independencia americana, se constituyó en una certificación del reconocimiento y respeto de los

---

<sup>225</sup> MANOJ KUMAR, Sinha. *El hinduismo y el derecho internacional humanitario*. En: Revista Internacional de la Cruz Roja, tomada de: <http://www.icrc.org/web/spa/sitespa0.nsf/html/6GUKCE> el 5 de junio de 2008.

<sup>226</sup> Hijo de Leonor de Aquitania y de Enrique II y hermano de Ricardo Corazón de León. El borrador de la Carta Magna fue elaborado por el Arzobispo Esteban Langton, Doctor de la Universidad de Boloña, formado bajo la influencia del Derecho Romano.

<sup>227</sup> Bill of Rights del 13 de febrero de 1689, consultada en: <http://www.der.uva.es>, el 5 de junio de 2008.

derechos humanos. En sus artículos se reconocen que los derechos humanos son innatos de las personas y que no pueden ser conculcados por autoridad alguna, en particular el derecho a la vida, a la libertad, los medios de adquirir y poseer riqueza, así como de obtener la felicidad y la seguridad<sup>228</sup>.

La declaración de la Independencia americana de 1776 reconoce el deber del Estado de reconocer que todos los hombres son iguales y que tienen derechos inalienables, entre los que están la vida, la libertad y la búsqueda de la felicidad. Posteriormente, la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, promulgada por la Asamblea Francesa el 26 de agosto de 1789 constituye uno de los pilares esenciales en el cual se reconoce la igualdad y libertad de los hombres. En materia tributaria, en esta declaración se estableció que ninguna contribución podría ser establecida sino para la utilidad general. Asimismo, se dispuso que todos los ciudadanos tienen derecho a concurrir en la formación de las contribuciones, a vigilar su uso y a exigir el rendimiento de cuentas.

Los derechos humanos son tradicionalmente definidos como aquellas exigencias que emanan de la esencia misma del ser humano y que son propias de su existencia, que requieren ser reconocidos y tutelados por todos los miembros de la sociedad y, en especial, por aquéllos que ejercen la autoridad sobre los restantes.

HIERRO ha señalado que la noción Derechos Humanos corresponde a la esfera de derechos que pueden o no estar consagrados o reconocidos en el ordenamiento jurídico, pero que claramente están llamados a ser protegidos por el Estado. Así, aclara que no todos los derechos humanos están necesariamente recogidos en el ordenamiento jurídico –es decir, no se tratarían de derechos subjetivos jurídicos-, así como que esta noción no debe ser confundida con la derechos morales –que, si bien existen, no están llamados a su protección por el Estado y el Derecho-. De

---

<sup>228</sup> Establece literalmente el artículo I del *Virginia Declaration of Rights*: “*That all men are by nature equally free and independent, and have certain inherent rights, of which, when they enter into a state of society, they cannot, by any compact, deprive or divest their posterity; namely, the enjoyment of life and liberty, with the means of acquiring and possessing property, and pursuing and obtaining happiness and safety*”. (consultado de la página web del Yale Law School: <http://www.yale.edu/lawweb/avalon/virginia.htm> el 19 de julio de 2008).

esta forma, impide que la positivización o no de un derecho determine su protección, pero por otro lado evita que se extienda indefinidamente lo que pueda ser entendido como un derecho humano<sup>229</sup>. Igualmente destaca que debe entenderse como derecho humano aquél susceptible de positivización y, en consecuencia, de protección por el ordenamiento jurídico y, asimismo, aquél que es necesario para el desenvolvimiento del agente moral<sup>230</sup>. Con base en lo anterior, define a los derechos humanos como las “*libertades, inmunidades, pretensiones y potestades que corresponden a todo ser humano como condición necesaria para realizarse como sujeto moral y cuya satisfacción es condición necesaria y suficiente para justificar la existencia, el origen y el contenido de un sistema jurídico*”<sup>231</sup>. La noción de los derechos humanos precede la existencia misma del Estado y del poder. Se entiende que los ciudadanos, como individuos individualmente libres, abdicaron parte de su libertad natural, para garantizarse el goce recíproco de los derechos a través de la organización estatal<sup>232</sup>. El Estado existe, en consecuencia, en torno a la garantía del efectivo disfrute de los derechos humanos, de aquellos derechos que tienen todos los hombres y que son propios de su naturaleza.

Los primeros derechos humanos reconocidos en el texto constitucional fueron los denominados derechos civiles y políticos, pero posteriormente se reconoció la existencia de los derechos económicos, sociales y culturales, “*que se refieren a la*

---

<sup>229</sup> HIERRO, Liborio. *El Núcleo Duro de los Derechos Humanos desde la Perspectiva de la Filosofía del Derecho*. en: *El Núcleo Duro de los Derechos Humanos*. Navarra. JM Bosch Editor ESADE Facultad de Derecho. 2001. p. 23

<sup>230</sup> Las condiciones señaladas –apunta HIERRO–, son de carácter concurrente. Ilustra su posición con un ejemplo: un sujeto tiene derecho a la alfabetización para poder conducirse como agente moral, pero no es necesario que, en nuestro país, aprenda el idioma ruso para tales efectos. Por ello, el derecho a la alfabetización sí es un derecho humano, mientras que el derecho a aprender ruso no lo es (HIERRO, Liborio. *El núcleo...* Op. Cit. p. 24).

<sup>231</sup> HIERRO, Liborio. *El núcleo...* Op. Cit. p. 25.

<sup>232</sup> “*Son estos derechos humanos que constituyen la razón de ser del Estado, su justificación, los que se enuncian con admirable vigor retórico en los primeros textos positivos basados en la, entonces, nueva concepción del Estado y del Derecho...El Estado nace y se justifica para proteger estos derechos que cada hombre tiene, por serlo, frente a los ataques de los demás; no, naturalmente, para protegernos frente al Estado mismo, que sería absurdo. / Y sin embargo, en la propia Declaración de 1789, y por tanto bajo la misma rúbrica, como derechos del hombre y del ciudadano, o en conexión inmediata con la Declaración de Independencia, en las nueve primeras enmiendas a la Constitución de los Estados Unidos, se proclaman otros derechos que no son ya derechos de unos hombres frente a otros, sino derechos de los individuos frente al poder, porque son correlato de los límites materiales o formales que se imponen a la actuación de los poderes, o de los principios a los que debe ajustarse su actuación*” (RUBIO LLORENTE, Francisco. *El Núcleo Duro de los Derechos Humanos desde la Perspectiva Constitucional*. En: *El Núcleo Duro de los Derechos Humanos*. Navarra. JM Bosch Editor ESADE Facultad de Derecho. 2001. p. 73).

*existencia de condiciones de vida y de acceso a los bienes materiales y culturales en términos adecuados a la dignidad inherente a la familia humana*<sup>233</sup>.

Las Directrices de Maastricht sobre Violaciones a los Derechos Económicos, Sociales y Culturales Maastricht del 22-26 de enero de 1997, por las cuales se interpretaron los Principios de Limburg sobre la Aplicación del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, establecieron que todos los derechos, sean políticos, civiles, sociales, económicos y culturales poseen exactamente la misma jerarquía y su cumplimiento efectivo debe ser igualmente garantizado por el Estado<sup>234</sup>. Se trata así de una obligación de resultado del Estado, en donde la existencia o ausencia de recursos no puede ser óbice para garantizar una protección *mínima* de estos derechos, como es el caso del derecho a la vivienda, a la alimentación, a la educación, a la salud<sup>235</sup>. El Estado está obligado a proteger, garantizar y respetar el disfrute de estos derechos, entendiendo, en consecuencia, que debe *abstenerse* de adoptar e *impedir* que terceros adopten medidas que puedan afectar el disfrute de los derechos, debiendo igualmente *implementar* acciones específicas que permitan lograr un efectivo goce de los derechos por los particulares. Por último, el Estado debe hacer seguimiento a las acciones ejecutadas, *garantizando* resultados efectivos y palpables en la mejora de la situación de estos derechos en la población. El hecho de que la efectividad de estos derechos tenga carácter progresivo en nada absuelve al Estado del cumplimiento de las fases antes mencionadas<sup>236</sup>. Es importante indicar que el incumplimiento de estas obligaciones puede darse a

---

<sup>233</sup> NIKKEN, Pedro. *El concepto...* op. cit.

<sup>234</sup> "Hoy en día es indudable que los derechos humanos en su conjunto son indivisibles, interdependientes, interrelacionados e de igual importancia para la dignidad humana. En vista de lo anterior, los Estados tienen la misma responsabilidad en cuanto a las violaciones a los derechos económicos, sociales y culturales y las violaciones a los derechos civiles y políticos". Directrices de Maastricht sobre Violaciones a los Derechos Económicos, Sociales y Culturales del 22-26 de enero de 1997.

<sup>235</sup> "Un Estado incurre en una violación del Pacto cuando no cumple lo que el Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales denomina "una obligación mínima esencial de asegurar la satisfacción de por lo menos los niveles mínimos esenciales de cada uno de los derechos [...]. Por ejemplo, incurre prima facie en una violación del Pacto un Estado Parte en el cual un número significativo de personas se ven privados de alimentos esenciales, atención básica de salud, habitación y vivienda mínima o las formas más básicas de enseñanza." Estas obligaciones mínimas esenciales son aplicables independiente de la disponibilidad de recursos en el país de que se trate o cualquier otro factor o dificultad".

<sup>236</sup> "El que la plena efectividad de la mayoría de los derechos económicos, sociales y culturales solo pueda lograrse progresivamente, como ocurre también con la mayoría de los derechos civiles y políticos, no cambia la naturaleza de la obligación legal que requiere que los Estados adopten algunas medidas de forma inmediata y otras a la mayor brevedad posible. Por lo consiguiente, al Estado le corresponde la obligación de demostrar logros cuantificables encaminados a la plena efectividad de los derechos aludidos. Los Estados no pueden recurrir a las disposiciones relativas a la "aplicación progresiva" del artículo 2 del Pacto como pretexto del incumplimiento".

través de acciones o de omisiones del Estado, como podría ser el supuesto de que el Estado apruebe una determinada norma que obstaculice el disfrute de los derechos humanos o que se abstenga de removerla, cuando se constate la violación correspondiente, como podría ser el caso de una disposición de contenido tributario que se demuestre que puede resultar en la pérdida del disfrute de un derecho humano, como tendremos la oportunidad de tratar más adelante.

En los primeros intentos de positivización de los derechos humanos conseguimos una separación radical entre los derechos civiles y políticos y los económicos, sociales y culturales, en donde sólo se reconocía el carácter de derechos humanos a los primeros. Las tesis han evolucionado –como ocurre en las Declaraciones de Maastricht- a reconocer un origen común entre ambos grupos – la dignidad de la persona - y, en consecuencia, protecciones equivalentes, aun cuando deriven en la implementación de distintas medidas en cada caso. Así, se sustenta la separación en la distinta naturaleza de estos derechos, en los cuales el primer grupo persigue fundamentalmente una actitud negativa del Estado, el abstenerse a afectar estos derechos, mientras en que en el segundo caso, se espera una acción efectiva conducente a su protección y garantía.

La internacionalización de los derechos humanos se constituye en un fenómeno posterior al cual se resistieron muchos Estados, oponiendo su soberanía y la imposibilidad de que un ente internacional la limitase. Sin embargo, se impuso la idea de que el respeto a los derechos humanos está más allá de la soberanía estatal, por preceder y superponerse a la existencia misma del Estado. La Convención de la Haya de 1907, la Carta de las Naciones Unidas de 1945, la Declaración Universal de los Derechos Humanos de 1948, las Convenciones de Ginebra de 1949 y sus Protocolos de 1977 constituyen los primeros esfuerzos de internacionalización de la protección de estos derechos. En estos documentos se recalcó la importancia de la dignidad de las personas y la igualdad e

inalienabilidad de sus derechos como fundamento de la libertad, la justicia y la paz en el mundo<sup>237</sup>.

Posteriormente, la Declaración Universal de los Derechos Humanos fue profundizada con el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos y con el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales de 1966 celebrado por la Asamblea General de las Naciones Unidas. En el pacto de los derechos económicos se reconoce el derecho al trabajo, a la educación, a la seguridad social, etc. El Pacto de San José de Costa Rica de 1969 constituye también uno de los textos esenciales relativos al reconocimiento internacional de los derechos humanos al cual nos referiremos posteriormente.

También podemos hacer mención aquí a la Convención Europea para la Protección de los Derechos Humanos y las Libertades Fundamentales de 1950 celebrado por el Consejo de Europa. Aun cuando se considera que este documento constituye un retroceso con relación a la Declaración Universal de Derechos Humanos, por cuanto se limita a reconocer expresamente los derechos individuales clásicos, se estima que una de sus principales ventajas es el establecimiento de órganos encargados de supervisar el respeto a los derechos humanos y reconocer al individuo como sujeto internacional de derechos<sup>238</sup>. Posteriormente, el *Human Rights Act* de 1998 celebrado en el Reino Unido vino a recoger los postulados esenciales del Consejo de Europa.

Resulta relevante resaltar aquí, por ser parte central del tema del presente trabajo, que la Corte Interamericana de los Derechos Humanos ha afirmado que “*en la protección de los derechos humanos está necesariamente comprendida la restricción al ejercicio del poder estatal*”<sup>239</sup>. Lo anterior implica que el poder del

---

<sup>237</sup> Así lo estableció la Organización de las Naciones Unidas en la Declaración Universal de los Derechos Humanos de 1948: “*Whereas recognition of the inherent dignity and of the equal and unalienable rights of all members of the human family is the foundation of freedom, justice and peace in the world*” (consultado en <http://www.cirp.org/library/ethics/UN-human/> el 17 de Julio de 2008).

<sup>238</sup> TOFFOLI TAVOLARO, Agostinho. *Directos Humanos e Tributação*. Consultado en: <http://www.tavolaroadvogados.com/doutrina/cs382.pdf> el 17 de julio de 2008.

<sup>239</sup> Corte Interamericana de Derechos Humanos, la expresión “leyes” en el artículo 30 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos. Opinión Consultiva N° OC-6/86 del 9 de mayo de 1986. Serie A, N° 6, numeral 22.

Estado no puede ser ilimitado, sino que éste debe estar necesariamente restringido por la garantía, respeto y protección de los derechos humanos<sup>240</sup>. Sólo en la medida en que las competencias del poder se ejerzan en respeto de estos elementos es que propiamente podremos considerar que estamos frente a un Estado de Derecho<sup>241</sup>.

## V.2.- POSITIVIZACIÓN DE LOS DERECHOS HUMANOS

En la concepción del Estado y de la convivencia del hombre en sociedad siempre ha estado presente como norte el reconocimiento y protección de los derechos naturales, garantizando así el imperio efectivo de la justicia. El poder legislativo venezolano y foráneo, así como los creadores de la legislación multilateral vigente, ha efectuado grandes esfuerzos por lograr la positivización de los derechos humanos. Así, podemos citar entre los primeros esfuerzos de positivizar estos derechos a la Declaración de los Derechos del Hombre en 1789 en Francia y la Declaración de los Derechos del Buen Pueblo en Virginia en 1776<sup>242</sup>. En Venezuela cabe citar la Declaración de los Derechos del Pueblo de Venezuela de 1811 y la Constitución de Venezuela de ese mismo año –una de las primeras constituciones escritas del mundo- como una consagración positiva de las declaraciones de la existencia de derechos naturales efectuados hasta la fecha.

La Constitución venezolana establece un valor preferencial al reconocimiento de los derechos humanos, realizando una extensa enumeración de estos derechos a

---

<sup>240</sup> En este sentido, Alejandro ALTAMIRANO recuerda que “*los derechos fundamentales participan de los caracteres de ser inalienables, imprescriptibles e irrenunciables*”, haciendo énfasis en que el “*respeto al contenido esencial implica un límite a la actividad del legislador limitadora de los derechos fundamentales, pues éste puede restringirlos en tanto respete su contenido esencial*”. Los derechos humanos encuentran “*su fundamento en tres principios fundamentales: la inviolabilidad, la autonomía y la dignidad de la persona*”. (ALTAMIRANO, Alejandro. *El derecho constitucional...* ob. cit. p. 4).

<sup>241</sup> Por su parte, la doctrina ha señalado que la internacionalización de los derechos humanos implica el reconocimiento de que tales derechos preexisten a su positivación. Lo mismo puede deducirse del hecho de que los textos constitucionales de muchos países, incluyendo el venezolano, establezcan expresamente que la enumeración de derechos en ellos contenida es meramente enunciativa y no niega la vigencia de otros que sean propios del hombre. Tales consideraciones legislativas implican una clara fundamentación iusnaturalista sobre los derechos humanos (Cfr. GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina. *Derecho a circular...* ob. cit. p. 282)

<sup>242</sup> Resalta ALTAMIRANO sobre la declaración de Virginia que: “*las primeras declaraciones de derechos se inscriben, en efecto, en la protección al derecho de propiedad. Em tal sentido, obsérvese que la de Virginia (1776) expresa en su art. 1° que todos los hombres son por naturaleza igualmente libres e independientes y tienen ciertos derechos innatos, de los cuales, cuando entran en un estado de sociedad no pueden privar o desposeer a su posteridad por ningún pacto, a saber: el goce de la vida y la libertad, con los medios de adquirir y poseer la propiedad y de buscar y obtener la felicidad*” (ALTAMIRANO, Alejandro. *El derecho constitucional...* ob. cit. p. 10).

lo largo de su articulado. De igual forma, el artículo 22 del Texto Fundamental deja abierta la aplicación de otros derechos que, no estando expresamente consagrados en el texto constitucional o en los tratados internacionales, son inherentes a la persona, sin que la falta de su regulación menoscabe su ejercicio<sup>243</sup>. Por su parte, el artículo 23 del mismo Texto establece la primacía de los tratados suscritos por Venezuela relativos a derechos humanos sobre el orden interno, en la medida en que contengan disposiciones más favorables a las establecidas por la Constitución y las leyes venezolanas<sup>244</sup>.

Ciertos tratados internacionales resultaron esenciales para el reconocimiento de la internacionalización de los derechos humanos y su primacía sobre las regulaciones internas de cada país. Asimismo, estos tratados constituyen base para los principios que pretendemos enunciar en el presente trabajo. Tal es el caso de la Declaración Universal de los Derechos del Hombre adoptada y proclamada por la Resolución de la Asamblea General de las Naciones Unidas 217 A (iii) del 10 de diciembre de 1948, en la cual se estableció que toda persona goza de los derechos establecidos en dicha Declaración, sin distinción de raza, color, sexo, idioma, religión, opinión política o de cualquier otra índole, origen nacional o social, posición económica, nacimiento o cualquier otra condición. Tampoco se hará distinción alguna fundada en la condición política, jurídica o internacional del país o territorio de cuya jurisdicción dependa una persona, tanto si se trata de un país independiente, como de un territorio bajo administración fiduciaria, no autónomo o sometido a cualquier otra limitación de soberanía<sup>245</sup>. En esta Declaración se reconoce el derecho de toda persona a tener *“un nivel de vida adecuado que le asegure, así como a su familia, la salud y en especial la alimentación, el vestido, la vivienda, la asistencia médica y los servicios sociales*

---

<sup>243</sup> Artículo 22: *“La enunciación de los derechos y garantías contenidos en esta Constitución y en los instrumentos internacionales sobre derechos humanos no debe entenderse como negación de otros que, siendo inherentes a la persona, no figuren expresamente en ellos. La falta de ley reglamentaria de estos derechos no menoscaba el ejercicio de los mismos”.*

<sup>244</sup> Artículo 23: *“Los tratados, pactos y convenciones relativos a derechos humanos, suscritos y ratificados por Venezuela, tienen jerarquía constitucional y prevalecen en el orden interno, en la medida en que contengan normas sobre su goce y ejercicio más favorables a las establecidas por esta Constitución y en las leyes de la República, y son de aplicación inmediata y directa por los tribunales y demás órganos del Poder Público”.*

<sup>245</sup> Declaración Universal de los Derechos del Hombre adoptada y proclamada por la Resolución de la Asamblea General de las Naciones Unidas 217 A (iii) del 10 de diciembre de 1948, tomada de la Página Web de las Naciones Unidas ([www.ub.org](http://www.ub.org)) el 15 de abril de 2006.

*necesarios*". Ello implica la prohibición de que el Estado intervenga negativamente en estos derechos, entre ellos, a través de la tributación.

Igualmente, cabe mencionar el Pacto Internacional sobre Derechos Económicos, Sociales y Culturales adoptado y abierto a la firma, ratificación y adhesión por la Asamblea General de las Naciones Unidas en su resolución 2200 A (XXI), de 16 de diciembre de 1966<sup>246</sup>. En este Pacto se establece el necesario disfrute de los derechos económicos, sociales y culturales de los ciudadanos como garantía de la dignidad humana, sin que sea válido el establecimiento de limitaciones a estos derechos por vía legal que no sean propios de su naturaleza y que no sean necesarios para promover el bienestar general en una sociedad democrática. Asimismo, en dicho documento los Estados se comprometen a adoptar las medidas necesarias para garantizar a los particulares el efectivo goce de los derechos en él contenidos, tal como es el caso de la adaptación de la legislación, el reconocimiento de recursos judiciales para la defensa de los derechos, así como medidas de carácter administrativo, financiero, educacional y social.

Con relación a este documento, la Oficina del Alto Comisionado de las Naciones Unidas para los Derechos Humanos consideró que si bien el Pacto contempla la obligación de adoptar progresivamente las medidas necesarias para el disfrute de los derechos, ello no quiere decir que se trata de una obligación vacía de contenido o atemporal. El Pacto reconoce la dificultad para algunos Estados en la adopción de estas medidas, pero establece la obligación de que se implementen en un plazo breve, garantizando la plena efectividad de tales derechos. Pero, asimismo, *"todas las medidas de carácter deliberadamente retroactivo en este aspecto requerirán la consideración más cuidadosa y deberán justificarse plenamente por referencia a la totalidad de los derechos previstos en el Pacto y en el contexto del aprovechamiento pleno del máximo de los recursos de que se*

---

<sup>246</sup> Pacto Internacional sobre Derechos Económicos, Sociales y Culturales adoptado y abierto a la firma, ratificación y adhesión por la Asamblea General de las Naciones Unidas en su resolución 2200 A (XXI), de 16 de diciembre de 1966, tomado de la página web de los Derechos Humanos de las Naciones Unidas ([www.unhchr.ch](http://www.unhchr.ch)) el 15 de abril de 2006.

*disponga*<sup>247</sup>. Con ello, se dispone expresamente tanto el carácter progresivo de los derechos humanos en el entendido de que éstos deben tender a ampliarse, como su carácter irreversible, de tal forma que una vez reconocidos o conquistados, no es posible para el Estado negar su existencia. De allí cabría sostener que si el Texto Constitucional es reformado y se excluyen de su regulación uno de los derechos humanos contemplados en dicho texto o se establecen disposiciones que implicarían un retroceso en el disfrute de tales derechos, tales regulaciones deben ser desatendidas, debido al carácter irreversible de los derechos humanos.

De igual forma, en dicho Informe se establece que todos los Estados, con independencia de los recursos y como obligación inmediata después de la suscripción del Pacto, deben adoptar ciertas medidas mínimas, que no pueden ser cercenadas ni siquiera por razones de recesión económica del país. Así, los Estados deben asegurar *“por lo menos niveles esenciales de cada uno de los derechos. Así, por ejemplo, un Estado Parte en el que un número importante de individuos está privado de alimentos esenciales, de atención primaria de salud esencial, de abrigo y vivienda básicos o de las formas más básicas de enseñanza, prima facie no está cumpliendo sus obligaciones en virtud del Pacto... Para que cada Estado Parte pueda atribuir su falta de cumplimiento de las obligaciones mínimas a una falta de recursos disponibles, debe demostrar que ha realizado todo esfuerzo para utilizar todos los recursos que están a su disposición en un esfuerzo por satisfacer, con carácter prioritario, esas obligaciones mínimas”*<sup>248</sup>.

Lo anterior implica el establecimiento de bases mínimas de subsistencia que no podrán ser negadas en caso alguno por el Estado y que, en la materia que tratamos, implica la imposibilidad de que la tributación incida negativamente sobre estas esferas.

---

<sup>247</sup> Informe emanado de la Oficina del Alto Comisionado de las Naciones Unidas para los Derechos Humanos, relativo a la Indole de las obligaciones de los Estados Partes (pár. 1 del art.2 del Pacto) 14/12/90, tomado de la página web de los Derechos Humanos de las Naciones Unidas ([www.unhchr.ch](http://www.unhchr.ch)) el 15 de abril de 2006.

<sup>248</sup> Informe emanado de la Oficina del Alto Comisionado de las Naciones Unidas para los Derechos Humanos, relativo a la Indole de las obligaciones de los Estados Partes (pár. 1 del art.2 del Pacto) 14/12/90, tomado de la página web de los Derechos Humanos de las Naciones Unidas ([www.unhchr.ch](http://www.unhchr.ch)) el 15 de abril de 2006.

Pasamos a comentar brevemente algunos de los aspectos esenciales de derechos que pueden particularmente verse afectados por una tributación no debidamente planificada, como es el caso del derecho al trabajo, a la educación, a la salud y otros de similar naturaleza.

### **V.2.1.- Derecho al trabajo**

El artículo 7 del Pacto establece la obligación de los Estados de reconocer a toda persona el goce de condiciones de trabajo equitativas y satisfactorias y, en especial de una remuneración que otorgue como mínimo a los trabajadores *“condiciones de existencia dignas para ellos (los trabajadores) y para sus familias conforme a las disposiciones del presente Pacto”* (interpolado nuestro). Esta condición no sólo atiende a la obligación de los patronos de pagar un salario mínimo para el sustento de la familia, sino asimismo, que el Estado no detraiga de dicho salario montos requeridos para la subsistencia del trabajador y su familia, so pena de dejar sin efecto el derecho al salario digno, en violación del deber del Estado de garantizar el goce de tal derecho.

Por su parte, en el artículo 11 del mismo Pacto se establece la obligación a garantizar el derecho de toda persona *“a un nivel de vida adecuado para sí y su familia, incluso alimentación, vestido y vivienda adecuados, y a una mejora continua de las condiciones de existencia. Los Estados Partes tomarán medidas apropiadas para asegurar la efectividad de este derecho, reconociendo a este efecto la importancia esencial de la cooperación internacional fundada en el libre consentimiento”*. Entre otras apreciaciones, en esta norma existe un reconocimiento implícito a las limitaciones al poder de tributar, en tanto no podrá detraer del patrimonio del sujeto lo que sea necesario para un nivel adecuado de vida de la persona y su familia. La doctrina ha indicado que el derecho a trabajar comprende no solamente el derecho de la persona de laborar y obtener las remuneraciones correspondientes, sino, asimismo, el derecho de las personas a

ejercer la actividad económica de su preferencia, dado que todos estos derechos giran en torno a una misma actividad, que presupone el trabajo o el quehacer de una persona<sup>249</sup>.

La Constitución venezolana reconoce igualmente el derecho al trabajo como elemento necesario para garantizar a cada persona las condiciones para una existencia digna, indicando en su artículo 87 lo siguiente: *“Toda persona tiene derecho al trabajo y el deber de trabajar. El Estado garantizará la adopción de las medidas necesarias a los fines de que toda persona pueda obtener ocupación productiva, que le proporcione una existencia digna y decorosa y le garantice el pleno ejercicio de este derecho. Es fin del Estado fomentar el empleo. La ley adoptará medidas tendentes a garantizar el ejercicio de los derechos laborales de los trabajadores y trabajadoras no dependientes. La libertad de trabajo no será sometida a otras restricciones que las que la ley establezca. / Todo patrono o patrona garantizará a sus trabajadores o trabajadoras condiciones de seguridad, higiene y ambiente de trabajo adecuados. El Estado adoptará medidas y creará instituciones que permitan el control y la promoción de estas condiciones”*.

Por su parte, el artículo 88 del Texto Fundamental prohíbe la discriminación en el trabajo, en especial en atención al sexo. Se reconoce el trabajo del hogar como actividad económica que produce riqueza y bienestar y se establece que las amas de casa tendrán derecho a la seguridad social.

El artículo 89 de la Constitución establece también la obligatoriedad del Estado de proteger el trabajo. En este contexto, se dispone que ninguna ley podrá alterar la intangibilidad y progresividad de los derechos laborales. Igualmente, se dispone que los derechos laborales son irrenunciables, por lo cual ningún acuerdo en el que se disponga de ellos será válido. Consagra la norma también la interpretación *pro operario* de las disposiciones y contratos. Por último prohíbe los tratos

---

<sup>249</sup> Cfr. NAVEIRA DE CASANOVA, Gustavo. *Tributación y derechos humanos: posibles vinculaciones con los derechos de trabajar y de ejercer industria lícita. Armonías y fricciones producidas por los fines no retributivos de los tributos*. En: Revista Jurídica de Buenos Aires. Buenos Aires. Universidad de Buenos Aires. Facultad de Derecho. Departamento de publicaciones. Lexis nexis. 2001. p. 413.

discriminatorios y el trabajo de los adolescentes en condiciones que afecten su desarrollo. La Constitución también consagra el derecho al descanso, al disfrute de las vacaciones, a la estabilidad en el trabajo, a la seguridad social, a la organización sindical y a la huelga.

En materia económica resulta prudente destacar lo establecido en el artículo 91 de la Constitución, la cual consagra el derecho de los trabajadores a percibir una remuneración justa y apropiada para vivir en condiciones dignas. Así, establece esta norma: *“Todo trabajador o trabajadora tiene derecho a un salario suficiente que le permita vivir con dignidad y cubrir para sí y su familia las necesidades básicas materiales, sociales e intelectuales. Se garantizará el pago de igual salario por igual trabajo y se fijará la participación que debe corresponder a los trabajadores y trabajadoras en el beneficio de la empresa. El salario es inembargable y se pagará periódica y oportunamente en moneda de curso legal, salvo la excepción de la obligación alimentaria, de conformidad con la ley”*.

Es necesario entender que esta obligación no corresponde sólo al patrono sino al Estado, quien debe garantizar el efectivo disfrute por los trabajadores de su remuneración. En consecuencia, las detracciones excesivas derivadas del pago de tributos deberán entenderse violatorias de la norma citada, al impedirle al trabajador disponer de sus remuneraciones para cubrir sus necesidades y las de su familia, en condiciones de dignidad, independencia y libertad.

### **V.2.2.- Derecho a la vivienda**

Un punto señalado por el Informe preparado por la Oficina del Alto Comisionado de las Naciones Unidas para los Derechos Humanos que consideramos importante destacar desde ya, es el que se refiere a cómo debe determinarse la existencia de un derecho a la “vivienda adecuada”. Este punto resulta de particular interés en la delimitación de lo que comprende el mínimo vital en la tributación. En efecto, el mínimo vital implica la prohibición de que la tributación incida sobre los

aspectos que son necesarios para la subsistencia de la persona y su familia, bajo el entendido de que su definición no se refiere a lo necesario para una subsistencia paupérrima, sino a una subsistencia digna. De allí entonces que la delimitación de lo que constituye el mínimo vital parte del derecho de la persona a una vida digna.

Partiendo de estas consideraciones, vale analizar lo señalado por la Oficina de Derechos Humanos, al comentar lo que constituye el derecho a la vivienda. De esta forma, se señala que: *“En opinión del Comité, el derecho a la vivienda no se debe interpretar en un sentido estricto o restrictivo que lo equipare, por ejemplo, con el cobijo que resulta del mero hecho de tener un tejado por encima de la cabeza o lo considere exclusivamente como una comodidad. Debe considerarse más bien como el derecho a vivir en seguridad, paz y dignidad en alguna parte. Y así debe ser por lo menos por dos razones. En primer lugar, el derecho a la vivienda está vinculado por entero a otros derechos humanos y a los principios fundamentales que sirven de premisas al Pacto. Así pues, ‘la dignidad inherente a la persona humana’, de la que se dice que se derivan los derechos del Pacto, exige que el término ‘vivienda’ se interprete en un sentido que tenga en cuenta otras diversas consideraciones, y principalmente que el derecho a la vivienda se debe garantizar a todos, sean cuales fueren sus ingresos o su acceso a recursos económicos. En segundo lugar, la referencia que figura en el párrafo 1 del artículo 11 no se debe entender en sentido de vivienda a secas, sino de vivienda adecuada. Como han reconocido la Comisión de Asentamientos Humanos y la Estrategia Mundial de Vivienda hasta el Año 2000 en su párrafo 5: ‘el concepto de ‘vivienda adecuada’... significa disponer de un lugar donde poderse aislar si se desea, espacio adecuado, seguridad adecuada, iluminación y ventilación adecuadas, una infraestructura básica adecuada y una situación adecuada en relación con el trabajo y los servicios básicos, todo ello a un costo razonable”*.

Asimismo, en el Informe se indica que a los fines de considerar que existe una vivienda digna es necesario que estén dados diversos aspectos:

(i) Seguridad jurídica en la tenencia, sin intervenciones arbitrarias y sin fundamento legal,

(ii) Disponibilidad de servicios, materiales, facilidades e infraestructura, que implica que la vivienda contenga los servicios indispensables para la salud, seguridad, comodidad y nutrición, acceso a recursos naturales y comunes, al agua potable, a la energía eléctrica, calefacción, alumbrado, instalaciones sanitarias y de aseo, almacenamiento de alimentos, eliminación de desechos, drenaje y a servicios de emergencia,

(iii) Gastos soportables, que no comprometan o impidan la satisfacción de otras necesidades básicas. Los Estados podrán crear subsidios para costear los gastos de aquellos con escasos recursos,

(iv) Habitabilidad, en el entendido de que la vivienda debe ofrecer espacio adecuado a sus ocupantes y protegerlos del frío, la humedad, el calor, la lluvia, el viento u otras amenazas para la salud, riesgos estructurales y vectores de enfermedad, así como la seguridad física de los ocupantes,

(v) Asequibilidad, permitiendo a todos conseguir vivienda, dando consideración prioritaria a grupos desfavorecidos, como personas de edad, niños, discapacitados, enfermos, víctimas de desastres naturales, personas que viven en zonas de desastre, etc.

(vi) Lugar, que permita el acceso a las opciones de empleo, servicios de salud, escuelas y otros servicios sociales, lo cual es particularmente importante “*en ciudades grandes y zonas rurales donde los costos temporales y financieros para llegar a los lugares de trabajo y volver de ellos puede imponer exigencias excesivas en los presupuestos de las familias pobres*”. La vivienda tampoco deberá construirse en lugares contaminados o próximos a fuentes de contaminación,

(vii) Adecuación cultural, en el entendido de que la manera en que se construye la vivienda, los materiales utilizados y las políticas de construcción deben expresar la identidad cultural y la diversidad de vivienda. En cualquier caso, la modernización de la vivienda deberá tender a que se aseguren los servicios tecnológicos modernos,

Tal y como lo establece la Comisión, el inicio de la implementación de las medidas para garantizar la obtención de una vivienda en las condiciones indicadas, implicará, *ab initio*, que el Estado deberá abstenerse de adoptar medidas que impidan a los particulares hacerse de una vivienda en estas condiciones, lo cual conducirá, entre otras cosas, a la imposibilidad de que la tributación afecte este derecho.

En la Constitución venezolana, el derecho a la vivienda es recogido en el artículo 82 de la siguiente forma: *“Toda persona tiene derecho a una vivienda adecuada, segura, cómoda, higiénica, con servicios básicos esenciales que incluyan un hábitat que humanice las relaciones familiares, vecinales y comunitarias. La satisfacción progresiva de este derecho es obligación compartida entre los ciudadanos y ciudadanas y el Estado en todos sus ámbitos. / El Estado dará prioridad a las familias y garantizará los medios para que éstas, y especialmente las de escasos recursos, puedan acceder a las políticas sociales y al crédito para la construcción, adquisición o ampliación de viviendas”*.

Como puede apreciarse, la disposición constitucional venezolana es similar en sus bases a los contenidos desarrollados en los convenios y declaraciones internacionales y pretende garantizar a todos los ciudadanos el derecho a una vivienda digna.

Conforme a lo aquí citado, entonces, la definición del mínimo vital requiere de la consideración de los gastos necesarios para el mantenimiento de la persona y de su familia y, entre ellos, para la obtención de una vivienda adecuada, con una infraestructura apropiada, iluminación, servicios básicos, etc. La tributación que

incida sobre esta esfera –y sobre la posibilidad de ahorrar para la obtención de una vivienda en estas condiciones- podrá considerarse que atenta contra los derechos humanos<sup>250</sup>.

### **V.2.3.- Derecho a la salud**

Asimismo, en la Convención se reconoce el derecho “*al disfrute más alto del nivel posible de salud que le permita vivir dignamente*”, lo cual nuevamente tiene incidencia en el hecho de que no basta con reconocer el derecho de acceder al servicio médico, sino a una medicina eficiente y preventiva que permita el mantenimiento de la salud. El derecho a la salud se reconoce como uno de los derechos humanos fundamentales, estableciendo que está estrechamente vinculado con otros enunciados en la Carta Internacional de Derechos, como es “*el derecho a la alimentación, a la vivienda, al trabajo, a la educación, a la dignidad humana, a la vida, a la no discriminación, a la igualdad, a no ser sometido a torturas, a la vida privada, al acceso a la información y a la libertad de asociación, reunión y circulación. Esos y otros derechos y libertades abordan los componentes integrales del derecho a la salud*”<sup>251</sup>.

En Venezuela, el artículo 83 de la Constitución reconoce el derecho a la salud indicando: “*La salud es un derecho social fundamental, obligación del Estado, que lo garantizará como parte del derecho a la vida. El Estado promoverá y desarrollará políticas orientadas a elevar la calidad de vida, el bienestar colectivo y el acceso a los servicios. Todas las personas tienen derecho a la protección de la salud, así como el deber de participar activamente en su promoción y defensa, y el de cumplir con las medidas sanitarias y de saneamiento que establezca la ley, de conformidad con los tratados y convenios internacionales suscritos y ratificados*

---

<sup>250</sup> Tan importante han sido las consideraciones del Estado acerca de la necesidad de una vivienda digna, que en los últimos años las acciones gubernamentales se han orientados a satisfacer este requerimiento. Así puede apreciarse de la revisión de la Ley de Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat, pero, asimismo, de la Ley Orgánica de Emergencia de Vivienda y Terrenos Urbanos, destinada a la dotación de vivienda a los sectores menos favorecidos.

<sup>251</sup> Informe del Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales del Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas sobre “El derecho al disfrute del más alto nivel posible de salud, 11/08/2000”, tomado de la página web de los Derechos Humanos de las Naciones Unidas ([www.unhcr.ch](http://www.unhcr.ch)) el 15 de abril de 2006.

por la República". Por su parte, los artículos 84 y 85 de la Constitución establecen que el Estado estará a cargo de la creación de un sistema público nacional de salud el cual estará obligado a financiar. Se consagra en el Texto Constitucional al derecho a la salud como uno de los derechos fundamentales de la persona humana<sup>252</sup>.

De allí que resulte fundamental la garantía del derecho a la salud, en la búsqueda de una subsistencia digna. Recalca el Informe que este derecho se refiere al mantenimiento del más alto nivel de salud física y mental, siendo que no se reduce a la mera asistencia médica. De allí entonces que se trata de la promoción de condiciones para una vida sana, por lo cual este derecho es extensivo a factores básicos determinantes de la salud, como es el caso de la alimentación, la nutrición, la vivienda, acceso al agua potable y a condiciones sanitarias adecuadas, condiciones de trabajo seguras y un medio de ambiente sano.

Nuevamente las Naciones Unidas establecen los elementos que deben estar presentes para la protección del derecho a la salud, a saber:

(i) Disponibilidad, en el entendido de que cada Estado cuente con suficientes establecimientos, bienes y profesionales dedicados a la salud.

(ii) Accesibilidad, que implica que los establecimientos sean accesibles a todos, sin discriminación alguna. Ello comprende: (a) no discriminación, (b) accesibilidad

---

<sup>252</sup> La Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia en decisión del 26 de febrero de 2013, caso *Programa Venezolano de Acción Educación en Derechos Humanos (PROVEA)*, declaró la importancia del derecho a la salud, indicando que: "De la disposición citada establecida en el artículo 83 del Texto Constitucional, así como las normas de derechos humanos que regulan el derecho a la salud, se desprende que el derecho a la salud no implica solo la atención médica por parte de los órganos del Estado sino que ello envuelve otros derechos como el derecho a la prevención y el tratamiento médico de enfermedades, acceso a medicamentos, acceso igual a los servicios de salud, oportunidad en su atención, acceso a la información sobre tratamientos así como las enfermedades que puedan alterar la salud del ser humano o de un colectivo, la participación en las decisiones relacionadas con la salud, la no discriminación en la prestación como en la atención del servicio, entre otros. / Esa amplitud de implicaciones en el ejercicio del referido derecho depende incluso de otros derechos humanos, por ser parte esencial del derecho a la vida como expresamente lo cataloga el artículo 83 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela y se reafirma en los valores superiores del ordenamiento jurídico consagrados en el artículo 2 del Texto Constitucional, cuando consagra que: "Venezuela se constituye en un Estado democrático y social de Derecho y de Justicia, que propugna como valores superiores de su ordenamiento jurídico y de su actuación, la vida, la libertad, la justicia, la igualdad, la solidaridad, la democracia, la responsabilidad social y en general, la preeminencia de los derechos humanos, la ética y el pluralismo político".

física, al alcance geográfico de todos los sectores de la población, (c) accesibilidad económica, cuyos costos estén al alcance de todos, asegurando la equidad, en el entendido de que sobre los hogares más pobres no recaiga una carga desproporcionada por gastos de salud, en comparación con los más ricos y (d) acceso a la información, relativo a la difusión de ideas relacionadas con la salud.

(iii) Aceptabilidad, es decir, que todos los establecimientos médicos y el personal que labore en ellos deben ser respetuosos de la cultura de las personas, sensibles a los requisitos del género y ciclo de vida y respetar la confidencialidad.

(iv) Calidad, apropiados desde el punto de vista científico y médico, requiriendo de personal médico capacitado, medicamentos y equipo hospitalario científicamente aprobados y en buen estado, agua limpia potable y condiciones sanitarias adecuadas.

Los Estados, indica el Informe, tienen tres tipos o niveles de obligaciones con relación a este derecho: respetar, proteger y cumplir. La obligación de cumplir implica que los Estados adopten medidas de carácter legislativo, administrativo, presupuestario, judicial o de otra índole para dar plena efectividad al derecho a la salud. La obligación de proteger implica la adopción de medidas para impedir que los terceros afecten el disfrute de este derecho. Por último, la obligación de respetar *“exige que los Estados se abstengan de injerirse directa o indirectamente en el disfrute del derecho a la salud”*. Ello implica la imposibilidad del Estado de negar el acceso a la medicina preventiva, curativa o paliativa.

Así, se definen como violaciones del Estado a la obligación de respetar el derecho a la salud, todas las acciones, políticas o leyes de los Estados que son susceptibles de producir lesiones corporales, una morbosidad innecesaria y una mortalidad evitable. Como ejemplo, tenemos a *“la suspensión de la legislación o la promulgación de leyes o adopción de políticas que afectan desfavorablemente al disfrute de cualquiera de los componentes del derecho a la salud”*, como pudiera

ser el caso de la creación de cargas económicas por el servicio de salud que materialmente impidan su acceso a todas las personas.

De esta forma, el mantenimiento del derecho a la salud, en la materia que nos corresponde, implica la imposibilidad de que el Estado adopte medidas que impliquen una merma en el disfrute del derecho en su acepción más amplia (esto es, incluyendo medidas que exceden de la simple asistencia médica). Por ello, si se constata que la tributación puede afectar el goce de una salud en su grado más óptimo, estará atentando contra este derecho y, en consecuencia, implicará una violación a los deberes impuestos al Estado por esta convención internacional. De allí que pueda determinarse también una protección o limitación al poder de tributación, cuando incida en el derecho en comentarios<sup>253</sup>.

#### V.2.4.- Derecho a la educación

Otro de los derechos identificados en el Pacto y desarrollado por Informes de la institución<sup>254</sup> es el derecho a la educación, el cual se reconoce como el medio principal de permitir a las personas marginadas económica y socialmente salir de la pobreza y participar plenamente en sus comunidades. Al igual que en los casos

---

<sup>253</sup> Resulta curioso hacer referencia aquí a la decisión dictada por la Corte Suprema de Justicia de los Estados Unidos de América en el caso *National Federation of Independent Business et al. v. Sebelius, secretary of Health and Human Services, et al* del pasado 28 de junio de 2012, en el cual indicó que se encontraba dentro del marco de los poderes tributarios del Congreso, la posibilidad de ordenar la contratación de seguros médicos a todos los ciudadanos y el establecimiento de una penalidad a quienes no lo contrataran, considerando que esta penalidad tenía suficientes características para calificar como tributo. Se indica en la sentencia que: “*The Affordable Care Act’s requirement that certain individuals pay a financial penalty for not obtaining health insurance may reasonably be characterized as a tax. Because the Constitution permits such a tax, it is not our role to forbid it, or to pass upon its wisdom or fairness*”. Pareciera que esta obligación se constituye en un medio del Estado para garantizar que todos los ciudadanos obtengan una protección mínima de su salud, evitando que unos – quienes contratan el servicio- terminen soportando el cuidado de otros. Si bien en este caso parece estarse identificando una necesidad ciudadana, el Estado decide cubrirla a través de la suscripción obligatoria de contratos de salud, lo cual sólo podría ser posible –al margen de los problemas que derivan de la discusión de la validez de los fines extrafiscales de la tributación- si se atiende al mínimo vital y la capacidad contributiva, lo cual podría estar dado en el caso concreto mediante el establecimiento de subsidios. En este sentido, la Corte justifica la Ley señalando que: “*That Clause authorizes Congress to regulate interstate commerce, not to order individuals to engage in it. In this case, however, it is reasonable to construe what Congress has done as increasing taxes on those who have a certain amount of income, but choose to go without health insurance. Such legislation is within Congress’s power to tax. / ... The Federal Government does not have the power to order people to buy health insurance. Section 5000A [of the Internal Revenue Code] would therefore be unconstitutional if read as a command. The Federal Government does have the power to impose a tax on those without health insurance. Section 5000A is therefore constitutional, because it can reasonably be read as a tax*”.

<sup>254</sup> Informe del Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales del Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas sobre “El derecho a la educación (Art.13). 08/12/99”, tomado de la página web de los Derechos Humanos de las Naciones Unidas ([www.unhchr.ch](http://www.unhchr.ch)) el 15 de abril de 2006.

anteriores, se establecen cuatro elementos que caracteriza el mantenimiento del derecho a la educación:

(i) Disponibilidad, que existan instituciones y programas de enseñanza en cantidad suficiente, que estén debidamente equipados y que dispongan de personal capacitado.

(ii) Accesibilidad, en el entendido de que llegue a todos, estando comprendida por tres esferas: (a) no discriminación, llegando incluso y en especial a los grupos más vulnerables, de hecho y de derecho, (b) accesibilidad material, bien por su localización geográfica o a través de la tecnología moderna, (c) accesibilidad económica, tendiendo a que todos los niveles de enseñanza sean gratuitos.

(iii) Aceptabilidad, que los programas sean pertinentes, adecuados culturalmente y de buena calidad.

(iv) Adaptabilidad, que sea lo suficientemente flexible para adaptarse a las necesidades de las sociedades y comunidades en transformación.

Un punto interesante es que el Pacto establece el derecho de los padres de escoger instituciones de enseñanza distintas de las públicas, siempre que aquéllas satisfagan las normas mínimas que el Estado prescriba o apruebe. De esta forma, se reconoce el derecho a la educación privada y al fomento de esta actividad. Inclusive se establece que la obligación del Estado de respetar la disponibilidad de la educación se demuestra no cerrando las escuelas privadas, de tal forma que éstas deben mantenerse en todo caso y ser particularmente protegidas.

Al igual que con el derecho a la salud, se establece que el Estado tiene tres obligaciones: respetar, proteger y cumplir. La obligación de respetar implica que los Estados eviten medidas que obstaculicen o impidan el disfrute del derecho a la educación. Constituirá violación de este derecho el aprobar leyes que impliquen

algún tipo de discriminación al acceso de la justicia, así como el cierre de las escuelas privadas, por lo cual, deberá atenderse a los efectos que la tributación tenga sobre este derecho.

La Constitución venezolana reconoce el carácter de derecho humano fundamental del derecho a la educación en su artículo 102 al señalar: *“La educación es un derecho humano y un deber social fundamental, es democrática, gratuita y obligatoria. El Estado la asumirá como función indeclinable y de máximo interés en todos sus niveles y modalidades, y como instrumento del conocimiento científico, humanístico y tecnológico al servicio de la sociedad. La educación es un servicio público y está fundamentada en el respeto a todas las corrientes del pensamiento, con la finalidad de desarrollar el potencial creativo de cada ser humano y el pleno ejercicio de su personalidad en una sociedad democrática basada en la valoración ética del trabajo y en la participación activa, consciente y solidaria en los procesos de transformación social, consustanciados con los valores de la identidad nacional y con una visión latinoamericana y universal. El Estado, con la participación de las familias y la sociedad, promoverá el proceso de educación ciudadana, de acuerdo con los principios contenidos en esta Constitución y en la ley”*.

Por su parte, el artículo 103 de la Constitución consagra la gratuidad y obligatoriedad de la educación hasta el nivel medio diversificado. Igualmente señala los aspectos rectores del derecho a la educación, indicando que: *“Toda persona tiene derecho a una educación integral de calidad, permanente, en igualdad de condiciones y oportunidades, sin más limitaciones que las derivadas de sus aptitudes, vocación y aspiraciones”*.

Como puede apreciarse, la Constitución venezolana reconoce especial importancia al derecho a la educación como parte del desarrollo fundamental de la persona en condiciones dignas. Al igual que en los supuestos anteriores, la tributación no podrá cercenar el derecho a la educación, incluyendo la educación privada, en condiciones de libertad.

### V.2.5.- Derecho a la libertad de opinión, de expresión y de información

El artículo 19 de la Declaración Universal de Derechos Humanos aprobada por la Asamblea General de las Naciones Unidas en 1948 y en particular el artículo 19 estipula que *“todo individuo tiene derecho a la libertad de opinión y de expresión; este derecho incluye el de no ser molestado a causa de sus opiniones, el de investigar y recibir informaciones y opiniones, y el de difundirlas, sin limitación de fronteras, por cualquier medio de expresión”*. Igualmente, el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, aprobado por la Asamblea General de las Naciones Unidas en 1966, reitera los mismos principios indicados en el referido artículo 19.

Por su parte, la resolución 59(I) de la Asamblea General de las Naciones Unidas, adoptada en 1946, declara que *“La libertad de información es un derecho humano fundamental y piedra de toque de todas las libertades a las cuales están consagradas las Naciones Unidas”*.

En este contexto, la UNESCO dictó la *Declaración sobre los principios fundamentales relativos a la contribución de los medios de comunicación de masas al fortalecimiento de la paz y la comprensión internacional, a la promoción de los derechos humanos y a la lucha contra el racismo, el apartheid y la incitación a la guerra*<sup>255</sup>, en la cual declara que la libertad de expresión y de opinión son parte de los derechos humanos fundamentales y esenciales para garantizar la paz y la comprensión internacional. El artículo 2 de la resolución señala en este sentido que: *“El acceso del público a la información debe garantizarse mediante la diversidad de las fuentes y de los medios de información de que disponga, permitiendo así a cada persona verificar la exactitud de los hechos y fundar objetivamente su opinión sobre los acontecimientos. Para ese fin, los periodistas*

---

<sup>255</sup> Actas de la Conferencia General, 20ª reunión París, 24 de octubre - 28 de noviembre de 1978, publicado por la Organización de las Naciones Unidas para la Educación, la Ciencia y la Cultura. Impreso por Imprimerie des Presses Universitaires. de France, Vendôme. 1979. consultado en: <http://unesdoc.unesco.org/images/0011/001140/114032s.pdf#page=103> el 20 de agosto de 2008.

*deben tener la libertad de informar y las mayores facilidades posibles de acceso a la información. Igualmente, los medios de comunicación deben responder a las preocupaciones de los pueblos y de los individuos, favoreciendo así la participación del público en la elaboración de la información”.*

La Constitución venezolana reconoce el derecho a la libertad de expresión indicando en su artículo 57 que: *“Toda persona tiene derecho a expresar libremente sus pensamientos, sus ideas u opiniones de viva voz, por escrito o mediante cualquier otra forma de expresión y de hacer uso para ello de cualquier medio de comunicación y difusión, sin que pueda establecerse censura. Quien haga uso de este derecho asume plena responsabilidad por todo lo expresado. No se permite el anonimato, ni la propaganda de guerra, ni los mensajes discriminatorios, ni los que promuevan la intolerancia religiosa”.*

Conforme a lo indicado, constituye un aspecto esencial dentro del disfrute de los derechos indicados la garantía de la existencia de múltiples voces que permitan transmitir los distintos puntos de vista acerca de acontecimientos de interés nacional e internacional y el otorgamiento de libertades a los periodistas para realizar sus labores de investigación y poder conocer y transmitir la verdad. De allí entonces que la pluralidad en los medios de comunicación y la posibilidad de transmitir libremente el pensamiento sean elementos esenciales para el disfrute de los derechos humanos.

En este contexto, el artículo 4 de la resolución indica que a fin de que los periodistas puedan realizar su labor es indispensable que *“disfruten de un estatuto que les garantice las mejores condiciones para ejercer su profesión”.*

Igualmente, en 1999 las Naciones Unidas señalaron que la legislación relativa a la libertad de expresión deberá seguir el principio de máxima divulgación<sup>256</sup>, en

---

<sup>256</sup> Anexo II “El Derecho Público a Saber. Principios en que debe basarse la legislación relativa a la libertad de información. Junio de 1999” al Informe del Relator Especial sobre la promoción y protección del derecho a la libertad de opinión y de

donde el Estado deberá permitir y fomentar que toda información llegue a todos los ciudadanos. Asimismo, los particulares tienen derecho a conocer todas las actuaciones de los órganos estatales.

Por su parte, la Declaración de Principios sobre Libertad de Expresión de la Comisión Interamericana de Derechos Humanos<sup>257</sup> ha establecido los principios esenciales relativos a la libertad de expresión, señalando que toda persona tiene derecho: a buscar, recibir y difundir información libremente, expresando sus ideas y opiniones; a acceder a toda información sobre sí misma y sus bienes en forma expedita y gratuita; a acceder a la información en poder del Estado. Igualmente, se prohíben las formas de injerencia, censura previa o cualquier medio que pueda de alguna forma limitar la libertad de expresión.

Resulta de particular importancia citar el punto 13 de la Declaración en comentarios. En ella se indica textualmente: *“La utilización del poder del Estado y los recursos de la hacienda pública; la concesión de prebendas arancelarias; la asignación arbitraria y discriminatoria de publicidad oficial y créditos oficiales; el otorgamiento de frecuencias de radio y televisión, entre otros, con el objetivo de presionar y castigar o premiar y privilegiar a los comunicadores sociales y a los medios de comunicación en función de sus líneas informativas, atenta contra la libertad de expresión y deben estar expresamente prohibidos por la ley. Los medios de comunicación social tienen derecho a realizar su labor en forma independiente. Presiones directas o indirectas dirigidas a silenciar la labor informativa de los comunicadores sociales son incompatibles con la libertad de expresión”*<sup>258</sup> (Resaltado nuestro).

---

expresión, Sr. Abid Hussain, presentado de conformidad con la resolución 1999/36 de la Comisión de Derechos Humanos de las Naciones Unidas, consultado en la página oficial de las Naciones Unidas ([www.un.org](http://www.un.org)) el 20 de agosto de 2008.

<sup>257</sup> Tomado de la página web de la Corte Interamericana de Derechos Humanos (<http://www.cidh.oas.org>) el 20 de agosto de 2008.

<sup>258</sup> Subrayado nuestro.

En este mismo contexto, la Declaración de Chapultepec<sup>259</sup> consideró: “Las políticas arancelarias y cambiarias, las licencias para la importación de papel o equipo periodístico, el otorgamiento de frecuencias de radio y televisión y la concesión o supresión de publicidad estatal, no deben aplicarse para premiar o castigar a medios o periodistas”. En explicación a este principio, la propia Conferencia señaló: “Este principio enuncia algunas medidas legales y administrativas que a veces son utilizadas por los gobiernos para favorecer o perjudicar a medios o periodistas, cercenando de manera directa o indirecta, el derecho a la libertad de expresión y de prensa. / Tales mecanismos tienen diferentes manifestaciones, como la aplicación de normas tributarias y gravámenes discriminatorios y abusivos” (Resaltado nuestro).

Como puede apreciarse, se reconoce la posibilidad de que el Estado utilice a la materia tributaria como un vehículo para permitir ejercer controles sobre la información difundida por los medios de comunicación, así como para favorecer a medios que compartan las ideologías de un gobierno específico. Por ello, se requiere particular atención no sólo sobre las prácticas que directamente conlleven al cercenamiento de la libertad de expresión sino sobre formas indirectas –como el caso de la creación de cargas tributarias excesivas- que afecten tales derechos<sup>260</sup>.

Cabe aquí citar piezas de literatura que han permitido confrontar las tesis democráticas y liberales de MONTESQUIEU con las teorías de un “despotismo moderno” atribuido a MAQUIAVELO. Se trata en definitiva del análisis de las

---

<sup>259</sup> Adoptada por La Conferencia Hemisférica sobre Libertad de Expresión celebrada en México, D.F. el 11 de marzo de 1994, tomada de la página web: [www.declaracionchapultepec.org](http://www.declaracionchapultepec.org) el 20 de agosto de 2008.

<sup>260</sup> La doctrina se ha pronunciado acerca de la posible existencia de inmunidades tributarias absolutas sobre la prensa, existiendo un debate sumamente rico en este sentido. Sin embargo, Daniel Horacio LAMBERTI resume las dos posiciones, colocándolas en situación conciliadora, de la siguiente forma: “Si los medios de comunicación fueran inmunes al ejercicio de los poderes de policía y de imposición de los estados (nacional y provinciales), el negocio de la información gozaría de un privilegio tal que lo pondría por sobre la ley misma, dejándole el poder de destruir las libertades individuales que los constituyentes querían que garantizaran frente al eventual abuso del gobierno. / Y si se permitiera el ejercicio de los poderes de policía y de imposición del mismo modo que sobre cualquier otra actividad, el Estado tendría el arma perfecta para acallar las críticas de la prensa, porque bajo la apariencia de una reglamentación o tributo podría esconderse el método más eficaz para controlar la opinión pública. Y estas circunstancias fueron las que tuvieron en mente los constituyentes cuando prohibieron el dictado de normas ‘que restrinjan la libertad de imprenta o que establezcan sobre ella la jurisdicción federal’. Por ello, mi conclusión en este capítulo no puede ser otra que la de reconocer una protección superior al negocio de la información que, sin llegar a ser inmunidad, permita el ejercicio de los poderes de imposición y de policía bajo un estricto control a fin de evitar que se afecte en forma específica y discriminatoria a la actividad de prensa. Así estará también garantizado el juego armónico entre los poderes del Estado y el cuarto poder.” (LAMBERTI, Daniel Horacio. *Libertad de prensa y tributación*. En: Revista Jurídica de Buenos Aires. Buenos Aires. Universidad de Buenos Aires. Facultad de Derecho. Departamento de publicaciones. Lexis nexis. 2001. p. 367).

instituciones existentes y la factibilidad de que éstas se constituyan en verdaderas protectoras de los derechos de los ciudadanos. De allí que consideramos relevante citar la obra de Maurice JOLY, *Dialogos en el Infierno entre Maquiavelo y Montesquieu*, que, en sus fragmentos pertinentes, permiten afirmar la atención necesaria de las leyes tributarias y su respeto a los principios de justicia, en la forma definida. De esta forma, se asegurará que el tributo responda al fin para el cual fue creado y que no se trate de la degeneración de esta figura, en lo cual se sustentaría la teoría de las causas postuladas por TOMÁS DE AQUINO.

El punto esencial en nuestro análisis es que los tributos siempre y en todo caso deben obedecer a razones de justicia tributaria, sin que tales postulados puedan ser sacrificados en aras de una mayor recaudación o de una necesidad colectiva.

Hechas estas consideraciones, vale citar la obra de JOLY -escrita en el siglo XIX en sátira al régimen de Napoleón III-, en el punto en donde se traba la discusión entre MONTESQUIEU y MAQUIAVELO acerca del lugar que ocupan los medios de comunicación social en el Estado. Tal y como afirmamos, MAQUIAVELO está sentando las bases para un Estado despótico moderno –no queriendo, por supuesto, dejar evidencia de dicho despotismo-, mientras que MONTESQUIEU contempla horrorizado sus intentos y contesta a cada una de sus pretensiones. Al hablar de los medios de prensa, MAQUIAVELO manifiesta la necesidad de amordazarlos, al estar “*siempre al servicio de pasiones violentas, egoístas y exclusivas, porque denigra por conveniencia, porque es venal e injusta; porque carece de generosidad y patriotismo*”<sup>261</sup>. A ello contesta MONTESQUIEU afirmando que la prensa es necesaria para impedir la arbitrariedad de los poderes públicos y otorga a los ciudadanos el medio de presentar su queja y de ser oído. No obstante, MAQUIAVELO insiste en que las masas no comprenden este argumento, siendo que éstas no se interesan verdaderamente en el destino de los medios.

---

<sup>261</sup> JOLY, Maurice. *Diálogos...* op. cit. p. 100.

Así, entonces, comienza MAQUIAVELO a exponer sus mecanismos para amordazar a los medios. Señala que no es posible pura y simplemente suprimir los periódicos, ya que ello heriría la susceptibilidad del público. Por ello, indica que es factible establecer una serie de limitaciones indirectas, como solicitar autorización para abrir nuevos medios, incidir en el nombramiento de sus autoridades, etc. Igualmente señala –y aquí citamos lo que es centro de nuestra atención- que ante la pretensión de los medios de seguir hablando libremente, adopta la siguiente decisión: *“Aplico a todos los periódicos presentes o futuros medidas fiscales que frenarán en la medida necesaria las empresas de publicidad; someteré la prensa política a lo que hoy llamas fianzas y timbres fiscales. Muy pronto la industria de la prensa resultará tan poco lucrativa, merced a la elevación de estos impuestos, que nadie se dedicará a ella sino cuando en realidad le convenga”*<sup>262</sup>.

De los elementos anteriores se evidencia la factibilidad de que los derechos en comentarios sean objeto de ataques gubernamentales por la creación de tributos excesivos sobre los medios de prensa. De allí entonces que el ejercicio y goce de derechos como los comentados deba ser particularmente tutelado, preservando de esta manera el derecho de cada individuo de acceder a la información. Como hemos podido evidenciar, no es característica de un régimen determinado procurar adoptar medidas que limiten el acceso a información por parte de los integrantes de la sociedad, sino que ello constituye un elemento general comúnmente detectado a lo largo de nuestra geografía e historia y cuyo reconocimiento permitirá adoptar las medidas necesarias para la preservación de los derechos humanos.

#### **V.2.6.- Libertad de culto y de conciencia**

El artículo 12 de la Convención Americana de Derechos Humanos consagra el derecho a la libertad de conciencia y de religión indicando que este derecho comprende la libertad de las personas de conservar o cambiar su religión o

---

<sup>262</sup> JOLY, Maurice. *Diálogos...* op. cit. p. 102.

creencias “*así como la libertad de profesar y divulgar su religión o sus creencias, individual y colectivamente, tanto en público como en privado*”. Las únicas limitaciones aplicables sobre este derecho serán aquéllas estrictamente necesarias para proteger la seguridad, el orden, la salud o la moral pública o los derechos y libertades de los demás. Esta declaración se ratifica en el artículo 18 del Pacto de los Derechos Civiles y Políticos de las Naciones Unidas.

Por su parte, la *declaración dignitatis humanae sobre la libertad religiosa* del 7 de diciembre de 1965 del Concilio Vaticano II señaló que la libertad de religión es parte de la dignidad de la persona y, en consecuencia, que debe ser reconocida como derecho humano fundamental<sup>263</sup>. Igualmente, en ella se señala que no podrá obligarse a nadie a actuar contra su propia conciencia o impedirle actuar conforme a ella.

El derecho a la libertad religiosa es por esencia no sólo estrictamente individual sino social, pretendiendo proteger tanto al individuo como a las instituciones religiosas, a través de las cuales se exteriorizan las creencias internas. En este sentido, el Concilio Vaticano II indicó que a las comunidades religiosas les compete, entre otras, “*el derecho de que no se les impida por medios legales o por acción administrativa de la autoridad civil la elección, formación, nombramiento y traslado de sus propios ministros, (...) ni la erección de edificios religiosos y la adquisición y uso de los bienes convenientes*”. Igualmente, el Concilio estableció la necesidad de que el Estado favorezca la libertad religiosa y promueva los medios necesarios para la efectiva expresión del culto o creencia<sup>264</sup>.

---

<sup>263</sup> “Esta libertad consiste en que todos los hombres han de estar inmunes de coacción, tanto por parte de individuos como de grupos sociales y de cualquier potestad humana, y esto de tal manera que, en materia religiosa, ni se obligue a nadie a obrar contra su conciencia, ni se le impida que actúe conforme a ella en privado y en público, sólo o asociado con otros, dentro de los límites debidos. Declara, además, que el derecho a la libertad religiosa está realmente fundado en la dignidad misma de la persona humana, tal como se la conoce por la palabra revelada de Dios y por la misma razón natural. Este derecho de la persona humana a la libertad religiosa ha de ser reconocido en el ordenamiento jurídico de la sociedad, de tal manera que llegue a convertirse en un derecho civil” (tomado de la página web del Estado del Vaticano: [www.vatican.va](http://www.vatican.va) el 20 de agosto de 2008).

<sup>264</sup> “Debe, pues, la potestad civil tomar eficazmente a su cargo la tutela de la libertad religiosa de todos los ciudadanos con leyes justas y otros medios aptos, y facilitar las condiciones propicias que favorezcan la vida religiosa, para que los ciudadanos puedan ejercer efectivamente los derechos de la religión y cumplir sus deberes, y la misma sociedad goce así de los bienes de la justicia y de la paz que dimanar de la fidelidad de los hombres para con Dios y para con su santa voluntad”.

El artículo 59 de la Constitución de 1999 es cónsona con los postulados indicados contenidos en convenios y declaraciones internacionales. De esta forma, en ellos se indica: *“El Estado garantizará la libertad de religión y de culto. Toda persona tiene derecho a profesar su fe religiosa y cultos y a manifestar sus creencias en privado o en público, mediante la enseñanza u otras prácticas, siempre que no se opongan a la moral, a las buenas costumbres y al orden público. Se garantiza, así mismo, la independencia y la autonomía de las iglesias y confesiones religiosas, sin más limitaciones que las derivadas de esta Constitución y de la ley. El padre y la madre tienen derecho a que sus hijos o hijas reciban la educación religiosa que esté de acuerdo con sus convicciones. Nadie podrá invocar creencias o disciplinas religiosas para eludir el cumplimiento de la ley ni para impedir a otro u otra el ejercicio de sus derechos”*.

La libertad de culto y la promoción de las actividades religiosas ha llevado a la convicción de diversos sectores de que las instituciones religiosas no están sujetas al pago de tributos, a los fines de proteger e incentivar la garantía del derecho en cuestión. Así, además de que las instituciones religiosas son normalmente instituciones sin fines de lucro y, en consecuencia, no poseen capacidad contributiva, el establecimiento formal de “exenciones” a favor de estas instituciones responde a la necesidad de respeto de los derechos humanos y a la no interferencia de la tributación en el ejercicio de estos derechos.

De esta forma, un sector de la doctrina ha indicado que las exenciones a favor de instituciones religiosas tienen como propósito fungir como medios de financiación indirecta de estas instituciones<sup>265</sup>, en el marco de la protección debida a la libertad de culto. En todo caso, se ha afirmado que las exenciones deben ser establecidas por ley y que de no estar previstas en el ordenamiento jurídico, estas instituciones estarían sujetas al pago de tributos, lo cual puede en todo caso ser cuestionable

---

<sup>265</sup> Cfr. LO PRETE, Octavio. *La Financiación Estatal de las Confesiones Religiosas*. en: MARTÍN SÁNCHEZ Isidoro, y NAVARRO FLORIA, Juan G. (Coords.): *La libertad religiosa en España y Argentina*, Fundación Universitaria Española. Madrid, 2006. pp. 271-285.

como se verá a lo largo del presente trabajo<sup>266</sup>. Por su parte, también se ha señalado que la existencia de exenciones tributarias a favor de estas instituciones no las eximen del cumplimiento de una serie de deberes, como es el caso de la obligación de practicar retención sobre los pagos hechos, el cumplimiento de deberes formales, el pago de contribuciones a cargo de sus trabajadores, etc<sup>267</sup>.

Resulta importante hacer referencia aquí a la decisión dictada por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos del pasado 30 de junio de 2011, caso *Association Les Témoins de Jéhovah v. France*<sup>268</sup>, en el cual el Tribunal tuvo oportunidad de pronunciarse sobre la relación entre la libertad de culto y la tributación. En este caso, el Estado francés formuló un reparo a la asociación de los Testigos de Jehová por la falta de declaración del impuesto a las donaciones, por las contribuciones recibidas por la asociación. El Estado francés consideró que la exención aplicable a las instituciones religiosas no le era extensible a la asociación, por entender que no tenía carácter religioso, dado que no había sido reconocida como tal por el Ministerio del Interior. La asociación alegó que, de verse obligada a pagar estos tributos, la fuente principal de los ingresos necesarios para el culto sería impactada con un impuesto que restaría la disposición de la mayor parte de los fondos, viéndose obligada al cierre del templo, afectando así la libertad de culto. Por su parte, el Estado francés alega que la asociación no puede oponer la violación a la libertad de culto, ya que este derecho sólo pertenecería a los practicantes, así como que no existe un impedimento legal para que la asociación, de verse obligada a liquidar, pueda reconstituirse en el futuro.

---

<sup>266</sup> Fabiana SCHAFFRIK señala que se ha debatido si las instituciones religiosas deben ser consideradas como entes inmunes. Así, si bien una parte de la doctrina ha sostenido la inmunidad de estos entes, entre otras razones, por constituirse en un instrumento del gobierno –dependiendo de lo que señalen las disposiciones constitucionales–, otro sector ha reconocido que una parte importante de las legislaciones han declarado a estos entes como *exentos*, pero entendido como una verdadera dispensa del cumplimiento de la obligación tributaria. (Cfr. SCHAFFRIK, Fabiana. La libertad de culto y la tributación. En: Revista Jurídica de Buenos Aires. Buenos Aires. Universidad de Buenos Aires. Facultad de Derecho. Departamento de publicaciones. Lexis nexis. 2001. p. 557).

<sup>267</sup> DALLA LANA, Hernán. *Documento sobre el encuadre tributario de la Iglesia Católica en Argentina*. Tomado de la página web de la Parroquia Santa Julia Pergamino de Buenos Aires ([www.capsantajulia.com.ar](http://www.capsantajulia.com.ar)), Argentina, el 20 de agosto de 2008.

<sup>268</sup> El texto de la decisión puede revisarse en: [http://www.jw-media.org/fra/20111110\\_e.pdf](http://www.jw-media.org/fra/20111110_e.pdf), consultada el 30 de diciembre de 2012.

El Tribunal consideró que la libertad de culto conlleva la posibilidad de expresar la fe, no sólo individualmente, sino en comunidad. Asimismo, estimó que el monto elevado del reparo formulado implicaba, en la realidad, el cese de las actividades ministeriales de la asociación. Por ello, afirmó que la objeción fiscal francesa violó el derecho a la libertad de culto de la asociación y de sus miembros. Como puede apreciarse, el fallo anterior confirma cómo la tributación puede incidir negativamente sobre el ejercicio de los derechos humanos, conculcando su ejercicio.

### **V.3.- RECONOCIMIENTO EN EL PACTO DE SAN JOSÉ DE COSTA RICA DE LA APLICACIÓN DE SUS DISPOSICIONES EN MATERIA FISCAL**

Vale hacer mención a ciertos aspectos generales de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José de Costa Rica de 1969). En esta Convención los Estados partes se comprometieron a garantizar a todas las personas los derechos en él contenidos, aun cuando no estuvieren recogidos en sus legislaciones internas. Se establecen derechos como el de libre conciencia y de religión, libertad de pensamiento y de expresión. Asimismo, se establece la protección de la familia como célula fundamental de la sociedad<sup>269</sup>. En el Pacto de San José de Costa Rica se dispuso expresamente que sus disposiciones resultaban aplicables en materia tributaria. En efecto, podemos apreciar en su artículo 8 que se señala que toda persona tiene derecho a ser oída con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un tribunal competente, a fin de que se determinen sus derechos u obligaciones de naturaleza civil, laboral, **fiscal** o de cualquier otra naturaleza. De allí que debe atribuírsele particularmente a este documento la aceptación de la aplicación de los tratados internacionales sobre derechos humanos a la materia tributaria.

Como puede apreciarse, las disposiciones contenidas en diversos tratados internacionales suscritos por Venezuela, así como la interpretación dada a sus

---

<sup>269</sup> Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José de Costa Rica de 1969) tomada de la Página web de la Organización de Estados Americanos ([www.oae.org](http://www.oae.org)) el 15 de abril de 2006.

disposiciones, resultan fundamentales para la delimitación de estos derechos y las obligaciones del Estado asociadas a éstos. De allí puede determinarse la obligación del Estado de aceptar como una limitación a la tributación la afectación de los derechos humanos.

En nuestra consideración, las anteriores afirmaciones implican no la existencia de una prohibición absoluta a que la tributación incida sobre esferas que repercutan en los derechos humanos –ello podría ser base para negar toda forma de tributación-, pero sí en todo caso, la obligación del Estado de detenerse en sus pretensiones de recaudación fiscal cuando pueda evidenciarse que el tributo podrá afectar negativamente el goce efectivo de estos derechos, interfiriendo en ellos más allá de lo que pueda considerarse normal, racional y aceptable. De esta forma, tal y como hemos visto, la configuración de Venezuela como un Estado Social de Derecho y de Justicia implica el reconocimiento de la primacía de los derechos humanos y la no adopción de medidas que puedan resultar en una afectación de estos derechos.

## **V.- RESTRINGIBILIDAD DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES**

La doctrina ha aceptado pacíficamente la posibilidad de que los derechos fundamentales sean restringidos, en primer término, dado que la mayor parte de las normas que consagran estos derechos tienen la naturaleza de principio y aceptan, en consecuencia, su aplicación con base en la ponderación. Sin embargo, si bien los derechos fundamentales pueden ser restringidos, su restringibilidad también está limitada<sup>270</sup>. La restricción de los derechos fundamentales sólo es posible si, al analizar los principios contrapuestos, éstos tienen un mayor peso que aquél que es objeto de restricción. *“Por ello se puede decir que los derechos fundamentales, en tanto tales, son restricciones a su restricción y restringibilidad”*<sup>271</sup>.

---

<sup>270</sup> ALEXY, Robert. *Teoría de los Derechos...* ob. cit. p. 286.

<sup>271</sup> ALEXY, Robert. *Teoría de los Derechos...* ob. cit. p. 286.

En todo caso, el núcleo esencial o duro de los derechos humanos no debería ser objeto de restricción<sup>272</sup>. Para ello, deberá analizarse el contenido del derecho a los fines de garantizar la protección de los intereses del individuo, protegiendo, en consecuencias, posiciones netamente individuales más que abstractas. En ello reside precisamente la teoría subjetiva de los derechos humanos.

Las teorías subjetivas pueden ser absolutas o relativas. Para la teoría relativa, el contenido esencial de los derechos humanos es lo que queda luego de la ponderación, siendo posible que, en aplicación del principio de proporcionalidad, no quede nada esencial del derecho a aplicar en una situación concreta. La teoría absoluta, por el contrario, sustenta que siempre existe un núcleo duro, invulnerable, de los derechos humanos, que nunca puede ser afectado. En principio, parece mucho más acertado sostener que existe un núcleo de los derechos no sujeto a afectación, a los fines de otorgarle racionalidad a su consagración como principio en el ordenamiento jurídico. Si se permite su omisión total, por aplicación de la regla de ponderación y proporcionalidad, se estaría afirmando, implícitamente, que los derechos humanos no son de tal entidad que deben ser atendidos en toda actuación humana. En todo caso, aun los que sostienen la tesis relativa admiten que el apartamiento de un principio sólo será posible en la medida en que existan fundadas razones de peso para ello, lo cual deberá ser claramente justificado por el intérprete en la decisión tomada. Sin embargo, debe quedar claro que un derecho no puede ser totalmente desplazado derivado de la necesaria armonía existente entre éstos que les permita convivir entre sí, esto es, sin que antagonicen entre ellos.

---

<sup>272</sup> Sobre este punto, Jesús María CASAL destaca que el asentamiento del reconocimiento de un núcleo esencial de los derechos humanos surge por la transición entre el Estado *formal* de Derecho al Estado *material* de Derecho y del Estado *legal* de Derecho al Estado *constitucional* de Derecho. En todo caso, ha quedado clara la dificultad en la precisión de dicho núcleo esencial, planteándose la diatriba de si debe ser determinado en cada caso concreto, ante el examen de si el derecho ha quedado totalmente desprotegido o si debe analizarse en abstracto, sobre los elementos esenciales que configuran dicho derecho y sin los cuales no serían tales. Por ello, muchas veces se hace factible la revisión sobre la protección de este núcleo sobre la base del principio de proporcionalidad, que permitiría, en casos excepcionales, matizaciones de la garantía del contenido esencial del derecho. En todo caso, para el análisis de dicho núcleo esencial se hace necesario la revisión de las convicciones históricas, políticas y sociológicas en que se funda el derecho, de lo cual podrá desentrañarse la médula de su significado propio. Es importante señalar, eso sí, que el núcleo esencial indica el mínimo del derecho inviolable e indisponible por el Estado, pero nunca podrá constituirse en la única dimensión del derecho que requiere protección, posición apuntada por CASAL, en crítica a la jurisprudencia venezolana que había apuntado lo contrario, como es el caso de la decisión dictada por la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia N° 906 del 1° de junio de 2001. (Cfr. CASAL H., Jesús María. *Los derechos...* ob. cit. p. 291 y ss).

De lo señalado, resulta claro que, por regla general, los derechos humanos están recogidos en la forma de principios en nuestro ordenamiento jurídico que, como tales, admiten ponderación, pero que, sin embargo, tienen un núcleo duro que no aceptaría cualquier tipo de relajamiento. Como veremos, estos postulados se vuelven esenciales para el análisis de la incidencia de la tributación en los derechos humanos. Debe ser aceptado, por su propia naturaleza, que el tributo incide y afecta el ejercicio de los derechos humanos, empezando directamente con el derecho de propiedad. No obstante, ello se hace en aras de la protección de otros derechos fundamentales consagrados en el ordenamiento jurídico, siempre bajo la idea de que la acción estatal tiene como norte la protección de la persona, de su dignidad y, en consecuencia, del disfrute efectivo de sus derechos. Con base en ello, la ponderación de los principios deberá implicar que la acción estatal tendiente al pago de los tributos deberá estar responder a un beneficio directo en el nivel de vida de los ciudadanos. Cualquier acción que atente contra esta aseveración, será fuertemente cuestionada y eventualmente viciada de inconstitucionalidad.

#### **V.5.- IMPACTO DE LA TRIBUTACIÓN EN LOS DERECHOS HUMANOS**

Como toda acción estatal, queda claro que la tributación guarda relación directa con el disfrute de los derechos humanos. De esta forma, visto desde el accionar del Estado, la tributación es necesaria tanto para la obtención de recursos para la satisfacción de necesidades colectivas, como en el marco de la política de planificación o regulación económica, a los fines de estimular o desestimular determinadas acciones de los particulares, lo cual, en definitiva, deberá estar orientado a la protección de los derechos humanos, en el marco del Estado Social de Derecho, como nos hemos referido hasta aquí<sup>273</sup>. Lo que queda claro es que la

---

<sup>273</sup> Así, señala Horacio CORTI que: "... los tributos puede cumplir una función recaudatoria dirigida a financiar funciones y servicios públicos –provisión de bienes públicos- con alcance a personas físicas y colectivas residentes en el territorio del país o que inviertan o desarrollen actividades en el mismo, así como la de operar –concurrentemente o de manera exclusiva- como un instrumento de planificación o regulación económica con la mira puesta en el desarrollo económico y social (humano). Dicho de otra manera y, en uno y otro caso, con la finalidad de efectivizar los derechos humanos de los

recaudación de los tributos siempre debe estar asociada a la satisfacción de las necesidades de los particulares<sup>274</sup> y, con ello, a la protección de sus derechos, de forma tal que las normas tributarias siempre deberán ser interpretadas en el sentido que permitan *“alcanzar el ‘bienestar’, esto es, las condiciones de vida mediante las cuales es posible a la persona humana desarrollarse conforme a su excelsa dignidad”*<sup>275</sup>.

Desde este punto de vista, una primera aproximación a la relación existente entre la tributación y los derechos humanos conllevaría el reconocimiento de la obligación del Estado de destinar los fondos obtenidos a la protección y garantía de disfrute efectivo de estos derechos por parte de los particulares. Evidentemente, ello justificaría, a primera vista, la existencia de cargas tributarias que recaigan sobre los particulares para obtener los recursos requeridos para cumplir estos fines. Sin embargo, como hemos indicado aquí, si bien en el Estado Social de Derecho, el Estado asume un rol protagónico en la satisfacción de las necesidades colectivas, ello no puede hacerse en detrimento del derecho de las personas de invertir su patrimonio en la forma que lo estimen prudente, en respeto de su libertad y su derecho de propiedad. Por ello, la existencia de los tributos como fuente para el financiamiento de los gastos públicos asociados con la

---

*habitantes (sujetos sociales) del país”.* (CORTI, Horacio. *Acerca del derecho financiero y tributario y de los derechos humanos*. En: *Los Derechos Humanos del Siglo XXI. La Revolución Inconclusa*. Buenos Aires. Editorial Ediar. 2005. p. 118).

<sup>274</sup> Vale la pena indicar aquí, como lo apunta Humberto ROMERO-MUCI, que actualmente Venezuela vive una crisis del concepto tributo, en la medida en que se ha negado tal naturaleza a diversas contribuciones creadas por el Estado, lo cual se traduce en la negativa de los derechos de los particulares. Así, se indica que: *“A partir de la exacerbación de los fines de solidaridad social y particularmente de los fines extrafiscales de la tributación, aparecieron nuevas prestaciones económicas de carácter legal, que incidían sobre el patrimonio de los particulares. Enfatizamos que a través del abuso de las esencias fundacionales del concepto tributo, estas nuevas obligaciones mostraban una huida de la institucionalidad tributaria y del conjunto de garantías, esencialmente constitucionales, dirigidas a la integración racional del sistema tributario.”* (Cfr. ROMERO-MUCI, Humberto. *Evolución o involución jurisprudencial en el contencioso tributario*. Conferencia dictada en las Jornadas Domínguez Escovar. Barquisimeto. Marzo 2013. Inédito. p. 20).

<sup>275</sup> En efecto, señala CORTI a este respecto que los impuestos deben crearse: *“...con la mira puesta en el ‘progreso económico con justicia social’ y asignando prioridad ‘al logro de un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades en todo el territorio nacional’... dicho desarrollo normativo ya se encontraba implícito en el texto 1853/60, habida cuenta de la exigencia normativa y axiológica del bienestar general del Preámbulo, con el alcance asignado por la CSJN en el precedente ‘Berçaitz’, ‘Fallos’ 289: 430... ‘Como esta Corte lo ha declarado, ‘el objetivo preeminente’ de la Constitución, según expresa su Preámbulo es lograr el ‘bienestar general’ (‘Fallos’ 273:313), lo cual significa decir la justicia en su más alta expresión, esto es la justicia social, cuyo contenido actual consiste en ordenar la actividad intersubjetiva de los miembros de la comunidad y los recursos con que ésta cuenta con vistas a lograr que todos y cada uno de sus miembros participen de los bienes materiales y espirituales de la civilización. Por tanto, tiene categoría constitucional el siguiente principio de hermenéutica jurídica: ‘in dubio pro justitia socialis’. Las leyes, pues, deben ser interpretadas a favor de quienes al serles aplicadas con este sentido consiguen o tienden a alcanzar el ‘bienestar’, esto es, las condiciones de vida mediante las cuales es posible a la persona humana desarrollarse conforme a su excelsa dignidad”* (CORTI, Horacio. *Acerca del...* ob. cit. p. 126).

protección de los derechos humanos encuentra límites claros en la propia esfera de estos derechos<sup>276</sup>.

De allí entonces que la doctrina ha reconocido expresamente que la tributación puede incidir negativamente en el disfrute de los derechos humanos<sup>277</sup>. Tenemos como ejemplo lo señalado por TOFFOLI TAVOLARO quien considera como ejemplos de incidencia de la tributación en el ejercicio de los derechos humanos, la afectación de la libertad de circulación como consecuencia de impuestos prohibitivos que recaigan sobre el precio de los pasajes aéreos, la libertad de religión y de culto en caso que se establezcan tributos sobre las iglesias, el derecho a la intimidad y a la libertad de correspondencia que puede verse afectado por el ejercicio indiscriminado de las facultades de fiscalización, el hecho de que la tributación excesiva sobre las profesiones puede implicar un desestímulo al ejercicio de estas actividades y el derecho a reunión y asociación también puede perjudicarse por la tributación excesiva sobre las sociedades. Todos estos casos son evidencia de formas en que la tributación puede constituir un desestímulo o prohibición al disfrute de los derechos humanos<sup>278</sup>.

En este entendido, continúa el autor haciendo mención a la sentencia dictada por el juez Marshall en el caso *McCulloch v. Maryland* en la que se recoge el aforismo mundialmente conocido “*the power to tax involves the power to destroy*” (el poder

---

<sup>276</sup> Podemos hacer referencia aquí de lo señalado por CÉSAR DOMÍNGUEZ, al indicar que los derechos a la familia, a la libre circulación, a las prestaciones de seguridad social, a las ventajas sociales, a una vivienda digna, a la protección a la salud “debido a su especificidad nos dejan conocer ciertos límites a la actividad estatal en el ámbito económico. Ciertamente, algunos (la protección económica de la familia, por ejemplo) son de difícil concreción y positivización, pero ello no obsta para exigir que los Estados, al menos, se abstengan de imposibilitar su realización mediante una tributación excesiva. Se trata de normas indeterminadas tanto semántica como estructuralmente, pero dichos atributos de algunas normas como las expuestas, nos dice ALEXY, no las despoja de su carácter de «normas de derecho fundamental». Los sistemas fiscales de los Estados miembros están obligados a respetar los mínimos elementos de una vida digna que se han incluido como derechos fundamentales” (DOMÍNGUEZ CRESPO, César Augusto. *Incidencia y perspectivas del principio de capacidad económica en el derecho tributario de la Unión Europea*. Madrid. Instituto de Estudios Fiscales. 2012. p. 46),

<sup>277</sup> Así, señala Horacio CORTI que al contestarse la interrogante sobre cómo debe ser establecidos los tributos, se establece que éstos se fundamentan en dos principios complementarios: “1. El tributo no debe dañar los derechos fundamentales. 2. El tributo debe tratar de manera igual a las personas. Es tradicional la jurisprudencia de la Corte que califica como faltos de equidad los tributos que dañan el derecho de propiedad”. (CORTI, Horacio. *El principio de igualdad...* ob. cit. p. 135).

<sup>278</sup> Indica literalmente TOFFOLI TAVOLARO: “Tomando alguns dos direitos fundamentais elencados no art. 5º da Constituição, temos que a liberdade de locomoção (direito de ir e vir) pode ser restringida por impostos proibitivos que recaiam sobre o preço de passagens aéreas, inclusive com alíquotas diferenciadas conforme o destino, a liberdade de religião e de culto pode ser restringida ou suprimida pela tributação das igrejas, a atribuição de poderes à fiscalização pode levar à quebra do sigilo da correspondência e à violação do domicílio, a tributação de profissão pode conduzir ao desestímulo ao seu exercício, impostos excessivos sobre sociedades e associações impedem o direito de reunião e associação, enfim um estado pode, através dos tributos, estimular, desestimular ou mesmo proibir a fruição de directos humanos” (Cfr. TOFFOLI TAVOLARO, Agostinho. ob. cit. p. 29).

de gravar es el poder de destruir)<sup>279</sup>. Conforme a la opinión de TOFFOLI TAVOLARO, tal afirmación implicaría un reconocimiento a que todo tributo, de una u otra forma estaría tomando de la propiedad privada una porción que no sería directamente invertida en el titular del patrimonio. En consecuencia, se requeriría que cada tributo fuese examinado con cuidado a los fines de precisar su efecto en la esfera jurídico patrimonial de los particulares<sup>280</sup>.

En este contexto, cabe señalar que se han aprobado diversas normativas a nivel mundial en las cuales se ha reconocido la necesidad de proteger a los contribuyentes en el disfrute de los derechos humanos como consecuencia del ejercicio del poder tributario. Así, podemos hacer referencia al *Taxpayer Bill of Rights* (Declaración de los Derechos del Contribuyente) aprobado en los Estados Unidos de América en su última versión en 1998 en la que se reformó la normativa reguladora del Servicio de Rentas Americano. En esta normativa se recogieron los principales derechos y garantías procesales de los contribuyentes frente a las actuaciones de la Administración Tributaria<sup>281</sup>.

Igualmente, podemos hacer referencia a la normativa española aprobada en la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes<sup>282</sup>. En esta ley se introducen principios básicos que deben regir las relaciones entre el fisco y el contribuyente, procurando mejorar el equilibrio entre administrado y contribuyente y alcanzar la seguridad jurídica en el marco tributario. Entre los

---

<sup>279</sup> Sin embargo, aclara el juez Marshall que no todo poder tributario destruye y que debe presumirse el ejercicio adecuado del poder por el Estado: "*Taxation, it is said, does not necessarily and unavoidably destroy. To carry it to the excess of destruction would be an abuse, to presume which, would banish that confidence which is essential to all government*" (McCulloch v. Maryland - 1819).

<sup>280</sup> De igual forma se pronuncia Diogo LEITE DE CAMPOS, a señalar que el carácter unilateral – *amputatorio*- de los tributos pone en riesgo valores esenciales de la persona (vida, salud, libertad, etc). (Cfr. LEITE DE CAMPOS, Diogo. *O sistema tributário...* ob. cit. p. 49). Añade el autor que: "*A pessoa é anterior a todas as outras, à sociedade e ao Estado, e exige o respeito do que é 'em si mesma'. Afirma um estatuto jurídico e impõe-o a todos os outros, e reconhece-o em todos os outros, integrado por um núcleo de direitos fundamentais (naturais)*" (LEITE DE CAMPOS, Diogo. *O sistema...* ob. cit. p. 50). Asimismo, el autor destaca la imposibilidad de tributar los rendimientos necesarios para la preservación de los derechos humanos: "*A pessoa em si –vida, saúde, integridade física, educação, cultura, etc., em geral, existencia e auto-criação –tem duas dimensões: uma negativa e outra positiva: A primeira dimensão, negativa, impõe a não tributação dos rendimentos e da riqueza necessários para manter a saúde, a vida, para adquirir bens de cultura, etc*" (LEITE DOS CAMPOS, Diogo. *O sistema...* ob. cit. p. 54). Esto es lo que tradicionalmente se llama exención del mínimo existencial. De igual forma, la tributación no puede afectar el derecho al trabajo, ni a la libre escogencia de la actividad económica de la preferencia de los individuos (LEITE DOS CAMPOS, Diogo. *O sistema...* ob. cit. p. 56).

<sup>281</sup> Cfr. *The Taxpayer Bill of Rights* consultado en: <http://www.unclefed.com/TxprBoR/index.html> el 15 de agosto de 2008.

<sup>282</sup> El texto de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes puede consultarse en: Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, tomado de <http://www.derecho.com/l/boe/ley-1-1998-derechos-garantias-contribuyentes> el 15 de agosto de 2008.

principios generales establecidos en este instrumento legal encontramos en su artículo 2 lo siguiente: “*La ordenación de los tributos ha de basarse en la capacidad económica de las personas llamadas a satisfacerlos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad*”. De esta forma, se reconocen de manera inequívoca los aspectos esenciales de la tributación que permiten garantizar el disfrute de los derechos humanos por los contribuyentes y responsables.

En estas normas se recoge principalmente el estatuto del contribuyente frente a las actuaciones de la Administración Tributaria, estableciendo las garantías procesales frente al ejercicio de las competencias tributarias del Estado. Ello constituye un reconocimiento en la existencia de límites al poder tributario y su exteriorización. Resulta claro también del examen del Texto Constitucional venezolano el reconocimiento de ciertos principios que informan la materia tributaria y que tienen su razón de ser en la preservación de derechos humanos. Así, tenemos el caso del *principio de no confiscatoriedad*, que protege el derecho de propiedad, el *principio de reserva legal*, que permite proteger el derecho de los ciudadanos a determinar las cargas establecidas sobre su patrimonio, el principio de *vacatio legis* que permite dar seguridad jurídica a los administrados sobre los efectos económicos de sus negocios jurídicos y, en particular, el principio de capacidad contributiva, llamado a proteger, como tendremos la oportunidad de analizar en el presente trabajo, tanto el derecho de propiedad, como el efectivo disfrute de derechos humanos como los comentados en el presente capítulo – derecho de salud, derecho de educación, derecho de trabajo, etc.-.

En el caso que tratamos en el presente trabajo, no haremos referencia a las garantías procesales sino a las garantías materiales relativas al disfrute de derechos tales como la salud, libertad de expresión, educación, culto, etc. Como hemos destacado hasta aquí, se trata del examen de la condición del hombre como centro de toda actividad gubernamental y, en consecuencia, de la existencia

de límites a cualquier actuación que no tome como norte la protección de la persona y de sus derechos.

## **V.6.- RECONOCIMIENTO Y PROTECCIÓN DE LOS DERECHOS HUMANOS EN LA CONSTITUCIÓN DE 1999**

### **V.6.1.- Progresividad**

La vigente Constitución venezolana reconoce la preeminencia de los derechos humanos como norte de la actividad desarrollada por el Estado venezolano. El Estado tiene a su cargo respetar y garantizar el respeto de los derechos humanos de los ciudadanos, procurando así la obtención de niveles de vida dignos y apropiados en sus habitantes. Así, el artículo 19 del Texto Fundamental dispone que el Estado garantizará a toda persona, conforme al *“principio de progresividad y sin discriminación alguna, el goce irrenunciable, indivisible e interpediente de los derechos humanos”*. Enfatiza aun más la Constitución la debida protección por el Estado de estos derechos cuando la norma continúa indicando que *“Su respeto y garantía son obligatorios para los órganos del Poder Público, de conformidad con esta Constitución, con los tratados sobre derechos humanos suscritos y ratificados por la República y con las leyes que los desarrollen”*.

Las normas reseñadas establecen: (i) la obligación del Estado de proteger el disfrute de los derechos humanos<sup>283</sup>, (ii) el reconocimiento del carácter progresivo

---

<sup>283</sup> En efecto, así lo ha declarado la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia en decisión del 21 de junio de 2012, caso *Fabrizio Ojeda*, al señalar que: *“Así, en términos generales, la investigación apropiada de graves violaciones de derechos humanos resulta un componente clave para la obtención de justicia, y con ello, el fortalecimiento y consolidación de un verdadero Estado de Derecho, entendido como aquel que, de manera efectiva e incondicionada, salvaguarda los derechos fundamentales de la persona humana. Adicionalmente, la obligación de investigar en forma diligente graves violaciones de derechos humanos requiere de prácticas, políticas públicas, instituciones y acciones destinadas a proteger la integridad y la vida de los ciudadanos... Por otra parte, de conformidad con lo establecido en el artículo 29 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, que garantiza la investigación y sanción de delitos contra los derechos humanos cometidos por sus autoridades, así como, el artículo 2 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, uno de los deberes primarios de los Estados Parte es el de asegurar el ejercicio efectivo de los derechos humanos allí contemplados mediante la adopción de las medidas legislativas o de cualquier otro carácter que fueran necesarias para ello, por lo cual, este deber incluye la expedición de normas y el desarrollo de prácticas conducentes a la observancia efectiva de los derechos y libertades consagrados en la misma, así como la adopción de medidas para suprimir las normas y prácticas de cualquier naturaleza que entrañen una violación a las garantías allí prevista”*. Así, también lo expresó la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia en decisión del 13 de abril de 2007, caso *Marco Javier Hurtado y otros*, indicando que: *“los derechos humanos son la concreción del respeto a la condición humana, que exigen del*

de los derechos humanos, de forma tal que deberá propenderse a su identificación y expansión, siendo irreversibles las conquistas logradas en este sentido –por lo cual no podrán derogarse leyes que impliquen el desarrollo de los derechos humanos, salvo que se haga para su profundización- y (iii) al reconocimiento del valor de los tratados sobre derechos humanos suscritos y ratificados en Venezuela, por lo cual no sólo se reconocerán como derechos humanos aquéllos consagrados en el Texto Constitucional sino asimismo los previstos en instrumentos internacionales.

Sobre el particular, la jurisprudencia patria ha indicado que la norma contenida en el artículo 19 de la Constitución “*se refiere a la obligación que tiene el Estado de incorporar al ordenamiento jurídico el reconocimiento de todos y cada uno de los derechos humanos consagrados tanto en el texto constitucional, como en los instrumentos internacionales que versen sobre la materia... con el objeto de garantizar el disfrute y goce de tales derechos en la medida en que los mismos han sido considerados como inherentes a la condición humana afirmando pues la condición de la dignidad humana frente al Estado y definiendo la actividad de los poderes públicos al servicio del ser humano*”<sup>284</sup>.

De acuerdo con las anteriores afirmaciones de la jurisprudencia, resulta evidente que la actividad estatal tiene que girar necesariamente en torno a la satisfacción de los derechos humanos y encontrarse al servicio de los ciudadanos. Resulta obvio, entonces, que toda actividad del Estado queda sujeta a la tutela del cumplimiento de estos propósitos, considerándose contraria a estos objetivos aquella actuación que pueda ser violatoria de los derechos humanos. Conforme a

---

*Estado unas condiciones indispensables para elevar a su máxima expresión la dignidad humana; esto explica por qué todos los sistemas de protección de dichos derechos erigen como responsable de las posibles violaciones a los gobiernos. De allí se deriva que sean las personas provistas de autoridad las que, en principio, pueden incurrir en violación de los Derechos Humanos, pues es la investidura de funcionario, su potestad, el hilo conector entre la acción del agente y la responsabilidad del Estado; sin embargo, tal afirmación está sometida a excepciones producto de actos atentatorios de la dignidad humana cometidos por personas desprovistas de autoridad pero que sí, de algún modo, cuentan con un respaldo o con la simple tolerancia del Estado. En estos casos, bajo parámetros similares, opera frente a aquellas personas que no son funcionarios pero que actúan bajo el incentivo, aquiescencia, tolerancia o aceptación del gobierno, las reglas que el ordenamiento jurídico nacional ha estipulado para tutelar a los derechos humanos e incluso las reglas del sistema internacional de protección de los derechos humanos, pues, en ambos la esencia es la misma: por acción u omisión existe un desvío de la potestad pública, una tergiversación del cometido estatal que, se supone, está al servicio del ser humano”.*

<sup>284</sup> Sentencia de la Corte Primera de lo Contencioso Administrativo del 1º de junio de 2000, caso Julio A. Rocco, consultada en original.

ello, la actividad legislativa debe reconocer, velar y evidentemente respetar la vigencia de los derechos humanos y su efectivo goce por los componentes de la sociedad. A estas delimitaciones de la actividad legislativa no escapa el ejercicio del poder tributario, el cual, como función del Estado, también deberá estar orientado al respeto y garantía de los derechos humanos. En consecuencia, la creación de tributos que resulten contrarios al disfrute de estos derechos resultará contraria al Texto Constitucional y, por tanto, procederá la declaratoria de su nulidad.

### V.6.2.- Carácter enunciativo de los derechos humanos en la Constitución

La Constitución venezolana también indica en su artículo 22 que la enunciación de los derechos en ella contenidos no implica la negación de otros que, siendo inherentes a la persona, no figuren expresamente en ella<sup>285</sup>. Esta norma reconoce

---

<sup>285</sup> Así lo señaló la Sala de Casación Penal del Tribunal Supremo de Justicia en decisión del 29 de julio de 2010, caso 27 y 28 de febrero de 1989 al indicar que: "...al juez penal de la República Bolivariana de Venezuela, en el marco del principio *lura Novit Curia*, no sólo le es exigible el conocimiento del derecho interno; sino que además, le impone este principio, la obligación de conocer el Derecho Internacional de los Derechos Humanos, para proteger los derechos y garantías constitucionales contenidos en nuestra Carta Magna, así como aquellos incluidos o no expresamente, en los tratados internacionales relativos a los derechos humanos, tal como se aprecia en el actual artículo 22 Constitucional (1999), el cual dispone: '...La enunciación de los derechos y garantías contenidas en esta Constitución y en los instrumentos internacionales sobre derechos humanos no debe entenderse como negación de otros que siendo inherentes a la persona, no figuren expresamente en ellos. La falta de ley reglamentaria de estos derechos no menoscaban el ejercicio de los mismos...'. De igual forma lo hizo la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia en decisión del 13 de abril de 2007, caso Marco Javier Hurtado y otros, indicando que: "Lo expuesto es imprescindible tenerlo claro, pues en el constitucionalismo social existe la tendencia de hacer una inscripción expansiva de los derechos humanos en las Constituciones, que ha aparejado una creciente y, por ende, cada vez más real yuxtaposición entre los derechos fundamentales (derechos humanos positivizados) y los derechos humanos; nuestra Constitución de la República Bolivariana de Venezuela es una muestra de ello. El Título III del Texto Fundamental, que recoge la Carta de Derechos, se intitula 'De los Derechos Humanos y Garantías, y de los Deberes', mientras que el precepto contenido en el artículo 22 -ubicado en ese título- extiende los derechos humanos más allá de los contenidos en nuestra Constitución y en los instrumentos internacionales cuando indica que '[l]a enunciación de los derechos y garantías contenidos en esta Constitución y en los instrumentos internacionales sobre derechos humanos no debe entenderse como negación de otros que, siendo inherentes a la persona, no figuren expresamente en ellos'; empero, el ejemplo máximo de lo referido lo constituye lo dispuesto en el artículo 23, *eiusdem*, cuando indica que '[l]os tratados, pactos y convenciones relativos a derechos humanos, suscritos y ratificados por Venezuela, tienen jerarquía constitucional y prevalecen en el orden interno, en la medida en que contengan normas sobre su goce y ejercicio más favorables a las establecidas en esta Constitución y en las leyes de la República, y son de aplicación inmediata y directa por los tribunales y demás órganos del Poder Público'. / Los preceptos citados ilustran que la línea divisoria entre derechos humanos y derechos constitucionales, antigua expresión de las tensiones y distensiones entre los distintos fundamentos filosóficos de los derechos humanos, está siendo cosa del pasado. Entre nosotros unos y otros parten del mismo fundamento al punto que se confunden, sólo que la trasgresión de los derechos humanos por personas desprovistas de autoridad (aunque en estos casos sí es más apropiado hablar de la trasgresión de derechos fundamentales o constitucionales), supondría un ilícito civil, penal o administrativo, etcétera, salvo que se trata de conductas auspiciadas, avaladas o toleradas por el Gobierno. De manera que, aunque el Título III de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela califica a todos los derechos constitucionales como derechos humanos, no toda trasgresión a esos derechos, a los efectos de determinar la aplicabilidad del artículo 29 *eiusdem*, puede ser considerada como una trasgresión a los derechos humanos; sólo lo serán la trasgresión a esos mismos derechos cometidos por autoridades del Estado venezolano y **con fundamento en su autoridad**, o por personas que, aun sin ser necesariamente autoridades, actúan con el consentimiento o la aquiescencia del Estado, lo que excluye cualquier delito cometido por un funcionario sin hacer uso de su potestad de imperio, es decir, como un particular".

el carácter enunciativo y no taxativo de la lista de derechos incluida en el Texto Fundamental, lo cual implica tanto la posibilidad de que se expanda la lista de los derechos humanos actualmente reconocida –en lo cual también estriba el principio de progresividad, según hemos tenido la oportunidad de ver anteriormente- como en el hecho de que no necesariamente todos los derechos humanos hoy reconocidos y existentes se encuentran listados en la Constitución.

Si un derecho es identificado como “*inherente a la persona humana*” –noción cuya precisión parte del análisis de las bases filosóficas de los derechos humanos- el Estado venezolano se verá obligado a reconocerlo y, en consecuencia, a su protección y garantía. Por ello y según el principio de progresividad, si el Texto Constitucional llegase a ser modificado y la lista de los derechos humanos en ella contemplada fuese reducida, ello no obstaría a que el particular invoque la existencia de tratados internacionales o acuerdos en los cuales se reconozca la existencia de un determinado derecho, cuya garantía corresponderá al Estado venezolano. Tal y como lo prevé el Texto Constitucional, una vez reconocida la existencia de un derecho como inherente a la persona humana, éste queda definitiva e irrevocablemente incorporado a la lista de derechos humanos que deben ser amparados por el Estado.

Según lo establece CASAL, lo anterior implica que estamos en presencia de cuatro grupos de derechos humanos consagrados en la Constitución: (i) los enunciados en el Título III de la Constitución, (ii) los contenidos en otras disposiciones distintas del Título III, (iii) los derechos consagrados en Tratados internacionales sobre derechos humanos ratificados por Venezuela y (iv) los derechos inherentes a la persona humana no previstos en los textos normativos anteriores<sup>286</sup>.

### **V.6.3.- Rango constitucional de los derechos humanos reconocidos en tratados internacionales**

---

<sup>286</sup> CASAL, Jesús María. *Los Derechos Humanos y su Protección*. Caracas. Universidad Católica Andrés Bello. 2009. p. 50.

Igualmente y como ya asomamos, el artículo 23 de la Constitución dispone que los derechos humanos reconocidos en tratados internacionales tienen rango constitucional<sup>287</sup>. Mediante esta disposición:

- (i) Se reconoce el rango constitucional de los tratados suscritos en materia de derechos humanos, por lo cual no podrían ser simplemente dejados sin efecto por actos de rango legal u otros actos semejantes<sup>288</sup>,
- (ii) En aras también del principio de progresividad, se reconoce que si los tratados internacionales otorgan un tratamiento más favorable a los particulares que el indicado en el Texto Constitucional, aquéllos tendrán aplicación preferente sobre estos últimos. Se trata, entonces, de propender al desarrollo de los derechos humanos, sin que sea válido el establecimiento de restricción alguna en este sentido.
- (iii) Queda claro que los tratados son autoejecutivos, esto es, no requieren desarrollo posterior alguno por un acto normativo interno, por lo cual deben ser aplicados por todos los poderes públicos<sup>289</sup>.

#### **V.6.4.- Aplicación de las reglas sobre derechos humanos a las personas jurídicas**

---

<sup>287</sup> Artículo 23: "Los tratados, pactos y convenciones relativos a derechos humanos, suscritos y ratificados por Venezuela, tienen jerarquía constitucional y prevalecen en el orden interno, en la medida en que contengan normas sobre su goce y ejercicio más favorables a las establecidas por esta Constitución y en las leyes de la República, y son de aplicación inmediata y directa por los tribunales y demás órganos del Poder Público"

<sup>288</sup> En este punto cabe indicar que la doctrina ha reconocido que si se llegase a denunciar la validez de un tratado internacional la denuncia no podría comprender el reconocimiento de un derecho humano. En efecto: en el supuesto de que un tratado de las características apuntadas fuese denunciado, la denuncia no tendría efecto sobre la calificación de los derechos que en él se han reconocidos como inherentes a la persona. El Estado denunciante sólo se libraría, a través de esta hipotética denuncia, de las obligaciones internacionales contraídas por el tratado y, desde luego, de los mecanismos internacionales para reclamar su cumplimiento, particularmente de los procedimientos previstos para la protección de los derechos humanos, pero no del reconocimiento de los derechos humanos que la convención denunciada postuló como "inherentes a la persona humana" (NIKKEN, Pedro. *La Constitución venezolana y el Derecho Internacional de los Derechos Humanos*. en: XXX Jornadas J.M. Domínguez Escovar. Barquisimeto. Instituto de Estudios Jurídicos del Estado Lara. 2005. p. 594).

<sup>289</sup> CASAL recuerda en este sentido que la aceptación del valor constitucional recogido en tratados internacionales fue recogida en la sentencia emanada de la antigua Sala Plena de la Corte Suprema de Justicia del 6 de noviembre de 1997 que declaró la inconstitucionalidad de la Ley de vagos y Maleantes. Igualmente, indica que el artículo 23 de la Constitución incorpora una de las manifestaciones del principio *pro homine*, en la medida en que las disposiciones contenidas en los tratados privan sobre cualquier norma de derecho interno, siempre que contengan una regulación más favorable que la nacional (CASAL, Jesús María. *Los derechos...* op. cit. p. 51).

Se ha discutido si la protección de los derechos humanos es extensible a las personas jurídicas. La Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, en sentencia del 1º de marzo de 2001, caso *CANTV Servicios, C.A.*, se pronunció en contra de esta posibilidad, señalando que las protecciones de la Convención Interamericana de Derechos Humanos sólo son aplicables a las personas físicas y en ningún caso a las entidades morales. Invoca que por cuanto la Convención define como persona a todo ser humano, no es posible en forma alguna asimilar este concepto a las entidades intangibles o morales<sup>290</sup>. A pesar que se reconoce que de manera mediata son las personas naturales las que en definitiva se verían afectadas con las eventuales violaciones de derechos denunciadas sobre las personas jurídicas, se considera que sólo podrán ser aquéllas las que reclamen su protección. Cita la Sala para fundamentar su posición diversas decisiones de la Comisión Interamericana de Derechos Humanos.

No obstante, cabe destacar que la Corte Interamericana de Derechos Humanos en decisiones relativamente recientes, tales como la dictada en el caso *Cantos vs. Argentina* del 7 de septiembre de 2001, ha señalado que sí es posible lograr la protección de los derechos de las personas jurídicas, bajo el reconocimiento que las personas jurídicas se constituyen en una asociación de personas naturales para la consecución de diversos fines. De allí que la protección de la personas

---

<sup>290</sup> "esta Sala estima carente de fundamento legal la protección invocada por la contribuyente a la luz de las garantías previstas para la persona humana por la Convención Americana sobre Derechos Humanos, máxime si como en el presente caso la recurrente de hecho es una sociedad mercantil, vale decir, una persona jurídica, circunstancia que evidentemente la excluye del ámbito de protección de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, a tenor de lo dispuesto en el numeral 2 del artículo 1, que dice:

*"Para los efectos de esta Convención, persona es todo ser humano"*

Respecto al punto último citado, es pertinente advertir que la Comisión Interamericana de Derechos Humanos, como órgano competente en primera instancia para promover la observancia y defensa de los derechos humanos, ha establecido constante e invariablemente jurisprudencia sobre la inadmisibilidad de las peticiones interpuestas por personas jurídicas empresariales, bajo la condición de víctimas directas o donde el agotamiento de los recursos internos fue realizado por éstas y no por las personas naturales que integran la forma societaria. En este sentido, la Comisión ha estimado que el Pacto de San José otorga su protección a personas físicas naturales y excluye de su ámbito de aplicación a las personas jurídicas o ideales, por cuanto éstas son ficciones legales, sin existencia real en el orden material. (*Caso Mevopal, S.A contra Argentina / Informe de la Comisión Nº 39 del 11 de marzo de 1.999*)...

Además, la Sala estima necesario señalar que las personas jurídicas sólo son medios o instrumentos técnicos, creados siempre por el Derecho para la realización de fines humanos. Si bien los intereses que ellas representan tienen como destinatarios últimos y necesarios a los seres humanos, el carácter de medios de las personas jurídicas, no basta ni permite se les pueda equiparar a la persona humana, como en forma errónea algunos han pretendido. De allí que resulte imprescindible para el interprete jurídico tener muy en cuenta estas fundamentales pautas axiológicas, al dar solución a cuestiones relativas a derechos y garantías constitucionales, como es el presente caso" (Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, en sentencia del 1º de marzo de 2001, caso *CANTV Servicios, C.A.*).

jurídica resultaría esencial para garantizar que no se vean afectados los derechos humanos de las personas naturales asociadas en ellas<sup>291</sup>.

Igualmente, la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia en decisión del 5 de octubre de 2001, caso *Carlos Gustavo Moya Palacios*, ha reconocido que si bien los derechos humanos son usualmente reconocidos a las personas naturales, algunos de ellos sí son extensibles a las personas jurídicas, como es el caso de los derechos económicos. Ello es así no sólo por cuanto estos derechos son compatibles con la naturaleza de estos entes morales, sino porque al reconocerles estos derechos se protege asimismo el derecho a la libertad de asociación de las personas naturales reconocido en el artículo 52 de la Constitución y otros derechos que indirectamente se verían afectados en estas personas si no se protegieran a las personas morales de las cuales éstos forman parte de alguna forma. De allí que se le reconozcan a las personas jurídicas derechos tales como la inviolabilidad de los recintos privados, la inviolabilidad de las comunicaciones, el derecho a la defensa o la libertad económica<sup>292</sup>.

---

<sup>291</sup> Establece la Corte en este sentido, lo siguiente: “En el caso sub iudice, la Argentina afirma que las personas jurídicas no están incluidas en la Convención Americana y, por lo tanto, a dichas personas no se les aplica sus disposiciones, pues carecen de derechos humanos. Sin embargo, la Corte hace notar que, en general, los derechos y las obligaciones atribuidos a las personas morales se resuelven en derechos y obligaciones de las personas físicas que las constituyen o que actúan en su nombre o representación.

Además de ello, se podría recordar aquí la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, tal como esta Corte lo ha hecho en varias ocasiones, y afirmar que la interpretación pretendida por el Estado conduce a resultados irrazonables pues implica quitar la protección de la Convención a un conjunto importante de derechos humanos.

Esta Corte considera que si bien la figura de las personas jurídicas no ha sido reconocida expresamente por la Convención Americana, como sí lo hace el Protocolo no. 1 a la Convención Europea de Derechos Humanos, esto no restringe la posibilidad que bajo determinados supuestos el individuo pueda acudir al Sistema Interamericano de Protección de los Derechos Humanos para hacer valer sus derechos fundamentales, aún cuando los mismos estén cubiertos por una figura o ficción jurídica creada por el mismo sistema del Derecho” (Corte Interamericana de Derechos Humanos en decisiones relativamente recientes, tales como la dictada en el caso *Cantos vs. Argentina* del 7 de septiembre de 2001).

<sup>292</sup> Indica la Sala lo siguiente: “Los Derechos Humanos, como su nombre lo indica, son propios de las personas naturales. Sin embargo, algunos de ellos se han hecho extensivos a las personas jurídicas de derecho privado, no solo por ser compatibles con la naturaleza de dichas personas, sino porque al reconocérseles, de manera mediata se preserva el derecho de asociación que tiene toda persona natural (artículo 52 constitucional), al tutelarse otros derechos inherentes a los seres humanos que se verían menoscabados, si indirectamente, debido a la existencia de personas jurídicas con personalidad distinta a la de las personas naturales que las constituyen, se permitiera que sus derechos personales que se ejercen en dichos entes y que están protegidos constitucionalmente, pudieran burlarse. Así, a las personas jurídicas le son aplicables derechos civiles, colocados dentro del Título de los Derechos Humanos de la Carta Fundamental, tales como la inviolabilidad de los recintos privados (artículo 47 constitucional), la inviolabilidad de las comunicaciones (artículo 48 eiusdem), el derecho a la defensa (artículo 49 de la vigente Constitución), el derecho a la confidencialidad (artículo 60 eiusdem), o el derecho a la libertad económica (artículo 112 constitucional), por ejemplo. Al reconocérseles esos derechos, se potencia el derecho de asociación, ya que las personas naturales que se asocian se ven protegidos a su vez en dichos derechos personales, en cuanto actúan como miembros o funcionarios de los órganos de las personas jurídicas.

En el fondo de la composición de las personas jurídicas de derecho privado, así en las sociedades de capitales sus socios sean otras personas jurídicas, están las personas naturales, ya que ellas son las que constituyen primigeniamente a las personas jurídicas, las cuales a su vez pueden fundar otras. Los derechos civiles de las personas naturales quedarían lesionados, si al asociarse en sociedades que adquieren personalidad jurídica diferente a la de los socios, pudiera violarse la correspondencia de dichas personas jurídicas, o irrumpir en su recinto privado sin orden de allanamiento; o impedir el derecho a la defensa de la persona jurídica, perjudicando así a las personas naturales que son socios, quienes verían como

En consecuencia, en el estado actual de la jurisprudencia patria y foránea consideramos que es posible que las personas jurídicas invoquen la protección del disfrute de los derechos humanos, a los fines de proteger a todas las personas naturales que formen parte de ellas en alguna forma o que puedan verse afectadas indirectamente por la actuación estatal.

#### **V.6.5.- Limitación o restricción de los derechos humanos**

Estando clara la primacía en la protección de los derechos humanos en cualquier actividad legislativa, ejecutiva o judicial desarrollada por el Estado, es válido que se produzcan restricciones a estos derechos, siempre y cuando se cumplan con ciertos extremos. Tal es el caso de la propia materia tributaria en donde el derecho de propiedad es legítimamente limitado exigiendo a los particulares contribuir con parte de su patrimonio para la satisfacción de las necesidades colectivas. No obstante, de no preverse claramente los supuestos de intervención y limitación en la esfera de derechos humanos, se correría el riesgo de que las actuaciones estatales dejaran de estar orientadas a la protección de estos derechos y al reconocimiento de que la persona es el centro de toda acción gubernamental.

Conforme ilustra CASAL<sup>293</sup>, el análisis de los supuestos legítimos de limitación o restricción de los derechos humanos requiere del examen de cuatro condiciones: (i) la delimitación del derecho, (ii) la limitación del derecho en sentido estricto, (iii) la restricción del derecho y (iv) su configuración por el legislador.

La delimitación o definición del derecho es realizada por la propia Constitución al reconocer su existencia e implica la definición de sus caracteres generales. Con esta delineación podría sostenerse que una determinada actuación no es

---

*otros les intervienen las comunicaciones en que tienen interés como miembros o funcionarios de las sociedades, o irrumpen en los locales sociales donde ellos se encuentran, etc. Permitir tales situaciones equivaldría a lesionar el derecho de asociación, ya que las actividades anteriores al menoscabar a la persona jurídica, disminuyen a la asociación y a los socios"* (Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia en decisión del 5 de octubre de 2001, caso *Carlos Gustavo Moya Palacios*)

<sup>293</sup> CASAL, Jesús María. *Los derechos...* op. cit. p. 69.

susceptible de violar un derecho concreto, en la medida en que está fuera de los extremos de dicho derecho.

La limitación del derecho, por su parte, ocurre cuando la Constitución reconoce la existencia del derecho pero le impone condicionamientos, bien por reducir su alcance –como podría ser el caso del reconocimiento de la libertad de expresión, prohibiendo asimismo la propaganda de guerra-, bien por establecer la necesidad de coordinar o armonizar el derecho con otros previstos en el Texto Fundamental –como ocurriría con la necesidad de conciliar la libertad de expresión con el derecho de intimidad-.

Por su parte, la restricción de los derechos ocurre cuando la Ley establece condiciones al goce de un derecho. En este caso, la Ley es la que crea las limitaciones correspondientes, pudiendo ser modificadas por una reforma legal, pudiendo implicar una injerencia en el bien jurídico garantizado. Para que estas restricciones sean legítimas, la remisión debe haber sido efectuada por el propio constituyente, constituyendo verdaderas normas de competencia. En nuestra materia, el derecho de propiedad, reconocido expresamente en el propio Texto Constitucional, está sometido “*a las condiciones, restricciones y obligaciones que establezca la ley con fines de utilidad pública o de interés general*”. La doctrina ha reconocido el valor de estas restricciones autorizadas por el constituyente, pero siempre que cumplan con ciertos extremos que aseguren que la actuación legislativa no resulte en definitiva en la anulación del derecho correspondiente.

La restricción de los derechos humanos está sujeta a las siguientes condiciones: (i) sólo puede ser establecida por Ley de contenido orgánico, según el artículo 203 de la Constitución, (ii) requiere la precisión absoluta del contenido de la restricción, sin que admita dudas por los particulares, (iii) el fin perseguido por la restricción debe ser lícito, esto es, compatible con los preceptos constitucionales y con el orden de valores, (iv) la restricción debe ser proporcional con el fin perseguido con

ella, debiendo comprobarse su necesidad e idoneidad<sup>294</sup>, (v) que no recaiga sobre el núcleo esencial del derecho, evitando así su desnaturalización, vaciamiento o supresión<sup>295</sup> y (vi) que sea compatible con el sistema democrático.

Por último, la configuración del derecho es la actuación efectuada por el legislador a los fines de complementar un derecho consagrado en el propio texto constitucional, como pudiera ocurrir en el caso del artículo 3 del Código Orgánico Tributario al desarrollar el principio de reserva legal previsto en el artículo 316 de la Constitución.

De acuerdo con lo señalado, la protección de los derechos humanos supone el examen cercano de las normas que puedan establecer restricciones a su goce, como es el caso de las disposiciones de naturaleza tributaria que por sí mismas suponen una limitación del disfrute del derecho de propiedad. Como hemos visto, si bien las restricciones pueden considerarse legítimas, no pueden ser establecidas so pena de la afectación del disfrute de otros derechos humanos o en forma incompatible con el sistema democrático. Con ello, no toda norma tributaria, de por sí restrictiva del derecho de propiedad en forma legítima, puede considerarse válida si a través de ella se produce una transgresión en el goce efectivo de otros derechos humanos.

De todo lo antes señalado, estimamos prudente enfatizar que toda actuación estatal deberá tener como norte el reconocimiento y protección de los derechos humanos, garantizando así el imperio efectivo de la justicia. De allí los esfuerzos efectuados tanto por el legislador nacional como los foráneos, así como por los entes internacionales por lograr la positivización de los derechos humanos. Nuestra Constitución, además de reconocer directamente un amplio número de

---

<sup>294</sup> La idoneidad supone que la medida sea apta para alcanzar el fin perseguido por la Ley, debiendo existir una probabilidad fáctica de que mediante la medida se cumpla el objetivo establecido explícita o implícitamente. Por su parte, la necesidad implica que no pueda existir una medida alternativa a la restricción del derecho para lograr el objetivo. Por su parte, la proporcionalidad en sentido estricto supone efectuar un examen de la razonabilidad de la medida, ponderando el fin que se persigue alcanzar con la restricción impuesta (CASAL, Jesús María. *Los derechos...* op. cit. p. 78-79).

<sup>295</sup> Es importante considerar que si el ordenamiento no establece cuál es el núcleo esencial del derecho, debe entenderse que todos los derechos tienen un contenido mínimo que no puede ser afectado por el legislador, el cual está llamado a su máxima protección. Según lo ha establecido la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, la delimitación de ese núcleo esencial corresponde a este ente judicial (CASAL, Jesús María. *Los derechos...* op. cit. p. 80 y ss).

derechos en su texto, deja abierta la aplicación de otros derechos que, no estando expresamente consagrados en ella o en los tratados internacionales, son inherentes a la persona, sin que la falta de su regulación menoscabe su ejercicio.

Ahora bien, la primacía de los derechos humanos no impide su restringibilidad en niveles tolerables y cuando ello responda a un fin válido. Así ocurre en la materia tributaria, en donde el derecho de propiedad se ve restringido en aras de la protección del interés colectivo, del cual forma parte el individuo. Sin embargo, tal restricción nunca puede llevar a la afectación del goce efectivo de los derechos humanos, sino que aquélla debe operar como forma de garantía y protección de estos últimos. Sentado lo anterior, resulta evidente que si la actividad tributaria implica una intervención en el derecho de propiedad y puede, asimismo, lesionar otros derechos, debe ser de particular observación y análisis, a los fines de limitar el daño que pueda producir en la esfera jurídico-patrimonial del individuo. No obstante, ello no debe ser entendido como una prohibición absoluta a que la tributación incida sobre esferas que repercutan en los derechos humanos, pero sí a la posibilidad de poner un límite a la actuación estatal cuando pueda constatarse que tal incidencia afecta negativamente el goce de estos derechos más allá de lo que pueda considerarse aceptable, normal y, por ende, racional.

## CAPÍTULO VI

### INMUNIDADES TRIBUTARIAS

#### **VI.1.- RECONOCIMIENTO GLOBAL**

En lo relativo a la tributación, una de las protecciones fundamentales de los derechos humanos reposa en un concepto escasísimamente desarrollado por la doctrina nacional –e, incluso nos atrevemos a decir, desatendido por algunos-, pero que debe ser apreciado como obligatorio efecto de la evolución y extensión de esta esfera de derechos en el ámbito político y jurídico. Nos referimos a la *inmunidad tributaria*, entendiendo como tal la porción jurídico-patrimonial de cada individuo que se encontraría excluida o, al menos, protegida de toda tributación, por considerar que en ella se encierran elementos esenciales al disfrute de los derechos del hombre y que podría resultar afectada negativamente como consecuencia del ejercicio de este poder de imperio por el Estado.

De esta forma, aún cuando, desde el aspecto teórico, es la propia sociedad la que fija los límites de la tributación, en tanto esta misma es la que debe determinar, a través de los órganos de representación popular, las sumas que cada individuo deberá erogar, es un hecho que es el Estado, como entre contrapuesto a los administrados, quien define y delimita las contribuciones a cuyo cumplimiento se encuentran obligados los ciudadanos, tomando en consideración su propio interés de hacerse de los recursos necesarios para garantizar una administración eficiente. Por ello, es necesario establecer limitaciones a las exigencias tributarias del Estado, garantizando que ésta se enmarque en un Estado democrático y social de derecho y de justicia<sup>296</sup>.

---

<sup>296</sup> En el caso venezolano, como hemos señalado anteriormente, la propia Constitución que nos informa establece en su artículo 2 que el Estado es un Estado democrático, social, de justicia y de derecho. En efecto, indica esta disposición que: “Venezuela se constituye en un Estado democrático y social de Derecho y de Justicia, que propugna como valores superiores de su ordenamiento jurídico y de su actuación, la vida, la libertad, la justicia, la igualdad, la solidaridad, la democracia, la responsabilidad social y, en general, la preeminencia de los derechos humanos, la ética y el pluralismo político”.

Esta justicia, en el ámbito al cual nos referimos, sólo será posible en tanto la tributación respete la *inmunidad tributaria* como garantía de la propiedad y de los derechos de los administrados dentro del cual no puede incidir la tributación. Si bien todos los ciudadanos tienen la obligación de contribuir a las cargas públicas, residiendo en ello la base de todo nuestro sistema tributario, ello sólo será posible en la medida en que se garantice que dicha tributación sea justa y esté orientada en su filosofía, a la mejora de las condiciones de vida de los ciudadanos. Si la tributación se desvía de tales finalidades, decae su esencia misma y, en consecuencia, pone en riesgo la existencia misma de la institución.

Por ello, en las XX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario se estableció la conexión evidente existente entre los derechos humanos y la tributación, reconociendo la incidencia que la última puede tener en el disfrute de los primeros. Se indica, asimismo, que la tributación existe para sufragar los gastos colectivos, esto es, las necesidades de los ciudadanos, por lo cual ésta no puede atentar contra el bienestar del colectivo al cual está dirigida. Ello implicará que, en aras de la necesidad del ingreso fiscal, no podrán ser afectados los derechos de los ciudadanos. En tal sentido, en estas Jornadas se dejó clara *“La preeminencia de los derechos humanos como definidores de la posición jurídica del ciudadano en un Estado Democrático de Derecho, y que afectan a sus relaciones frente a todos los poderes públicos, incluido el poder tributario”*, así como que *“la protección de los derechos humanos se extiende a todos los sujetos de la relación tributaria”* y que *“la protección de los derechos humanos debe considerar que los impuestos se recaudan con la finalidad de sufragar los gastos colectivos, debiendo las Administraciones Fiscales respetar su función de servicio al ciudadano”*<sup>297</sup>.

En Venezuela, como señalamos, han sido sumamente escasas las consideraciones efectuadas acerca de la existencia de una inmunidad tributaria sobre los derechos fundamentales, siendo que inclusive en el foro algunos han

---

<sup>297</sup> Conclusiones a las XX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Salvador (Bahia) – Brasil – 2000, tomada de la Página Web del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario ([www.iladt.org](http://www.iladt.org)) el 15 de noviembre de 2005.

llegado a negar la existencia del concepto. La mayor parte de las apreciaciones que en alguna medida se han efectuado a la idea, se refieren a la preservación de la capacidad contributiva como concepto abstracto, pero sin considerar que la correcta apreciación de la capacidad económica requiere del reconocimiento y delimitación de lo que constituye la esfera mínima que cuantitativa y cualitativamente se encuentra excluida de la tributación.

Según lo anterior, el reconocimiento de la existencia de la figura, así como su precisión, se constituye en elemento esencial de la preservación de los derechos humanos y el cumplimiento de los fines del sistema al cual constitucionalmente estamos adscritos, residiendo en éste una de las bases fundamentales para la preservación de la sociedad en los términos en los cuales fuese originalmente concebida. De allí la utilidad del estudio del presente tópico, no como un mero instrumento de delimitación cuantitativa del tributo, sino como un elemento de filosofía política y jurídica.

## **VI.2.- INMUNIDAD TRIBUTARIA. PRECISIONES TERMINOLÓGICAS.**

Creemos fundamental realizar ciertas precisiones terminológicas sobre conceptos que tratamos en este trabajo. Nos referimos a las diferencias entre los supuestos de incidencia, no incidencia, inmunidad y exención. La incidencia implica la verificación del hecho imponible previsto en la norma para el nacimiento de la obligación tributaria. Por su parte, si no tiene lugar el hecho generador, operará un caso de no incidencia, esto es, el hecho no da origen a la tributación. Para algunos autores, como es el caso de ARAÚJO FALCÃO, la no incidencia se divide en dos grupos: (i) la *no incidencia pura y simple*, donde no se verifica el hecho imponible y (ii) la *inmunidad*, como forma calificada o especial de no incidencia “*por supresión en la Constitución de la competencia impositiva o del poder de gravar, cuando se configuran ciertos presupuestos, situaciones o circunstancias previstos por el estatuto supremo...* La inmunidad es, pues, una forma de no incidencia por

*supresión de la competencia impositiva para gravar ciertos actos, situaciones o personas, por disposición constitucional*<sup>298</sup>.

Sin embargo, la *exención* es diferenciable de la *inmunidad*. La *exención*, por regla general, es definida como “*una situación querida por el legislador para excluir del gravamen a ciertas personas o hechos que, por ficción o consideración de naturaleza política, económica o social, se excluye de la gravación*”<sup>299</sup>. Implica entonces, que frente a ellas se produce el hecho imponible –lo cual debería conllevar la existencia de una capacidad económica-, pero con relación a las cuales el legislador ha aceptado la no exigibilidad de su pago. Por su parte, las *inmunidades tributarias* –también llamadas *supuestos de no sujeción constitucional*- implican por regla general la negativa al nacimiento de la obligación tributaria, sobre la base de disposiciones que impiden el ejercicio del poder tributario. En nuestra consideración, estas situaciones vendrían dadas bien por disposición constitucional por razones de interés nacional, bien por la no detección de una capacidad contributiva o bien por la afectación de la tributación sobre los derechos de los administrados.

De esta forma, en el informe al proyecto de Código Tributario brasilero preparado en 1954, se indicó lo siguiente: “*El artículo 5, correspondiente al art. 10 del anteproyecto, regula el alcance de la inmunidad tributaria, considerada como supuesto de no incidencia por oposición a la exención, que el art. 141 define como causa excluyente del crédito, pero no de la obligación tributaria en sí misma*”<sup>300</sup>.

Cabe, sin embargo, aclarar que los autores establecen que es posible que se dicten exenciones sobre ciertos supuestos en los cuales no hay capacidad contributiva, lo cual, en sí, podría ser un contrasentido<sup>301</sup>. Si no hay capacidad contributiva no deberían estar dadas las condiciones para que el hecho sea

---

<sup>298</sup> ARAÚJO FALÇAO, Amílcar de. *El Hecho Generador de la Obligación Tributaria*. Buenos Aires. Ediciones Depalma. 1964. p. 91.

<sup>299</sup> EGAS REYES, Pablo. *Derechos Humanos y Tributación*. en: Anais Das XX Jornadas do ILADT ano 2000- Salvador-Bahía. Brasil. Asociación Brasileira de Derecho Financiero. Diciembre de 2000. p. 270.

<sup>300</sup> ARAÚJO FALÇAO, Amílcar de. *El Hecho Generador*... Op. cit. p. 93.

<sup>301</sup> En este sentido, el propio Amílcar de ARAÚJO FALÇAO, estableció que en la *exención* “*se produce el hecho generador, pero el legislador, sea por motivos relacionados con la apreciación de la capacidad económica del contribuyente, sea por consideraciones extrafiscales, establece la no exigibilidad de la obligación tributaria*” (ARAÚJO FALÇAO, Amílcar de. *El Hecho Generador*... Op. cit. p. 92).

definido como imponible, tomando en consideración que esta capacidad es tanto base como límite de la tributación. Por ello, creemos que si bien muchas legislaciones han establecido exenciones sobre supuestos donde no hay capacidad contributiva, efectivamente estos casos constituirían supuestos de no sujeción<sup>302</sup>.

Así las cosas, tradicionalmente se han reconocido una serie de limitaciones al poder de tributar. Estas limitaciones pueden estar dadas por una serie de principios, como es la capacidad contributiva, la generalidad, la legalidad o reserva legal, prohibición de no confiscatoriedad, etc. Asimismo, la doctrina reconoce la existencia de inmunidades tributarias que también operan como limitaciones al poder tributario, que son tratadas en forma separada a los principios en referencia.

La doctrina brasilera nos recuerda que las inmunidades tributarias son comúnmente tratadas como limitaciones previstas en la Constitución al poder de tributar. Sin embargo, ello no escapa al hecho de que las inmunidades se alimentan de los derechos humanos más fundamentales. Indica MACHADO DERZI que los derechos de libertad (de autodeterminación, de religión, de escogencia profesional, de libre circulación, de expresión y de acceso a la información y a la cultura), de seguridad, igualdad y la capacidad contributiva son los valores espirituales más relevantes y prioritarios a los que apuntan tanto las inmunidades como los principios. De igual forma, la escogencia de la forma federal de gobierno es una decisión por la libertad, de la cual resulta la distribución del poder entre la Unión, los Estados y los Municipios y sus limitaciones, es decir, su propia inmunidad recíproca<sup>303</sup>.

---

<sup>302</sup> En tal sentido, Horacio CORTI habla de *exenciones obligatorias*, para referirse a supuestos de no sujeción o de inmunidad tributaria, en los términos aquí señalados. Así, indica el autor que, muchas de las exenciones establecidas con relación al impuesto al valor agregado *“son un medio técnico para evitar que el tributo recaiga sobre personas que carecen de aptitud para contribuir y expresan, de forma oblicua, una distinción obligatoria, pero no entre personas, por el tipo de tributo de que se trata, sino entre hechos, que se clasifican en imponibles y exentos”* (CORTI, Horacio. *El principio de igualdad...* ob. cit. p. 155). De igual forma, Carlos PORTA indica que: *“se exime –debe eximirse- lo que es justo que no tribute... / las virtudes operativas de las exenciones son bien conocidas. En última instancia es ella la que permite exonerar de tributación los recursos vitales del individuo tanto en el área de imposición directa sobre la renta –mínimos exentos- como en los gravámenes indirectos sobre el gasto –exención de los artículos de primera necesidad”*. (Cfr. PORTA, Carlos. *Familia y tributación*. En: Revista Jurídica de Buenos Aires. Buenos Aires. Universidad de Buenos Aires. Facultad de Derecho. Departamento de publicaciones. Lexis nexis. 2001. p. 512).

<sup>303</sup> MACHADO DERZI, Misabel Abreu. *Directos Humanos e...* op. cit. p. 210.

De esta forma, las inmunidades tributarias son definidas como reglas denegatorias de poder tributario que pueden derivar bien como corolario del propio principio federal o bien como resultado de la protección de derechos humanos o de la ausencia de capacidad contributiva. Dentro de estas inmunidades tributarias del segundo tipo podemos encontrar el mínimo vital o mínimo existencial, que deriva esencialmente de la ausencia de capacidad contributiva.

Es importante destacar, como apunta MACHADO DERZI, que la masa de las limitaciones al poder de tributar son principios normativos formulados expresamente en la Constitución (o que inspiran inmunidades), que tienen carácter estructural básico y fundamental, no restringibles por medio de enmiendas<sup>304</sup>.

La Constitución venezolana no recoge este principio en relación con el disfrute de los derechos humanos. Sin embargo, podemos encontrar la mención al principio de inmunidad tributaria, relacionado con la imposibilidad de gravar a los entes públicos, en el artículo 180 de la Constitución. En efecto, el aparte de esta norma se encuentra redactado en los términos siguientes: “*Las inmunidades frente a la potestad impositiva de los Municipios, a favor de los demás entes políticos territoriales, se extiende sólo a las personas jurídicas estatales creadas por ellos, pero no a concesionarios ni a otros contratistas de la Administración Nacional o de los Estados*”.

En esta norma se hace referencia, como hemos indicado, a la inmunidad tributaria de la cual se revisten los entes político-territoriales y las personas creadas por ellos, la cual se encuentra sustentada básicamente en dos principios: (i) la ausencia de capacidad contributiva de estos entes, por cuanto la totalidad de sus ingresos están destinados a la satisfacción de las necesidades colectivas, sin que exista libre disposición de porción alguna del patrimonio por dichos entes y (ii) la prohibición de entorpecer la actividad de los restantes entes, bajo el entendido de que la exigencia de que uno de ellos deba entregar a los restantes parte de su

---

<sup>304</sup> MACHADO DERZI, Misabel Abreu. *Derechos humanos e...* Op. cit. p. 211.

patrimonio, implica una disminución de los fondos que están destinados al cumplimiento de sus funciones propias. De allí se deriva la imposibilidad de que pueda exigirse el cumplimiento recíproco de tributos entre los distintos entes político-territoriales.

Sin embargo, no es éste el alcance de la inmunidad tributaria a la cual nos estamos refiriendo en el caso bajo análisis. En el caso previsto en el artículo 180 de la Constitución se trata de la protección de los distintos entes político-territoriales y de los entes creados por ellos, de la tributación que es exigida por los restantes. Por su parte, el caso que aquí planteamos se refiere a la protección de los ciudadanos con relación a ciertas esferas de derechos frente a la tributación.

De allí que al referirnos en el presente trabajo a las inmunidades tributarias, estamos excluyendo expresamente el tratamiento de la inmunidad recíproca de los entes político-territoriales. *El término será utilizado en lo adelante para referirnos a las limitaciones del poder tributario derivadas de los derechos humanos y de la ausencia de la capacidad contributiva de los particulares.*

### **VI.3.- VISIÓN DEL TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA ACERCA DE LA DIFERENCIACIÓN ENTRE SUPUESTOS DE NO SUJECIÓN O INMUNIDADES Y EXENCIONES O EXONERACIONES**

Tal y como tuvimos la oportunidad de referir anteriormente, puede constatarse en ciertos casos una confusión entre supuestos de no sujeción o inmunidad y exenciones o exoneraciones consagradas en la ley reguladora del tributo. Así, reiteramos que cuando estamos en presencia de una verdadera exención, se verifica el hecho imponible, puede constatarse la existencia de capacidad contributiva del contribuyente, pero el legislador adopta la decisión de no exigir el pago del tributo por razones políticas, sociales, culturales, etc. La exención es comúnmente establecida a fin de incentivar la realización de una actividad determinada por el particular, en donde el Estado pondera el sacrificio en la recaudación y el beneficio obtenido por el desarrollo de la actividad estimulada.

No obstante, en el caso de la no sujeción o inmunidad tributaria, como hemos señalado, no están dados los extremos para que se considere verificado el hecho imponible. No puede entenderse que el Estado renunció a la recaudación de un tributo sobre el cual no tenía derecho a percibir. No se trata, en consecuencia, de un sacrificio económico del Estado, sino de la imposibilidad de percibir montos sin que tenga atribuida la competencia para ello.

Partiendo de estas consideraciones, consideramos relevante preliminarmente comentar algunas decisiones de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia que permiten apreciar la concepción del Máximo Tribunal sobre las diferencias apuntadas. Estas decisiones se refieren principalmente al análisis efectuado por la Sala de ciertos supuestos de exención previstos en la Ley de Impuesto sobre la Renta y los requisitos para su aplicación. Más adelante en el presente trabajo trataremos con profundidad otras decisiones que se refieren concretamente a la incidencia de los derechos humanos en la tributación.

En una primera decisión, la Sala Político-Administrativa se pronunció acerca de los extremos que deben configurarse para que se consideren exentos los enriquecimientos obtenidos por el ejercicio de actividades culturales, religiosas, sociales o deportivas, de conformidad con el artículo 14, numeral 10 de la Ley de Impuesto sobre la Renta<sup>305</sup>. Esta disposición señala fundamentalmente que están exentas de impuesto las instituciones que: (i) dedicadas exclusivamente a actividades religiosas, artísticas, científicas, tecnológicas, culturales, deportivas y las asociaciones profesionales o gremiales, (ii) que no persigan fines de lucro, (iii) que en ningún caso distribuyan ganancias, beneficios de cualquier índole o parte alguna de su patrimonio a sus fundadores y (iv) que sólo realicen pagos normales y necesarios para el desarrollo de las actividades que les son propias.

---

<sup>305</sup> El artículo 14, numeral 10 de la Ley de Impuesto sobre la Renta dispone que están exentas de impuesto: “Las instituciones dedicadas exclusivamente a actividades religiosas, artísticas, científicas, tecnológicas, culturales, deportivas y las asociaciones profesionales o gremiales, siempre que no persigan fines de lucro, por los enriquecimientos obtenidos como medios para lograr sus fines, que en ningún caso distribuyan ganancias, beneficios de cualquier índole o parte alguna de su patrimonio a sus fundadores, asociados o miembros de cualquier naturaleza y que sólo realicen pagos normales y necesarios para el desarrollo de las actividades que les son propias. Igualmente y bajo las mismas condiciones, las instituciones universitarias y las educacionales, por los enriquecimientos obtenidos cuando presten sus servicios dentro de las condiciones generales fijadas por el Ejecutivo Nacional. (...)”.

Ahora bien, al comentar la norma señalada, en decisión del 4 de mayo de 2006<sup>306</sup> la Sala indica que la disposición comentada: *“tiene como objetivo fundamental crear un incentivo para aquellas instituciones benéficas, culturales, deportivas y asistenciales, que no persigan fines de lucro, lo cual se justifica por la circunstancia de no existir en estas instituciones un verdadero enriquecimiento, pues como se dijo la labor que realizan son de tipo benéfico o social”* (Resaltado nuestro).

En este caso, llama nuestra atención, en primer lugar, el hecho de que la Sala Político-Administrativa resalta que las instituciones que se dedican a ejecutar actividades como las señaladas no perciben un “verdadero enriquecimiento”, esto es, no obtienen enriquecimientos netos destinados a fines lucrativos como consecuencia de la realización de sus actividades, el cual constituye precisamente el hecho imponible del Impuesto sobre la Renta. De esta manera, la Sala indicaría –seguramente inadvertidamente- que en el caso concreto no se constata la existencia de capacidad contributiva, en virtud de lo cual, no puede entenderse verificado el hecho imponible. Si esto es así, la norma del artículo 14, numeral 10 de la Ley de Impuesto sobre la Renta no estaría consagrando un supuesto de exención sino de inmunidad o no sujeción.

Establecido lo anterior, la Sala indica cuáles son los requisitos concurrentes que deben configurarse para que proceda aplicar el beneficio de exención, a saber: *“1.- Que no persigan fines de lucro; 2.- Que en ningún caso distribuyan ganancias, beneficios de cualquier índole o parte alguna de su patrimonio a sus fundadores, asociados o miembros de cualquier naturaleza; 3.- Que sólo realicen pagos normales y necesarios para el desarrollo de las actividades que les son propias; 4.- Que en caso de tratarse de instituciones universitarias y educacionales, presten sus servicios dentro de las condiciones generales fijadas por el Ejecutivo*

---

<sup>306</sup> Sentencia de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia de fecha 04 de mayo de 2006, N° 01127, caso *Instituto Universitario Alberto Adriani, S.C.*, ratificada en sentencia de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia del 28 de noviembre de 2006, N° 02668, caso *Monteclaro Country Club*.

*Nacional*". En nuestra consideración, los extremos antes señalados pretenderían realmente comprobar que las instituciones no realicen efectivamente actividades lucrativas, que ni ellas, ni sus miembros, obtengan enriquecimientos por la realización de sus actividades, evidenciando así que en el supuesto específico no se llegó a configurar el hecho imponible, por ausencia de capacidad contributiva<sup>307</sup>.

De ser ésta la apreciación correcta, la no sujeción de estas instituciones al pago del Impuesto sobre la Renta deberá depender exclusivamente de la constatación de la ausencia de capacidad contributiva, a través de los extremos señalados en la norma. En este mismo contexto, la norma deberá limitarse a establecer extremos orientados exclusivamente a comprobar la ausencia de capacidad contributiva<sup>308</sup>, ya que el Estado no estaría renunciando a su potestad de recaudar el tributo y, por tanto, no tendría la posibilidad de diseñar libremente los supuestos de exención. Ante la exención, el legislador es libre de fijar los extremos para su procedencia, pero en los casos de inmunidad o no sujeción, el legislador debe limitarse a reconocer su limitación a su potestad tributaria. Pretender la verificación de extremos no orientados a los fines indicados para el reconocimiento de la sujeción, conllevaría a que el Estado exija el pago de tributos más allá de su competencia<sup>309</sup>.

El supuesto sometido a consideración de la Sala Político-Administrativa pretendía resolver si un instituto universitario constituido bajo la forma de una sociedad civil

---

<sup>307</sup> La Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia en sentencia del 1 de junio de 2011, caso *Colegio Universitario Monseñor de Talavera, S.R.L.*, indicó que este instituto no podía considerarse exento del pago del Impuesto sobre la Renta, dado que su constitución como una sociedad mercantil, hacía presumir su fin de lucro. Al margen de que con tal parecer la Sala haría predominar la forma sobre el fondo, esto es, antepondría la forma de constitución de la institución a sus condiciones de funcionamiento, nuevamente la Sala parece entender que la exención se justificaría por razones de ausencia de capacidad contributiva, la cual, en entender del supremo Tribunal, estaría presente en el caso sometido a su consideración.

<sup>308</sup> No debe confundirse la ausencia de capacidad contributiva con la ausencia de capacidad económica. La primera se refiere a la imposibilidad de contar con fondos que permitan contribuir al sostenimiento de las cargas públicas, mientras que la segunda implica la ausencia total de fondos de una entidad. En tal sentido, los entes estatales, así como las instituciones benéficas, pueden contar con capacidad económica, mas no con capacidad contributiva.

<sup>309</sup> De igual forma entendemos que se pronuncia el Tribunal Superior Quinto de lo Contencioso Tributario en decisión del 18 de septiembre de 2008, caso *Editorial Jurídica Venezolana*, cuando estima que la editorial debe realizar actividades necesarias para obtener los enriquecimientos para cubrir sus gastos, pero que ello no implica que tenga como propósito enriquecerse, por lo cual, sería procedente considerar a dicho ente como exento. En este caso, se hace énfasis al adoptar la decisión en el carácter lucrativo o no de las acciones ejecutadas.

estaba exento del pago del Impuesto sobre la Renta. En consideración de la Sala, en aplicación del artículo 1.649 del Código Civil<sup>310</sup>, todas las sociedades civiles tienen fines lucrativos, lo cual –en criterio de la Sala- era suficiente para asumir que la institución realizaba actividades lucrativas, lo cual no fue desvirtuado en el curso del proceso contencioso tributario.

Como puede apreciarse, en el caso sometido a consideración de la Sala, no se analizó la naturaleza de la actividad específicamente realizada por la institución universitaria, ni la forma como eran administrados sus fondos. Por el contrario, ésta se limitó a basarse en un elemento estrictamente formal –la forma de constitución de la sociedad- para señalar que la institución realizaba actividades lucrativas<sup>311</sup>. De esta manera, la Sala evita revisar la existencia de capacidad contributiva del sujeto pasivo y efectúa una interpretación restrictiva de los extremos consagrados en la norma de la Ley de Impuesto sobre la Renta, que no se corresponde con su racionalidad.

Igualmente, en decisiones emanadas de la Sala como las comentadas, la Sala se ha limitado a examinar el objeto previsto en los Estatutos Sociales de la institución, sin considerar las actividades efectivamente realizadas por el contribuyente. En consecuencia, nuevamente de una declaración meramente formal pretende atribuirse consecuencias tributarias, sin examinar si en el supuesto analizado puede o no constatarse la capacidad de contribuir con las cargas públicas.

Asimismo, en decisión del 6 de agosto de 2004, la Sala Político-Administrativa definió a las exenciones como supuestos donde se dispensa del pago del tributo a los particulares, habiéndose verificado el hecho imponible, lo cual es cónsono con la definición dada hasta aquí. En efecto, “*observa esta Sala Político-Administrativa*

---

<sup>310</sup> Según esta norma, la sociedad civil es aquella por la cual “*dos o más personas convienen en contribuir, cada uno con la propiedad o el uso de las cosas, o con su propia industria, a la realización de un fin económico común*”.

<sup>311</sup> En todo caso, es importante indicar que ya la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, en sentencia del 3 de agosto de 2007, Nº 1678, caso *Suelopetrol, C.A.*, señaló que a los efectos del examen tributario de una actividad realizada por un ente económico debe atenderse a la naturaleza de la actividad y no a la forma mediante la cual se constituyó dicho ente –sociedad mercantil, civil, etc-. En consecuencia, la decisión comentada contradice el criterio sentado por la Sala Constitucional, al pretender basarse en la forma del ente para negar la procedencia de la exención, sin entrar al análisis del fondo del caso.

*que la exención se erige como un mecanismo por el cual el legislador nacional, estatal o municipal, exime al contribuyente del pago de la obligación tributaria, que no es más que el principal efecto de la consecuencia jurídica del acaecimiento del supuesto de hecho condicionante establecido en la ley (hecho imponible), en cabeza de sujeto pasivo, lo cual se traduce en la no cancelación del impuesto - más no en la dispensa de otras obligaciones establecidas en la Ley, v.gr. artículo 145 del Código Orgánico Tributario-, y que ocurre una vez verificado el supuesto de hecho en cabeza del sujeto pasivo*<sup>312</sup>. En la misma decisión, la Sala reconoce que el legislador goza de un amplio margen para fijar las condiciones de procedencia de la exención, dado que se trata de una renuncia al ejercicio del poder tributario.

Más adelante, la Sala entra a conocer los supuestos de exención establecidos en la Ordenanza de Impuesto a los Inmuebles Urbanos que establecen que las instituciones benéficas, culturales y deportivas que no persigan fines de lucro, están exentas del pago de dicho tributo. Nuevamente en este caso la Sala determina que la exención responde al hecho de que las instituciones, aunque genere enriquecimiento, no persiguen fines de lucro, señalando que el Impuesto a los Inmuebles Urbanos grava una manifestación de riqueza, que no se evidenciaría en el caso de instituciones que no están dedicadas a la obtención de enriquecimiento<sup>313</sup>. Así, como puede apreciarse, la Sala constata nuevamente la ausencia de capacidad contributiva de las instituciones que gozan de la “exención”, con lo cual realmente se estaría reconociendo que la disposición comentada se limitaría a reconocer la existencia de una inmunidad o supuesto de no sujeción.

Sin embargo, en el supuesto concreto la Sala reitera nuevamente la improcedencia de la exención opuesta, bajo el argumento de que el ente que

---

<sup>312</sup> Sentencia de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia del 5 de agosto de 2004, caso *Avila Servicios Médicos Aviserme C.A. y Superación C.A.*

<sup>313</sup> En todo caso, es importante resaltar que el Impuesto a los Inmuebles Urbanos grava al patrimonio como manifestación de riqueza y no al enriquecimiento, en virtud de lo cual sería discutible la aseveración efectuada por la Sala para determinar si existió o no capacidad contributiva en el supuesto sometido a análisis.

solicitó la exención estaba constituido bajo la forma de una compañía anónima, las cuales, de acuerdo con el artículo 200 del Código de Comercio, revisten carácter mercantil. Así, la Sala estimó que la forma bajo la cual estaba constituido el ente debía privar sobre el examen de la capacidad de pago del mismo a efectos de determinar si estaba amparado o no bajo el supuesto de “exención” consagrado en la Ordenanza analizada.

Por otra parte, cabe citar la sentencia dictada por la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia en el caso *Colegio de Médicos del Distrito Metropolitano*, de fecha 05 de junio de 2003, la cual será comentada a profundidad más adelante, por ser parte central de nuestro trabajo. En este caso, la Sala Constitucional debió considerar si los servicios médico-asistenciales podían estar gravados con el Impuesto al Valor Agregado. La Sala consideró que la asistencia a los servicios médicos privados era esencial para preservar el derecho a la salud de los particulares, dado, en particular, que la medicina pública muchas veces no podía proveer servicios de alta calidad para la atención de enfermedades. De allí que la Sala estimó que el gravamen de estos servicios atentaría contra el derecho a la defensa de los administrados, por lo cual los declaró *exentos* del Impuesto al valor Agregado.

Nuevamente, en nuestro entender, en este caso se confunden los conceptos de exención e inmunidad, toda vez que las razones expuestas por la Sala Constitucional justifican la no sujeción de los servicios médico-asistenciales a la tributación indirecta, al no implicar manifestaciones de capacidad contributiva y atender contra el ejercicio de elementales derechos ciudadanos. En consecuencia, no se trata de una dispensa del Estado a tributar sobre materias de su competencia, sino de la exclusión de dicho poder por no estar dadas las condiciones mínimas para su ejercicio. De allí que, preliminarmente –lo cual será profundizado más adelante- la Sala Constitucional debió declarar que los servicios médico-asistenciales estaban inmunes o no sujetos a la tributación indirecta, en lugar de exentos de ella.

Queremos llamar la atención igualmente sobre una decisión dictada por el Tribunal Superior Cuarto de lo Contencioso Tributario<sup>314</sup> en la cual se estableció teóricamente la diferencia entre los supuestos de exención y exoneración, por una parte, y el de inmunidad tributaria, por la otra, reconociendo que sólo en los primeros casos se verifica el hecho imponible. No obstante lo señalado, en el caso sometido a consideración del Tribunal éste consideró que Aluminio del Caroní, S.A. –empresa estatal- no estaba amparada por la inmunidad tributaria, considerándola un supuesto de *excepción* a la tributación, en virtud de que para la fecha de formulación del reparo aun no se encontraba vigente el artículo 180 de la Constitución que consagra la inmunidad de los entes político-territoriales y de los entes públicos creados por ellos. A pesar de no estar frente a una sentencia de la Sala Político-Administrativa, consideramos prudente hacer referencia a esta decisión en la medida en que expresaría el sentido atribuido al concepto de inmunidad tributaria. Así, si bien el Tribunal reconoce que en los casos de inmunidad no se verifica el hecho imponible, lo califica como supuestos de excepción –como si estuviéramos frente a beneficios fiscales- y, asimismo, determina que es necesario una norma expresa que lo establezca y que esté vigente para el momento de la configuración del supuesto hecho generador para que el sujeto pasivo pueda invocar su aplicación. Con ello, el Tribunal exigiría, para reconocer a un ente como inmune, que en él se verifiquen extremos propios de las exenciones o exoneraciones, como beneficios fiscales y verdaderos supuestos de excepción en el ejercicio del poder tributario.

De esta manera, el establecer en cada caso la verdadera naturaleza de la disposición normativa interpretada se hace esencial para determinar su contenido y los extremos de su procedencia. En caso que estemos en presencia de una exención, el legislador podrá establecer libremente todos los extremos para su procedencia; no obstante, en los casos de no sujeción, el análisis de la disposición deberá limitarse a constatar que no están dadas las condiciones para que se

---

<sup>314</sup> Sentencia del Tribunal Superior Cuarto de lo Contencioso Tributario del 26 de enero de 2011, caso *Aluminios del Caroní, S.A. (CVG ALCASA)*.

entienda verificado el hecho imponible. Igualmente, si estamos en presencia de un supuesto de no sujeción, el Estado no tendrá la posibilidad de ejercer su poder tributario sobre esta parcela, mientras que en los casos de exención el legislador podrá determinar libremente, por razones de oportunidad o conveniencia, si requiere o no el pago del tributo causado<sup>315</sup>. En todo caso, es importante enfatizar que el legislador ha tendido a adoptar la técnica de denominar exenciones o exoneraciones –o inclusive, rebajas o desgravámenes- a lo que verdaderamente constituye inmunidades tributarias. Lo importante, en todo caso, es que el intérprete de la norma realice la revisión de la disposición correspondiente, a los fines de considerar si estamos en presencia de un supuesto de ausencia de capacidad contributiva o de una verdadera dispensa otorgada por el legislador por razones de oportunidad y conveniencia, de lo cual podrá derivarse el potencial control constitucional de la disposición en revisión.

#### **VI.4.- LIMITACIÓN DE LA TRIBUTACIÓN POR EL DISFRUTE DE LOS DERECHOS HUMANOS**

Las afirmaciones anteriores llevan indubitablemente a la conclusión de que la tributación no podría incidir en forma negativa en el ejercicio de los derechos humanos. Es claro que la protección de éstos es parte de la esencia misma del Estado democrático, social, de justicia y derecho al cual estamos adscritos. Específicamente en la materia tributaria, la obligatoriedad de que las normas y principios que la informen se atengan a la protección de los derechos humanos puede derivarse en sus orígenes de la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789. En efecto, este instrumento estableció en su artículo 13 la

---

<sup>315</sup> Estas diferencias ya han sido establecidas por la propia doctrina foránea. Así, César DOMÍNGUEZ ha indicado que el otorgamiento de las denominadas exenciones, exoneraciones, minoraciones, deducciones u otros elementos similares pueden obedecer en muchos casos a la determinación de la capacidad económica y en otros a otras razones, como el establecimiento de incentivos fiscales. Así, *“las disminuciones a la carga tributaria que atienden al principio de capacidad económica contemplan la existencia de un mínimo vital, dicho mínimo (que puede variar de Estado a Estado, pero que se reconoce en sus legislaciones) tendría que ser respetado por los distintos Estados para que resulte realmente efectivo. En el momento en que un Estado grava a un contribuyente, sin reconocer que una parte de su patrimonio o renta se utiliza para procurarse una vida digna y que con ella no demuestra aptitud a contribuir, provoca una disminución de ese mínimo que destruiría los esfuerzos de los demás Estados en reconocerlo. / Las disminuciones a la carga tributaria que implican un reconocimiento a la capacidad económica del contribuyente tienen que ser garantizadas por todos los Estados involucrados en la tributación de un individuo; mientras que los beneficios fiscales que no responden a dicho principio podrían ser acotados para no otorgarle a un contribuyente un doble o múltiple ahorro fiscal (double dip) que lo coloquen en ventaja respecto a sus conciudadanos”* (DOMÍNGUEZ CRESPO, César Augusto. *Incidencia y...* ob. cit. p. 58).

obligación de los ciudadanos de contribuir a las cargas públicas, pero limitados por la necesidad de que dichas cargas se establecieran equitativamente entre todos ellos y tomando en cuenta su capacidad<sup>316</sup>.

No obstante lo anterior, es necesario aclarar que no en todas las épocas se reconoció la relación existente entre los derechos humanos y la tributación, siendo que los primeros se consideraban un elemento independiente de la segunda, en tanto ésta se configuraba más como un elemento económico que de expresión de derechos fundamentales. Hoy, sin embargo, particularmente en el Estado Social de Derecho, se reconoce la necesaria vinculación que debe existir entre estos conceptos, ello bajo la idea de que el Estado debe abocarse a la procura de los medios necesarios para combatir la pobreza –garantizando el disfrute de derechos como la salud, educación, cultura, etc. incluso por las clases menos favorecidas– y, asimismo, asegurar que la tributación contribuya y no impida el desarrollo social, intelectual y económico de los ciudadanos.

Como señalamos anteriormente, los derechos humanos son tradicionalmente definidos como aquellas exigencias que emanan de la esencia misma del ser humano y que son propias de su existencia, que requieren ser reconocidos y tutelados por todos los miembros de la sociedad y, en especial, por aquéllos que ejercen la autoridad sobre los restantes. La protección de los derechos humanos resulta fundamental en todo Estado democrático a los fines de preservar su existencia misma, evitando insurgencias o anarquías derivadas del sentimiento de insatisfacción de los ciudadanos, en tanto la filosofía de esta institución reside en la justicia social y la felicidad ciudadana. La esencia de los derechos humanos reposa en la dignidad humana, elemento fundamental a ser tutelado, lo cual justifica su inderogabilidad<sup>317</sup>. En cualquier caso, los derechos humanos sólo se

---

<sup>316</sup> Artículo 13 de la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano: "Para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de administración, resulta indispensable una contribución común; ésta debe repartirse equitativamente entre los ciudadanos, proporcionalmente a su capacidad", tomado de: <http://www.fmmeduccion.com.ar/Historia/Documentoshist/1789derechos.htm> en fecha 6 de abril de 2005.

<sup>317</sup> La doctrina ha efectuado una distinción entre los derechos humanos y los derechos fundamentales. Concibe como los primeros aquellos derechos que son inherentes a la esencia misma del hombre, con independencia de su positivización en el ordenamiento jurídico nacional o internacional. Entre ellos, se encuentra la dignidad, la libertad y la igualdad humana.

harán efectivos en la medida en que una sociedad comprenda y acepte su existencia, por lo cual su sola concreción en una norma no es suficiente a los fines de garantizar su efectivo cumplimiento y protección. Para ello, es necesario procurar adaptar las conductas de la sociedad a dichos derechos, siendo que en materia tributaria, es apenas recientemente que efectivamente se han canalizado acciones en ese sentido.

Así, debe entenderse que cuando el Estado ejerce su poder tributario y crea un tributo, ello no lo autoriza a la cercenación o restricción de los derechos humanos –más allá del derecho de propiedad en los límites que hemos tenido la oportunidad de revisar en el capítulo anterior-, sino que dicho tributo debe estar orientado directamente a la satisfacción de los fines estatales, entendiendo como tales, la realización de aquellas actividades y prestación de servicios necesaria para la protección de esta esfera de derechos. De lo contrario, el tributo no gozaría de sustento racional alguno y estaría condenado a su nulidad.

La doctrina brasileña sobre este particular ha afirmado que la imposibilidad de tributar sobre determinadas materias es un tema de protección de derechos humanos, más que propiamente una limitación al poder de tributar. No obstante, las tendencias positivas ortodoxas apuntan a estas limitaciones en el último de los sentidos indicados, refiriendo, en consecuencia, que de no encontrarse éstas consagradas expresamente, sería posible ejercer el poder tributario sobre parcelas que en un momento determinado se encuentren excluidas de gravamen por disposición constitucional<sup>318</sup>.

Lo anterior implica, entonces, que el correcto análisis fundamental de la tributación requerirá que ésta se encuentre verdaderamente orientada a la protección y

---

Como los segundos entiende la concreción de los primeros, en expresión del entendimiento que de los primeros hace el legislador.

<sup>318</sup> La posición de la doctrina brasileña ha sido resumida por LOBO TORRES, al indicar que: “*No Brasil, por exemplo, a não-incidência de tributos sobre os direitos fundamentais aparece explicitamente na Constituição e recebe da doutrina e da jurisprudência o apelido de imunidade. As divergências se cifran no exame da origem e da justificativa das imunidades: a doutrina de indole positivista e formalista, amplamente majoritária, quer ver nas imunidades uma forma de autolimitação do poder de tributar, desinteressando-se da sua fundamentação ética e jurídica; preferimos conceituar a imunidade como limitação do poder impositivo do Estado pelas liberdades preexistentes*” (LOBOS TORRES, Ricardo. *Direitos Humanos...* op. cit.. p. 18).

resguardo de los derechos del hombre, en virtud de lo cual, deberán efectuarse las adecuaciones necesarias tanto para que el producto de lo recaudado sea correctamente invertido en los fines del Estado, como para que las normas que sean dictadas en la materia, conlleven la tutela de los derechos de los particulares. De esta forma, aún cuando el Estado podrá coaccionar al pueblo para el cumplimiento de los tributos respectivos, ello estará sujeto a los límites razonables para la preservación de los derechos del individuo frente al colectivo<sup>319</sup>.

La tributación también debe constituirse en un instrumento de justicia social, logrando la redistribución de las riquezas a las clases menos favorecidas, que garantice la convivencia plena y satisfactoria de todos los ciudadanos, pero ante el reconocimiento de las diferencias naturales de sus miembros<sup>320</sup>. Asimismo, la tributación es modernamente utilizada como mecanismo de incentivo del ejercicio de determinadas actividades que contribuyan al fortalecimiento del bienestar social. De esta forma, la tributación debe tener como norte procurar que todos los ciudadanos puedan llevar una existencia digna, lo cual implica el otorgamiento de iguales oportunidades que permitan la evolución de los individuos en función del empeño particular de cada uno de ellos en la procura de la mejora de su condición de vida.

De esta forma, la moderna concepción del tributo requiere el análisis no sólo de la adecuación a los principios clásicos de legalidad, igualdad, no confiscatoriedad, etc., sino, asimismo, la adecuación moral y política de dichos tributos a los fines

---

<sup>319</sup> La doctrina ha señalado que la tributación puede incidir negativamente en el derecho a trabajar. Así, se indica que: “los tributos pueden interferir, en mayor o menor medida, con el derecho de trabajar. Sobre todo cuando, en vez de detraer una porción del producto del ejercicio efectivo de este derecho, mediante la técnica de las presunciones y ficciones, establecen un monto fijo que se ha de pagar, con independencia del resultado que haya obtenido el contribuyente. Por ejemplo, en el caso de las cargas sociales que gravan a los trabajadores bajo el régimen de autónomos, donde el pago del tributo establecido por el Estado nacional se transforma en una condición para el ejercicio de la actividad, desvinculada del fruto concreto que pueda o no obtener.” (NAVEIRA DE CASANOVA, Gustavo. *Tributación y derechos...* ob. cit. p. 421).

<sup>320</sup> De acuerdo con lo señalado por la doctrina, la existencia del principio de *igualdad por la ley* en materia tributaria implica la posibilidad de efectuar las correcciones económicas necesarias para garantizar la justa distribución de las riquezas entre los componentes de la sociedad, por lo cual, se procura legítimamente lograr la modificación del estado natural de las riquezas, en pos de un mayor beneficio colectivo. La intervención del Estado en este sentido no debe resultar en la conculcación de los derechos de los ciudadanos, bajo el pretexto de una supuesta justicia redistributiva, que permita el establecimiento de tributos al margen de la capacidad contributiva de los ciudadanos. Por el contrario, es necesario que las medidas implementadas para la distribución de la riqueza resulten cónsonas con estos derechos, justificándose de esta manera tributaciones mayores sobre los capitales y activos ociosos, el establecimiento de exoneraciones, incentivos fiscales, etc. La necesidad de la redistribución de las riquezas fue señalada por el propio Papa Juan Pablo II en su Carta Encíclica *La Preocupación Social de la Iglesia* de fecha 30 de diciembre de 1987.

del Estado y a la idoneidad de los medios empleados por éste para satisfacer dichos fines.

En concreto y adentrándonos en el tema que nos ocupa, a los fines de determinar la justicia cuantitativa de la tributación que recae sobre un individuo, deberá atenderse a la capacidad del individuo de hacer un sacrificio económico y que en ningún caso dicho sacrificio deberá ser incompatible con el goce de los derechos individuales, sean civiles, políticos, culturales, sociales o económicos, debiendo tomarse especialmente en consideración la situación de las clases menos favorecidas.

De acuerdo con lo señalado, la efectiva protección de los derechos humanos en materia tributaria, implicará, entre otros ámbitos, la existencia de inmunidades frente a la potestad de tributación que podrán materializarse de dos formas distintas:

(i) Por una parte, estableciendo parcelas de derechos que deben ser protegidas y que limitan o impiden su tributación, como pudiera ser el caso del derecho a la salud, a la educación, a la libertad de culto, derecho de estar informados, etc., cuya protección podría o bien resultar en la eliminación de cualquier posibilidad de tributación sobre tales materias –tal y como ocurre en el Brasil, en donde su Constitución Federativa exime, de plano, del poder de tributar a las instituciones religiosas, periódicos, etc.-, por considerar que la incidencia de la tributación sobre éstas resultaría atentatoria a su libre disfrute o, asimismo en la rebaja de las alícuotas aplicables o el establecimiento de topes máximos en este sentido;

(ii) Por otra parte, mediante el reconocimiento de la existencia de un mínimo existencial que debe ser respetado por el Estado y sobre el cual no podrá recaer forma alguna de tributación, reconociendo que por debajo del mínimo vital no existirá en caso alguno capacidad contributiva. Con el mínimo vital resultarían protegidos derechos tales como la propiedad, el derecho a la dignidad humana, a

la libertad, al libre desenvolvimiento de la personalidad, al trabajo, etc. Estas formas de protección de los derechos humanos no resultan ser en caso alguno antagónicas, siendo perfectamente posible que las mismas convivan en el mismo sistema, tal y como es el caso del sistema jurídico brasileño. No obstante, el verdadero reconocimiento de estas esferas de protección dependerá de la progresividad en la comprensión de los derechos humanos y, con ello, de las verdaderas limitaciones que existen al poder de tributar en el ámbito en el cual nos desenvolvemos<sup>321</sup>.

#### **VI.5.- ORIGEN DE LAS LIMITACIONES A LA TRIBUTACIÓN SOBRE LA BASE DE LA PROTECCIÓN DE LOS DERECHOS HUMANOS.**

Las llamadas inmunidades tributarias han sido tratadas conjuntamente con otros principios como es el caso de la generalidad, la capacidad contributiva y la igualdad, vistas como aspectos esenciales de la tributación.

A partir del siglo XVIII surge el tratamiento de este principio, primero con MONTESQUIEU y luego con BENTHAM, estableciendo la prohibición de que el tributo incidiera sobre aquellos que tenían escasa capacidad económica, estableciendo con ello el denominado “necesario físico”, es decir, la protección de los proventos necesarios para la subsistencia, el cual es modernamente representado a través del mínimo vital o mínimo existencial.

La doctrina alemana, representada en NEWMARK, ha sostenido que el principio de generalidad implica la obligación de todos los ciudadanos de contribuir en proporción a sus cargas públicas, sin que sea dable el establecimiento de excepciones, salvo que éstas estén fundadas en razones “*de política económica, social, cultural y sanitaria o por imperativos técnico-tributarios*”<sup>322</sup>.

---

<sup>321</sup> Sobre el sistema tributario brasileño y la protección de los derechos humanos, en materia de actuaciones gubernamentales tributarias puede consultarse MACHADO DERZI, Misabel Abreu. *Direitos Humanos e...* Op. cit. pp. 209 y ss.

<sup>322</sup> NEWMARK, Fritz. *Principios de la Imposición*. Madrid. Obras Básicas de Hacienda Pública. Instituto de Estudios Fiscales. 1994. p. 89.

Este autor se refiere a los orígenes del mínimo vital, indicando que éste se fundamenta en la ausencia de capacidad de pago y en la necesidad de los particulares de hacerse de los proventos necesarios para subsistir.

En este sentido, JHG VON JUSTI<sup>323</sup> en 1771 estableció diversas máximas a la tributación, las cuales no han sido debidamente difundidas y que establecen limitaciones claras al poder de gravar del Estado. JUSTI mantiene que el impuesto sólo debe ser establecido en proporción a la propiedad, que debe ser cierto y no arbitrario, que debe ser conveniente su pago y que debe ser económico en su administración –en forma similar a los principios establecidos por ADAM SMITH, en *la Riqueza de las Naciones*-. Pero establece adicionalmente dos máximas: la primera que los tributos no deben quitar a los particulares lo mínimo necesario para su subsistencia, ni su pago debe resultar en una reducción de su capital. Una segunda máxima es que un impuesto nunca debe resultar en un daño a los intereses de los particulares ni afectar sus libertades civiles. Adicionalmente, en la concepción de JUSTI –común a los Cameralistas- el Estado debe actuar como un participante en el orden económico, como un integrante más de la sociedad civil, por lo cual en un Estado ideal, los tributos no deberían existir, sino que el Estado debería obtener ingresos como cualquier operador económico. De esta forma, el Estado no se opone a la sociedad, sino que es parte de ella<sup>324</sup>.

Por su parte, BENTHAM también se opuso a la injusticia de que la tributación incidiera sobre los bienes esenciales para la subsistencia y, en particular, que se creasen tasas por el acceso a la justicia, porque ello implicaría la máxima afectación en la satisfacción de los intereses de los particulares. De esta forma, BENTHAM señala que la mayor parte de los países consideraría injusta la creación de un impuesto al consumo del pan, por tratarse del consumo de uno de los bienes esenciales para la subsistencia. Sin embargo, indica que un tributo que

---

<sup>323</sup> JUSTI formaba parte del grupo de Cameralistas, integrado por una serie de funcionarios abocados al beneficio del Estado, adiestrados no sólo por la experiencia personal, sino por la formación recibida de las universidades. El objetivo del Cameralismo fue procurar conciliar dos intereses: el bienestar del Estado (a través de su fortalecimiento) y la felicidad de los súbditos.

<sup>324</sup> Cfr. WAGNER, Richard. *The Cameralists: Fertile Sources for a New Science of Public Finance*. Departamento de Economía de la Universidad George Mason. Estados Unidos de América. Tomado de la Página Web de la Universidad George Mason. ([www.mason.gmu.edu](http://www.mason.gmu.edu)) el 5 de abril de 2006.

recaiga sobre la administración de justicia sería aun más injusto que aquél que incide sobre el consumo del pan. De esta forma, expone que el tributo sobre el pan no impide adquirir este bien a quien lo necesita, sino que se traduce en una reducción del peso total que podrá adquirir, ya que una parte del precio deberá destinarla a la satisfacción del tributo. Si esto puede ser injusto, porque implica limitar el consumo necesario para un ser humano, mayor aun es el caso del tributo que incide sobre la justicia. De esta forma, el sujeto no puede solicitar que le sea administrada un poco menos de justicia para poder soportar el tributo correspondiente. Simplemente, el servicio es administrado o no lo es.

La administración de justicia, además, resulta fundamental para la protección de todos los derechos humanos, de tal forma que la negación a su acceso, implica la afectación de la totalidad de las garantías del ciudadano. Asimismo, la tributación sobre la administración de justicia implica la creación de una carga sobre un hombre necesitado y en relación con la cual es imposible hacer una provisión, por cuanto el requerimiento de la justicia normalmente resulta de un imprevisto. De esta manera, exigir a un particular el pago de un tributo por el derecho de defenderse, implica efectivamente una denegación de justicia, al determinar, en muchos casos, que el ciudadano se abstenga de acudir a los tribunales por no tener los fondos para cubrir esta carga.

En este punto de su análisis, BENTHAM se refiere a la ausencia de capacidad contributiva de aquellos que más se encuentran necesitados de la administración de justicia. Así, señala que de todos los hombres es el pobre (y cada vez más en proporción a su pobreza), el que está mayormente desprovisto de la protección de la ley, definida como el mejor y más universal de los derechos del hombre al nacer, al no tener nadie que naturalmente lo proteja. Por otra parte, el rico dispone de escudos que le permiten repeler los ataques de injuria, a través de la natural influencia de la riqueza, la influencia de la situación, el poder de las conexiones, las ventajas de la educación y la inteligencia, las cuales van, en entender de BENTHAM, mano a mano con la riqueza. Los pobres tienen, por su parte, un solo

recurso fuerte de protección, que es la protección de la ley, de la cual éstos se ven apartados por razones financieras.

Los pobres, continua BENTHAM, derivado –en ciertos casos- de su ignorancia e incapacidad intelectual que se encuentran inseparablemente atadas a la pobreza, son separados generalmente del poder político. Pero entonces se pregunta BENTHAM ¿no hay suficientes inequidades inevitables, sin que deban añadirse también injusticias innecesarias?<sup>325</sup>.

De esta manera, BENTHAM añade que la tributación por la administración de justicia constituye un robo para su pagador, igual que aquél que sufriría un sujeto que acudiese a una panadería a comprar pan, cuando el panadero toma el dinero sin entregar el producto. Así, el tributo por el acceso a los tribunales tendría que ser pagado por un sujeto que no está seguro de que efectivamente será beneficiado con una decisión justa y que, más aun, tendrá que ser pagado por el sólo hecho de sentarse en el banquillo, aun cuando tenga la intención de declararse culpable.

De esta forma, no es posible diseñar el tributo sobre la óptica estrictamente financiera, sino que es necesario atender a los efectos que éste produce. Indica BENTHAM que se ha señalado que los tributos que recaen sobre el consumo han sido considerados los más justos por cuanto ellos sólo recaen sobre sujetos que tienen la capacidad de pagarlos, ya que no deberá pagarse si no se consume el producto respectivo. Los impuestos a la propiedad y sobre la transferencia de la

---

<sup>325</sup> BENTHAM expresa estas ideas literalmente en los términos siguientes: *“Mark well, that of all sorts of men, it is the poor, and they the more certainly in proportion to their poverty, that are despoiled in this way of the protection of the law: the protection of the law, that inestimable jewel, which in the language of that very law is defined the citizen’s universal and best birth-right: the poor and him that has none to help him, these are they to whom the help of the law is thus unfeelingly refused. The rich, were it from them that this great safeguard were withholden, have shields of their own to ward off the attacks of injury: the natural influence of wealth, the influence of situation, the power of connexion, the advantages of education and intelligence, which go hand in hand with wealth. The poor has but one strong hold, the protection of the law: and out of this the financier drives him without vouchsafing him a thought, in company with the herd of malefactors. The poor, on account of the ignorance and intellectual incapacity inseparably attached to poverty, are debarred generally, as perhaps it is necessary, were it only for their own sake, they should be universally, from the sweets of political power: but are not so many unavoidable inequalities enough, without being added to by unnecessary injustice?”* (BENTHAM, Jeremy. *A Protest Against Law - Taxes, Shewing the Peculiar Mischievousness of all such Impositions as Add to the Expense of Appeal to Justice*. Tomado de la Página Web de “The Online Library of Liberty” ([www.oll.libertyfund.org](http://www.oll.libertyfund.org)) el 12 de abril de 2006).

propiedad constituyen otro grupo de tributos justos, en el sentido de que si bien pueden no ser opcionales, sólo son exigidos donde existe capacidad contributiva. Así, se afirma que los impuestos al consumo en cartas, dados, guantes y perfumes son apropiados, siendo que los impuestos sobre la justicia, desde la óptica financiera, califican como impuestos al consumo, por lo cual son asimismo apropiados. Los impuestos sobre la justicia, sobre la propiedad, sobre el consumo, constituyen uno y el mismo objeto en la óptica de las finanzas. No obstante, no es posible limitarse al análisis del tributo desde esta óptica, sino que debe determinarse que éste incide negativamente en el disfrute del derecho de acceso a la justicia, que constituye elemento esencial de la Carta Magna, en virtud de lo cual, su mantenimiento, resulta en una ruptura de sus disposiciones.

Conforme a lo indicado, BENTHAM apunta dos razones para sostener que la administración de justicia no puede estar sujeta a tributación: por un lado, la ausencia de capacidad contributiva de aquellos que más requieren acceder a este servicio (los pobres) y, por el otro, el hecho de que este tipo de tributación se considera manifiestamente injusta por implicar tanto la negativa al goce de los derechos fundamentales de los ciudadanos, como el aprovechamiento de una situación de infortunio en la cual se encuentra un sujeto en un momento determinado. Cuando el sujeto requiere de la asistencia, se encuentra con una traba financiera, como es la necesidad del pago de un tributo, sobre la base de la obligación de los ciudadanos de ayudar al sostenimiento de las cargas públicas.

Aun cuando no estamos conformes con varios de los conceptos expresados por BENTHAM, en particular la afirmación de que la distribución de las capacidades intelectuales depende del nivel socio-económico, las bases sentadas por él en lo relativo a la tributación constituyen los fundamentos al reconocimiento de una protección de los derechos humanos de este fenómeno y a la necesidad de prestar particular atención a la incidencia de los impuestos en la esfera jurídica de cada uno de los particulares. Queda claro de esta forma que la tributación no constituye un fenómeno únicamente financiero, sino que puede afectar otros aspectos esenciales para la vida de los contribuyentes. De allí puede

determinarse una orden al legislador de atender no sólo a las necesidades presupuestarias del Estado en un momento determinado, o a la implementación de normas de control fiscal, sino a los efectos que el tributo diseñado pueden causar en los derechos de los particulares.

Jean Charles Léonard SISMONDE DE SISMONDI<sup>326</sup>, por su parte, es partidario asimismo de negar la tributación sobre ciertas esferas que resulten en la afectación de los derechos humanos de los particulares. La tesis de SISMONDI se inicia con principios similares a los expresados por ADAM SMITH en *la Riqueza de las Naciones*. SISMONDI apunta a que la única fuente de riqueza es el trabajo, siendo que la renta, las ganancias de capital y el salario son sólo tres categorías diversas de los frutos del trabajo. Con relación a los tributos, establece varios principios: (i) el impuesto debe incidir sobre el rendimiento y no sobre el capital, (ii) en la determinación del impuesto no se debe confundir el producto bruto anual, que comprende el capital circulante, inclusive el pago de salarios, con el rendimiento propiamente dicho, (iii) el impuesto no debe incidir sobre la parte del rendimiento necesario para la existencia del contribuyente y (iv) el impuesto no debe tener por efecto ahuyentar la riqueza que se tributa.

Tal como lo señala SISMONDI, nada puede ser más absurdo, ni tampoco más cruel que tomar, como impuestos, parte de los emolumentos necesarios de los trabajadores. Si dichos tributos deben ser directamente pagados por los trabajadores, éstos languidecerán y al final morirán y con ellos será también destruida la renta nacional que debe desarrollarse de su trabajo. Una opción podría ser que los trabajadores obtengan el reembolso de los tributos pagados bien de la clase que los emplea o de los consumidores. Para este propósito, podrían incrementarse todos sus salarios o el precio de todo lo que ellos producen. Entonces, se aumentarían los costos de la manufactura o, al menos, se cerrarían los mercados foráneos, y, por una vía un poco más larga, igualmente se afectaría la producción y se destruiría la renta nacional.

---

<sup>326</sup> Las tesis de Sismondí ha sido considerado como base de la doctrina marxista. Es el fundador del socialismo pequeñoburgués.

No hay una operación más compleja que separar de la renta de un hombre pobre lo necesario de lo superfluo, que es lo único que puede ser gravado. Además, este impuesto estaría fijando las contraprestaciones en el trabajo y en la industria o, de alguna forma, estaría estableciendo una penalidad en aquellas cualidades que son las que más deben ser motivadas; sería excluir, en su fuente, la riqueza y prosperidad de los estados. Estas son las razones que han generalmente impedido una tributación universal en la renta o, al menos, ha limitado que ellas lleguen a las clases industriales de tal forma que le impidan ser productivas.

Como puede apreciarse, la tesis de SISMONDI parte del principio de capacidad contributiva: no es posible establecer tributación donde no hay capacidad de contribuir. No obstante, él va más allá por cuanto señala, por una parte, que es difícil la distribución entre lo que es absolutamente necesario y lo que es superfluo y, por la otra, que no puede establecerse una tributación absoluta sobre todos los proventos que excedan de lo mínimo necesario, por cuanto ello implicaría desmotivar el desarrollo de cada uno de los ciudadanos y la explotación de sus cualidades propias. De allí entonces que no se trata de la delimitación del mínimo absoluto para la subsistencia, a los fines de precisar cuáles son las esferas excluidas de tributación sino, asimismo, nuevamente del reconocimiento de la incidencia de la tributación en el desarrollo de las actividades de los ciudadanos.

Continúa SISMONDI en su análisis, refiriéndose a los tributos indirectos o tributos sobre el consumo. Señala que no es posible establecer tributación sobre el consumo de bienes de primera necesidad. Si bien es cierto que a través de la exención de estos bienes se excluye una porción sustancial de los ingresos fiscales, su tributación implicaría el riesgo de confundir lo necesario con lo superfluo en el consumo del hombre pobre, logrando la afectación de su subsistencia.

De igual forma, destaca que el impuesto sobre el consumo puede resultar en la afectación de la producción, por cuanto su incidencia en el consumidor final podría resultar en la disminución de su consumo, reduciendo así las demandas a ser satisfechas por los productores. Para contrarrestar este efecto, los productores podrían decidir soportar parte de este tributo, que en definitiva incidiría en su estructura de costos y podría determinar su desaparición del mercado<sup>327</sup>.

Se pronuncia SISMONDI igualmente en contra de ciertos impuestos específicos al consumo, como es el caso del tributo a la sal. Señala que la sal es un producto consumido por igual en las casas de los ricos y de los pobres y que esta tributación no establece distinción alguna acerca de la capacidad de quien consume el producto. Ello implica que el pobre, para poder adquirir sal, debe dejar de consumir otros productos esenciales, a los fines de destinar parte de los fondos a la satisfacción de los tributos a la sal.

Critica SISMONDI la tributación indiscriminada que el Estado ha establecido sobre actos civiles, con el fin de conseguir ingresos para él, sin advertir las consecuencias que producen en el particular. De esta forma, se establecen tributos sobre herencias, ventas y todo intercambio de propiedad, las cuales muchas veces inciden sobre el capital y no sobre la renta, resultando en un empobrecimiento del particular. También se han establecido tributos sobre préstamos, actos judiciales, prendas y otra serie de actuaciones que, lejos de constituir manifestaciones de riqueza, implican manifestaciones de pobreza.

Conforme a ello, SISMONDI considera esencial que se establezcan controles sobre los tributos, a los fines de evitar que éstos se multipliquen en forma tal que acaben destruyendo la producción y las fuentes del recurso nacional. Dentro de estas limitaciones, como hemos visto, está la consideración de los efectos que la

---

<sup>327</sup> Para confrontar este efecto fiscal, la Ley de Impuesto al Valor Agregado ha previsto que la exportación de bienes y servicios está gravada con tasa cero, lo cual legitima a los exportadores a la recuperación de los créditos fiscales soportados para llevar adelante la operación de exportación. Con ello, los costos asociados a la exportación son parcialmente soportados por el Estado, permitiendo al operador económico mejorar sus opciones en el mercado internacional.

tributación puede surtir en el patrimonio de los pobres y en la obtención de los recursos necesarios para la satisfacción de sus necesidades<sup>328</sup>.

No obstante, otros autores de la escuela liberal del siglo XIX combatieron el principio, sobre la base de la necesaria preservación del principio de generalidad. Se trataba de un análisis sesgado de dicho principio, sustentado en la supuesta obligación de todos y cada uno de los ciudadanos al sostenimiento de las cargas públicas. De allí que no aceptasen excepciones sobre la base del derecho del ciudadano de conservar una porción de su patrimonio, para cubrir sus propias necesidades.

Inclusive, podemos apreciar la formulación de críticas a las tesis de SISMONDI, bajo la consideración de que la afirmación de que la tributación no puede incidir sobre la porción del rendimiento necesaria para el sustento del contribuyente es vaga y sin mayor contenido. Se indica que la tributación debe incidir, en aras del principio de generalidad, sobre todos los individuos, con independencia de si éstos forman parte de las clases privilegiadas o no. Sobre esta idea, se indica que la justicia distributiva debe descansar en la igualdad de las cargas públicas, sin que sea válido declarar exentos a ciertos sujetos o rentas, o establecer una menor presión fiscal sobre ellos, por cuanto ello incidiría en una reducción de los fondos del Estado necesarios para la satisfacción de las necesidades colectivas y, en especial, de las clases menos favorecidas<sup>329</sup>.

La tesis de la negación de la protección de los derechos fundamentales y la porción mínima necesaria del patrimonio, si bien era sostenible de alguna forma en el Estado Burgués –nos indica NEWMARK-, no es válida en la época del intervencionismo social.

Por su parte, en la doctrina española, SAINZ DE BUJANDA trata el principio partiendo de la óptica del principio de generalidad, esto es, la obligación de los ciudadanos

---

<sup>328</sup> SIMONDE DE SISMONDI, J.C.L. *Political Economy*. 1815. Tomado de la Página Web de la Facultad de Ciencias Sociales de la Universidad MacMaster, Canadá ([www.socsci.mcmaster.ca](http://www.socsci.mcmaster.ca)), el 12 de abril de 2006.

<sup>329</sup> COLMEIRO. Manuel. *Principios de Economía Política*. "Textos Selectos de Economía" en <http://www.eumed.net/cursecon/textos/>, consultado el 13 de abril de 2006.

de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas. Sin embargo, reconoce que esta obligación no le corresponde a todos los ciudadanos, sino únicamente a aquéllos que detentan capacidad contributiva. Por ello, el análisis del principio de generalidad sólo será posible atendiendo igualmente al de capacidad contributiva. Así, indica que el principio de generalidad se refiere principalmente a la prohibición de que existan privilegios fiscales. Sobre esta base, realiza el análisis de las exenciones fiscales como mecanismos a través de los cuales puede darse la ruptura del principio de generalidad. La exención, según hemos visto, constituye una dispensa legal a la obligación tributaria, aun cuando se verifique el supuesto de hecho previsto en la ley. El quiebre al principio de generalidad se verificaría al permitir que ciertos individuos sobre los cuales se verifica el hecho imponible, queden liberados del cumplimiento de la obligación asociada a ello. No obstante, SAINZ DE BUJANDA señala que en ciertos casos las exenciones no constituyen violaciones al principio de generalidad. Indica de esta forma que *“Muchas de ellas pueden estar impuestas por un riguroso criterio de justicia (v.gr.: mínimo vital exento, exención de artículos de primera necesidad)”*. De allí que sea preciso *“distinguir qué exenciones infringen y cuáles respetan el principio”*, indicando que *“es necesario recurrir a un criterio sustancial, y este criterio no puede ser otro que el del fundamento de la exención. Para que no contradiga el principio de generalidad, la exención ha de tener su fundamento en la justicia tributaria. Debe eximirse lo que es justo que no tribute (así, según el Tribunal Constitucional, serían legítimas ‘medidas fiscales orientadas a la protección de la familia’ (Sentencias 209/1987 y 45/1989); no debe eximirse lo que es justo que tribute”*<sup>330</sup>.

Asimismo, este autor dispone que el principio de capacidad contributiva es el que obligará a declarar exentos de impuesto a ciertos eventos que, objetivamente, podrían haber calificado como gravables. De esta forma, parte el autor del análisis del principio de capacidad contributiva relativa, el cual implica la forma en la cual se determina cuantitativamente la prestación tributaria del individuo. Sobre esta base, expone que en el proceso de determinación debe atenderse a la utilización

---

<sup>330</sup> SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Lecciones de Derecho Financiero*. Madrid. Servicio de Publicaciones Facultad de Derecho Universidad Complutense. Décima Edición. 1993. p. 105.

de tarifas progresivas o proporcionales, al carácter personal o real del tributo y, asimismo, a la existencia de exenciones. Sobre este último punto, señala que es particularmente importante que se establezcan exenciones a la “*renta mínima para la existencia*” en cuyo caso, “*adquiere... un papel esencial de instrumento de justicia tributaria*”. Sobre esta base afirma que “*así como el principio de generalidad se manifiesta negativamente (no se deben eximir personas que, análogamente a otros sujetos, manifiesten o tengan capacidad contributiva), el principio de capacidad contributiva se expresa positivamente (deben eximirse aquellos hechos o personas que no revelen capacidad contributiva)*”<sup>331</sup>.

Conforme a la posición anterior, si bien el hecho objetivo podría calificar como hecho generador de la obligación tributaria (capacidad contributiva absoluta), al implicar en abstracto una manifestación de riqueza, se acepta que, al analizar la cuantía de la obligación y la situación de los sujetos obligados a su pago tal manifestación es inexistente, lo cual conlleva el necesario establecimiento de exenciones al pago de la obligación tributaria. No obstante, personalmente consideramos que la definición del hecho generador de la obligación tributaria debe hacerse allí donde efectivamente exista capacidad contributiva, tanto considerando sus aspectos objetivos como subjetivos. Por ello, si bien la exención constituiría una expresión de la justicia tributaria, efectivamente no podría hablarse de una exención, por cuanto no estarían dados los supuestos para que la situación diera lugar al nacimiento de la obligación tributaria y el legislador otorgase la dispensa correspondiente. Simplemente, al no existir capacidad contributiva, no es posible exigir el pago del tributo.

En todo caso y sin perjuicio de lo aquí señalado, que pretende dar base a la existencia de las inmunidades tributarias, dedicaremos el próximo capítulo a revisar el principio de capacidad contributiva y el alcance que de él ha hecho la doctrina. Como hemos señalado, el principio de capacidad contributiva constituye en sí una base esencial para la existencia de la inmunidad tributaria, es decir, del freno impuesto al legislador para gravar un hecho determinado.

---

<sup>331</sup> SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Lecciones...* Op. Cit. p. 110.

## VI.6.- ALCANCE DE LA INSTITUCIÓN Y RECEPCIÓN POR LAS LEGISLACIONES INTERNAS

Una de las discusiones planteadas acerca de la vigencia de las inmunidades tributarias en cada uno de los Estados se centra en la forma en la cual esta institución debe ser recogida por la legislación. A los fines de facilitar la comprensión del tema en estudios, hemos procurado sintetizar las distintas posiciones asumidas por la doctrina en las siguientes: (i) el principio de capacidad contributiva prohíbe crear tributos allí donde no hay manifestaciones de riqueza, lo cual implica el establecimiento de ciertas limitaciones en el diseño de los tributos; (ii) el legislador establece exenciones (que no inmunidades), en consideración al carácter particular de las esferas sobre las cuales incide la tributación, por lo cual no habría un reconocimiento constitucional absoluto a la inmunidad tributaria, salvo disposición expresa; (iii) existe un reconocimiento constitucional a las inmunidades tributarias, basados en la carta de derechos contenida en la Constitución y en el principio de capacidad contributiva.

Para ilustrar el efecto de cada una de estas teorías, creemos conveniente citar el tratamiento doctrinal dado en Argentina a las deducciones personales aplicables en el Impuesto a las Ganancias. BERTAZZA nos explica que la legislación argentina prevé desgravar un mínimo que se corresponde con las necesidades del individuo, complementada con una “deducción especial” y las rebajas de las cargas de familia. Ahora bien, según expone, *“ciertos autores consideran que estas detracciones no son exenciones, sino deducciones para ajustar el ingreso al neto gravable, de modo de respetar el principio de capacidad contributiva, considerando que hasta alcanzar el importe de tales mínimos y cargas, las rentas no representan en el beneficiario la existencia de dicha capacidad contributiva”*, con lo cual reconoce la existencia de dos tesis, hasta cierto punto antagónicas: (i) que estos desgravámenes son simples exenciones (con lo cual podrían ser excluidas por el legislador) y (ii) que se trata del reconocimiento de la ausencia de capacidad contributiva de cierta categoría de contribuyentes. Pero aun se establece una tesis adicional *“Otra doctrina encuentra un fundamento jurídico más profundo en la protección en general de la familia, que tiene raíz en la CN art. 14*

*bis, el cual establece que el estado otorgará la protección integral de la familia; la defensa del bien de la familia; la compensación económica familiar (salario familiar) y el acceso a una vivienda digna*<sup>332</sup>.

Dependiendo de la tesis asumida, podría sustentarse que el legislador es libre de definir los supuestos de exención de tributos, sobre la base de sus políticas fiscales y el reconocimiento de la incidencia de la tributación en la esfera jurídico-patrimonial de los administrados. Sin embargo, otra opción sustentable es que existe una limitación general al poder de tributación, bajo el reconocimiento de la carta de derechos humanos y el principio de capacidad contributiva, sobre los cuales no cabría el diseño de una política fiscal libre para el legislador.

Tal y como indicamos, en Venezuela no encontramos disposiciones expresas que reconozcan la inmunidad tributaria fundamentada en la protección de los derechos humanos. Sólo encontramos en la materia el reconocimiento al principio de capacidad contributiva, tal y como lo indica el artículo 317 del Texto Fundamental, al cual nos referimos más adelante. Sin embargo, en otros ordenamientos jurídicos hemos hallado disposiciones expresas en el texto constitucional que reconocen la inmunidad tributaria para la protección de los derechos humanos.

Así, tal y como veremos más adelante, la Constitución brasileña reconoce expresamente la inmunidad, como una forma de no sujeción sobre los derechos fundamentales. Para la doctrina positivista brasilera, ello implica el establecimiento por el Estado de una serie de autolimitaciones al poder tributario, sin tomar en cuenta el fundamento ético y jurídico de dichas limitaciones, es decir, ellas existen simplemente por estar consagradas en el texto constitucional<sup>333</sup>. En una primera aproximación, si consideramos que se trata de una mera autolimitación al poder tributario, ello implicaría que una reforma constitucional en la cual se eliminasen las disposiciones que consagran la inmunidad tributaria, conllevaría la posibilidad de crear tributos sobre esferas que una vez estuvieron protegidas.

---

<sup>332</sup> BERTAZZA, Humberto. *Derechos Humanos y...* op. cit. p. 144.

<sup>333</sup> Así lo reseña LOBO TORRES, Ricardo. *Derechos Humanos y...* op. cit. p. 19.

No obstante, si partimos de que existen fundamentos de derecho natural para el establecimiento de la inmunidad tributaria, relacionados con la necesaria protección de los ciudadanos de la injerencia del Estado en la esfera de los derechos humanos esenciales, así como el carácter irrenunciable y progresivo de estos derechos, sería válido asumir que el establecimiento de la inmunidad tributaria no es un beneficio otorgado por el Estado, sino parte esencial de los derechos de los ciudadanos.

Ahora bien, podemos entonces sostener que, en principio, la inmunidad tributaria es una norma denegatoria del poder tributario, sustentada en dos aspectos: (i) en la ausencia de capacidad contributiva y (ii) en el reconocimiento de los derechos humanos más fundamentales.

Sin embargo, como hemos indicado, ésta no es la aproximación realizada en algunos ordenamientos jurídicos, en los cuales se ha señalado que la inmunidad tributaria –y dentro de ella, el mínimo vital- constituye una forma de política legislativa, siendo usualmente consagrada como una exención. De esta forma, el mínimo vital se materializa más como una concesión del Estado, fundamentada en razones de parafiscalidad y en una suerte de reconocimiento del legislador a los derechos humanos, que en una razón de principio para excluir o limitar la tributación sobre ciertas esferas.

Las diferencias en uno y otro caso no son de mera terminología, sino que resultan en consecuencias jurídicas manifiestamente diferentes. Por una parte, si consideramos que la inmunidad tributaria –y el mínimo vital, dentro de ella- constituye un principio fundamental que limita el ejercicio del poder tributario, no dependerá del diseño de la política fiscal el que ciertas esferas estén excluidas o limitadas de la tributación. De esta forma, si el legislador llegase a dictar una ley que recaiga sobre estas esferas, sería posible solicitar la nulidad de la norma correspondiente, sobre la base de que ésta es violatoria tanto de específicos

derechos humanos (como podría ser la salud, educación, vivienda, etc.) como del principio de capacidad contributiva.

Por otra parte, si consideramos que la inmunidad tributaria constituye un elemento de política fiscal, es posible que se dicte una norma que grave determinadas esferas “protegidas”, sin que sea válido efectuar el control constitucional de la norma en comentarios. Ello por cuanto la decisión de declarar exento a un determinado elemento derivaría de motivos de oportunidad y conveniencia, sobre lo cual, en principio, no es posible que la Sala Constitucional ejerza el control de la constitucionalidad.

#### **VI.7.- ANÁLISIS DEL CONCEPTO INMUNIDAD EN EL DERECHO COMPARADO**

Para el correcto análisis de la institución en referencia, creemos conveniente efectuar algunas aproximaciones del tratamiento legislativo, jurisprudencial y doctrinal foráneo sobre la materia, en donde podemos encontrar las bases para su estudio en el marco legislativo nacional.

##### **VI.7.1.- Constitución de la República Federal de Brasil**

La Constitución brasilera realiza un desarrollo más o menos amplio de las inmunidades tributarias. De esta forma, en el artículo 150 de la Constitución de la República Federal de Brasil<sup>334</sup> se consagran diversos supuestos de inmunidades a saber:

1.- Prohibición de establecer limitaciones al tráfico de personas o de bienes por medio de tributos interestadales o intermunicipales, con reserva de las tasas por la utilización de las vías conservadas por el Poder Público.

2.- Prohibición de crear impuestos sobre:

---

<sup>334</sup> Constitución de la República Federal de Brasil. Texto Consolidado hasta la enmienda N° 52 del 8 de marzo de 2006, consultado en la Página Web del Senado brasilero ([www6.senado.org.br](http://www6.senado.org.br)) el 12 de abril de 2006.

a) El patrimonio, renta o servicios entre los diversos entes político-territoriales (artículo 150.VI. a)

b) Templos de cualquier culto (artículo 150.VI. b)

c) Patrimonio, renta o servicios de los partidos políticos, inclusive sus fundaciones, de las entidades sindicales de los trabajadores, de las instituciones de educación y asistencia social sin fines de lucro, atendiendo a los requisitos establecidos en la ley (artículo 150.VI.c).

d) libros, diarios, periódicos y el papel destinado a su impresión (artículo 150.VI.d).

e) con relación al impuesto sobre predios rurales, en el sentido de que no podrá incidir sobre terrenos rurales pequeños, definidos en la ley, cuando las explote su propietario, siempre que no posea otros inmuebles (artículo 153.4.II).

f) operaciones de inmuebles para fines de la reforma agraria (artículo 184.5).

g) productos industrializados destinados al exterior, así como reducción del impacto del gravamen sobre productos industrializados relativo a la adquisición de bienes de capital por el contribuyente, en la forma prevista en la ley (artículo 153.3.III y IV).

h) con relación al impuesto relativo a bienes muebles, títulos y créditos, éste no podrá incidir sobre operaciones que destinen mercancías al exterior, ni sobre servicios prestados a destinatarios en el exterior, asegurada la manutención y el aprovechamiento del montante del impuesto cobrado en las operaciones y prestaciones anteriores. Tampoco podrá incidir sobre operaciones que destinen a otros Estados petróleo, inclusive lubricantes, combustibles líquidos y gaseosos derivados de él y energía eléctrica. No podrá incidir tampoco sobre el oro, cuando sea definido en la ley como

activo financiero o instrumento cambiario. También está prohibido que este tributo incida en las prestaciones de servicios de comunicación en las modalidades de radiodifusión sonora y de sonidos e imágenes de recepción libre y gratuita (artículo 155.X).

i) con relación a la contribución de seguridad social, las entidades de beneficencia y asistencia social que atiendan a las exigencias establecidas en la ley (artículo 195.7).

j) operaciones relativas a energía eléctrica, servicios de telecomunicaciones, derivados de petróleo, combustibles y minerales del país; salvo en lo relativo a los impuestos sobre importación, exportación y el impuesto estatal sobre circulación de mercancías que sí podrán recaer sobre estas materias (artículo 155.3).

Asimismo, en el artículo 150.I.1. se establece un reconocimiento general a la capacidad contributiva y a la imposibilidad de que la tributación afecte el disfrute de los derechos individuales, indicando que: *“Siempre que sea posible, los impuestos tendrán carácter personal y serán graduados siguiendo la capacidad económica del contribuyente, facultada la administración tributaria, especialmente para conferir efectividad a esos objetivos, a identificar, respetados los derechos individuales y en los términos de la ley, el patrimonio, los rendimientos y las actividades económicas del contribuyente”* (traducción libre).

Cabe señalar que la doctrina brasilera ha sentado que las limitaciones al poder de tributar son principios normativos, formulados expresamente en la Constitución o que inspiran inmunidades, fundamentales y *no restringibles por medio de enmiendas*, formando así parte esencial de la esfera esencial de los derechos humanos<sup>335</sup>. Las inmunidades tributarias consagradas en la Constitución son así meras expresiones de los principios que informan al Estado Social de Derecho y que aseguran las libertades públicas, la igualdad y la justicia. Bajo estas

---

<sup>335</sup> MACHADO DERZI, Misabel Abreu. *Direitos humanos e...* Ob. cit. p. 211.

afirmaciones, parece claro que aun de no existir una norma constitucional que expresamente establezca que determinados elementos están excluidos de tributación, ello resultaría del mero examen de la lista de derechos previstos en el Texto Fundamental. La tributación, así, deberá estar adaptada en función de la garantía del disfrute de los derechos humanos. Si la tributación entorpece este disfrute, deberá ser restringida en la justa medida.

Las inmunidades tributarias se sustentan, por una parte, en la ausencia de capacidad contributiva de un número de instituciones, como es el caso de las asociaciones sin fines de lucro, de asistencia social, etc. Sin embargo también puede sustentarse en la afectación negativa que la tributación produce en el ejercicio de los derechos humanos. Sobre este particular indica MACHADO DERZI: *“... la Constitución Federal (brasileña) protege libertades fundamentales como el pluralismo político-ideológico, religioso, educacional, asistencial y presagia el valor del trabajo, reconociendo la inmunidad de las entidades sindicales de trabajadores. No se puede decir que las actividades inmunes, en los incisos citados, sean instrumentos de gobierno. No lo son, pero configuran actividades protegidas por realizar valores fundamentales de ‘interés público’. Al ser actividades que, en su esencia, no configuran exploración económica, carecen de capacidad contributiva. Esa conjugación de factores, interés público e inexistencia de capacidad económica para el pago de tributos, acarrea en muchos países, que no consagran la exoneración de impuestos por regla constitucional, la concesión de exenciones por medio de la ley”*<sup>336</sup>.

La exención establecida en la legislación brasileña a los templos es absoluta y no depende, como ocurre en la mayor parte de los países –incluyendo el caso venezolano- de que estas instituciones realicen actividades caritativas y colaboren con el Estado en el desempeño de sus funciones propias, evidenciándose así la ausencia de su capacidad contributiva. Ello en virtud del reconocimiento de que la

---

<sup>336</sup> MACHADO DERZI, Misabel Abreu. *Direitos humanos e...* Op. cit. p. 224.

creación de tributos sobre estas instituciones podría atentar contra la libertad religiosa<sup>337</sup>.

De igual manera, la Constitución brasilera establece una serie de inmunidades en protección del derecho al pleno desenvolvimiento de la personalidad, en especial, del derecho a informar, a la educación y a la libertad de expresión, a través de la inmunidad de los periódicos, del libro y del papel destinado a su impresión, así como de la autonomía universitaria. Estas inmunidades están llamadas a proteger en primer término al adquirente de los bienes referidos, quien se verá afectado en su capacidad de compra como consecuencia de la inclusión de los tributos en su estructura de costos. Es importante destacar que la inmunidad sobre estos bienes sólo abarca aquellos tributos que graven el consumo de bienes y, en consecuencia, que sean claramente repercutidos en sus adquirentes<sup>338</sup>.

Como puede evidenciarse, en estos casos no se procura proteger a las editoriales, a las imprentas u otras empresas dedicadas a la ejecución de actividades relacionadas con el ejercicio de los referidos derechos, sino a los adquirentes de los bienes y servicios correspondientes. Por ello, no se trata simplemente de afirmar que la empresa productora de los bienes y servicios posee capacidad contributiva y, en consecuencia, que no se justifica su exención o inmunidad, sino de tomar en consideración la repercusión de los tributos correspondientes sobre los individuos y el goce de sus derechos. Así, el análisis de la inmunidad tributaria requiere la revisión real de los efectos económicos del tributo en todas las fases de la cadena de producción y comercialización, teniendo al individuo, consumidor final, como centro de toda solución que pueda darse sobre el particular. En definitiva, es en función de estos individuos que los tributos son creados y en ningún caso estos últimos pueden revertirse contra ellos.

---

<sup>337</sup> MACHADO DERZI llama la atención sobre el hecho de que la Constitución Alemana legitima la creación de tributos por parte de los templos religiosos, por el cual se otorgarían instrumentos financieros para que estos entes se hagan de los recursos necesarios para su subsistencia. Quedaría revisar si tributos de este tipo pueden entenderse que afectan la libertad de culto, al existir un elemento económico que podría coaccionar la expresión del credo por parte de los individuos (Cfr. MACHADO DERZI, Misabel. *Direitos humanos e...* Op. cit. p. 225).

<sup>338</sup> MACHADO DERZI, Misabel Abreu. *Direitos humanos e...* Op. cit. p. 225.

Cabe resaltar aquí que las afirmaciones anteriores no pretenden negar el ejercicio de la potestad tributaria. El tributo es en sí mismo creado en función de los ciudadanos, a los fines de satisfacer sus necesidades colectivas. En consecuencia, debe aceptarse una mínima injerencia en el patrimonio de los particulares y la restricción de su derecho de propiedad en pos de esta finalidad. Sin embargo, la creación del tributo requiere que se precise el efecto que éste produce. Si el hombre es el centro de toda acción gubernamental en el Estado Social de Derecho, se niega la creación del tributo por la sola necesidad de obtención de recursos para el Estado y se hace exigible la ponderación entre la injerencia en el patrimonio del individuo y la satisfacción de sus necesidades; *“entre las alternativas de interpretación, deberá escogerse aquella que privilegie al hombre como fin, nunca como medio, atribuyendo a su dignidad la mayor eficacia posible”*<sup>339</sup>.

De las afirmaciones anteriores, destaca la doctrina brasilera, surgen diversas consecuencias: el hecho de que sólo la renta disponible puede ser base de tributación, la prohibición de gravar el mínimo existencial o mínimo vital, la prohibición de gravar los montos necesarios para mantener la fuente generadora de renta, etc. Así, se afirma que la creación del tributo, si bien resulta en una intervención en el derecho de propiedad y en el ejercicio de otros derechos, no puede afectar su realización efectiva. Una decisión del Segundo Grupo del Supremo Tribunal Federal del 21 de septiembre de 1951 declaró inconstitucional un tributo por restringir excesivamente el principio de libertad de ejercicio profesional. Igualmente, una decisión del 2 de octubre de 1952 del Supremo Tribunal Federal declaró que es posible declarar la inconstitucionalidad de una actuación del Poder Público *cuando su aplicación dificulte el pleno ejercicio de un derecho fundamental*, decisión ratificada el 26 de febrero de 1981.

De lo señalado vale destacar dos conclusiones: (i) que la tributación no puede ser de tal modo excesiva que *“comprometa la eficacia de los derechos fundamentales*

---

<sup>339</sup> AVILA, Humberto. *Estatuto do contribuinte: conteúdo e alcance*. En: Anais Das XX Jornadas do ILADT ano 2000-Salvador-Bahía. Brasil. Asociación Brasileira de Derecho Financiero. Diciembre de 2000.p. 588.

*de propiedad y de libertad, so pena de violación de la prohibición de confiscación” y (ii) que la tributación “no podrá comprometer la eficacia del derecho fundamental a la dignidad humana, so pena de violación del mínimo vital”<sup>340</sup>.*

### **VI.7.2.- Jurisprudencia del Tribunal Constitucional Español.**

La jurisprudencia foránea ha sido ilustrativa para sustentar que el simple análisis del principio de capacidad contributiva resulta insuficiente para una adecuada protección de los derechos humanos fundamentales frente a la tributación.

De esta forma, la sentencia 45/1989 del 20 de febrero del Tribunal Constitucional Español ha establecido como uno de los límites de la tributación, lo necesario para el sustento de la familia. En este caso, se sometió a consideración del Tribunal Constitucional la normativa que establecía la solidaridad de todos los miembros de la familia por los tributos debidos por éstos. Fundamentalmente, la normativa señalaba que debía procederse a acumular las riquezas percibidas por los miembros de la familia (cónyuges e hijos no emancipados) y sobre esta base determinar el monto del tributo a pagar, siendo que cada uno de sus miembros era solidariamente responsable por su cumplimiento. Por cuanto la tarifa del impuesto era progresiva, el incremento de la carga tributaria era paliado a través del reconocimiento de una serie de deducciones establecidas en la ley, como un cierto número de pesetas por matrimonio, rebajas personales, etc. No obstante, estas deducciones eran fijas y no guardaban relación con la efectiva base imponible, de tal manera que sólo permitían hacer correcciones del incremento de la carga tributaria derivada de la acumulación ante rentas muy bajas.

Sobre esta base, el Tribunal consideró que la tributación conjunta sólo era posible si ésta no atentaba contra la capacidad contributiva del núcleo familiar, incrementando la carga tributaria con relación a la que sería aplicable si cada uno de sus miembros tributase por separado. Así, sólo sería válida la creación de un tributo conjunto si el monto total a pagar no excediese de la sumatoria de los

---

<sup>340</sup> AVILA, Humberto. *Estatuto do...* Op. cit. p. 590.

individuales, siendo siempre posible que esta tributación conjunta fuese menor “*si el legislador emplea también este instrumento de la sujeción conjunta, como es casi inexcusable, para cumplir la obligación de proteger la familia que le impone el art. 39.1 de la Constitución*”<sup>341</sup>. De esta forma, se reconoce la incidencia que la tributación puede tener en el núcleo familiar y, asimismo, la posibilidad de que la tributación sea más “benévola” en aras de la protección de un bien superior, como lo es la propia familia. De allí, no se trata de que debe exigirse el pago de tributos en forma indiscriminada a todos los sujetos, atendiendo únicamente a sus posibilidades de riqueza, sino que, asimismo, se reconocen las incidencias positivas o negativas que la tributación puede tener en la protección de los derechos humanos y en la protección de instituciones fundamentales del Estado.

Resulta interesante que el fallo rechaza la posibilidad de la creación de un sujeto tributario representado en la familia, no sólo porque considera que atenta contra el principio de capacidad contributiva, al establecer una base mayor de gravamen por el sólo hecho de la convivencia familiar, sino por cuanto atentaría contra la definición de las instituciones de familia y matrimonio contenidas en la Constitución. De esta forma, la creación de la familia como contribuyente –indica el fallo- partiría de un trato diferencial entre sus miembros, considerando *sui iuris* a su cabeza y *alieni iuris* al resto de sus integrantes, lo cual contradice la condición esencial de la composición del núcleo familiar.

Así, el fallo concluye que si la carga que se establece sobre un individuo que integra un núcleo familiar es mayor que la de ese mismo individuo estando fuera de ella, se estaría violando no sólo el principio de igualdad, sino asimismo, se estaría atentando en “*contra del mandato constitucional que ordena la protección de la familia, a la que, al obrar así, no sólo no se protege, sino que directamente se la perjudica*”. De esta forma, la concepción constitucional española de la familia parte del reconocimiento de la igualdad de los cónyuges, en cuyo caso, debe otorgarse iguales oportunidades a ambos para ingresar al mercado de trabajo. Si la decisión de que ambos cónyuges trabajen resulta afectada por la incidencia de

---

<sup>341</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional español 45/1989. Materiales Constitucionales de la Universidad de Valladolid.

elementos económicos impuestos por el Estado, es decir, si la tributación afecta esta decisión, ésta contrariará la protección de la institución familiar en la forma que se encuentra prevista en la Constitución<sup>342</sup>. Vistas así las cosas, la tributación deberá respetar el principio de neutralidad, que implica la imposibilidad de que la adopción de decisiones por parte de los ciudadanos se vea afectada por los efectos que la tributación tiene sobre ellas<sup>343</sup>.

Se reconoce, entonces, que la tributación puede incidir negativamente en el mantenimiento de la institución constitucionalmente protegida, so pretexto de un supuesto aumento de la capacidad contributiva. En efecto, en el fallo se descarta la justificación legislativa para la creación de este sujeto pasivo familiar. Conforme a lo señalado por el legislador, la acumulación de las riquezas y, en consecuencia, el aumento del tributo a pagar, se justifica por el hecho de que los gastos en los que incurren las personas que viven en comunidad son menores que las que viven separadas, al existir varias expensas comunes. Sin embargo, aun cuando objetivamente tales razones podrían ser válidas desde el aspecto estrictamente económico, la diferenciación tendría repercusiones claramente negativas en la formación del núcleo familiar<sup>344</sup>. De esta forma, puede evidenciarse que el análisis

---

<sup>342</sup> El fallo establece este punto en los siguientes términos: “Se trata, sobre todo, de la incidencia que el sistema mismo tiene sobre la división de trabajo en el seno del matrimonio y, en particular, sobre el acceso de los cónyuges al mercado de trabajo, es decir, en la práctica, sobre la influencia que el sistema puede ejercer sobre la opción de la mujer entre el trabajo en el hogar o su incorporación al mercado de trabajo, pues partimos del supuesto de que cualquier norma que incida sobre la vida de la familia debe ser respetuosa con la concepción de ésta que alienta en la Constitución, de la que forma parte la igualdad entre los cónyuges. Esa igualdad se verá seguramente alterada cuando la libertad de elección u oficio de uno de los cónyuges se vea condicionada por las consecuencias económicas que, en razón de la norma tributaria, se seguirán de su elección y, aunque carecemos de estudios sociológicos que claramente lo establezcan, parece poco dudoso que el sistema de acumulación de rentas, en cuanto que incrementa la carga tributaria de la familia, desestimula, por decir lo menos, el trabajo fuera del hogar del posible perceptor de la segunda renta que es, en la mayor parte de los casos, la esposa. El uso que de la acumulación de rentas se ha hecho en otros países con la finalidad expresa de «devolver la mujer al hogar» avala claramente esta deducción. También desde este punto de vista, pues, el precepto que ahora analizamos se concilia difícilmente con el art. 39.1, en relación con el 32, ambos de la C.E., cuyo respeto exige, en primer lugar, la neutralidad del sistema tributario respecto de la situación recíproca de los cónyuges”.

<sup>343</sup> Sin embargo, queda a salvo la existencia de ciertas contribuciones cuyo fin es esencialmente parafiscal, como es el caso de los tributos establecidos al consumo de licores y cigarrillos, en los cuales se persigue fundamentalmente el desincentivo de su consumo. En este caso, se ha afirmado que esta parafiscalidad no está reñida con la capacidad contributiva y que en el diseño de todo tributo con fines esencialmente parafiscales debe procurarse algún mecanismo de corrección en caso de que éste atente contra la capacidad de contribuir.

<sup>344</sup> En efecto, el fallo realiza una clara apreciación con relación al alcance de la tributación en la vigencia y protección de esta institución, de la siguiente forma: “La existencia de transferencias de capacidad económica entre los cónyuges o entre éstos y otros miembros de la unidad familiar, así como la existencia de fuentes de renta de titularidad compartida y otras razones (y, entre ellas, muy especialmente, la obediencia al mandato constitucional de protección a la familia) dotan de fundamento suficiente a la diferenciación establecida por la Ley del Impuesto entre los sujetos integrados en una unidad familiar y los que no lo están y, en consecuencia, obligan a considerar que la imposición conjunta no es en sí misma contraria a la Constitución por arbitraria o irrazonable, como ya antes veíamos. Esta resulta transgredida, sin embargo, cuando el tratamiento fiscal distinto que, como consecuencia de esa diferenciación, reciben los cónyuges resulta más gravoso que el que recibirían si no lo fueran, pues la diferencia establecida no autoriza en modo alguno a extraer de ella consecuencias que no son congruentes con su propia razón de ser. Esta es, sin duda, la finalidad que persiguen los

aislado de la capacidad contributiva, sin tomar en consideración la incidencia en otros aspectos, como son los derechos humanos o las instituciones constitucionalmente protegidas, podría conllevar a la creación de gravámenes manifiestamente injustos que resulten en un quiebre del Estado en la forma concebida en el Texto Fundamental.

Es curioso destacar –aun cuando puede no tener relación directa con el punto que tratamos-, que inclusive se cuestiona en el fallo la validez de una disposición que obliga a los dos cónyuges a que suscriban conjuntamente la declaración del núcleo familiar. Aun cuando se trata del cumplimiento de un deber formal, el fallo rechaza esta obligación, por considerarla atentatoria al derecho de intimidad, ya que obliga a los cónyuges a permanecer en un mismo espacio e, inclusive, en caso de que haya ocurrido una separación ocasional entre ellos –lo cual, indica, es común en la práctica- los obligaría a entrar en contacto aun contra sus deseos. Como puede apreciarse, del fallo puede derivarse que las actuaciones del Estado para lograr la entrega por los particulares de los fondos necesarios para la satisfacción de sus necesidades, no puede atentar contra el ejercicio mismo de los derechos ciudadanos. Por el contrario, la tributación y los mecanismos del Estado empleados para su recaudación, deben establecerse en beneficio del colectivo y de sus propios derechos. En este fallo, una vez declarada la inconstitucionalidad de las normas en cuestión, se ordenó al legislador adaptar la Ley correspondiente a los lineamientos en ella establecidos, visto que la sola nulidad de los dispositivos generaría un vacío legislativo que podría resultar en inequidades mayores que las constatadas en la decisión judicial<sup>345</sup>.

Creemos conveniente hacer referencia aquí a lo que ha establecido la doctrina española, acerca de la posibilidad de existencia de límites objetivos al ejercicio de la potestad tributaria por el legislador. Tanto la doctrina, la jurisprudencia y la

---

*diversos sistemas que el Derecho comparado ofrece y de los cuales recoge un buen elenco el informe de la Secretaria de Hacienda que el Abogado del Estado acompaña a sus alegaciones, pues en todos ellos, con una u otra técnica, se intenta asegurar una tributación per cápita de los cónyuges que no exceda de la que les correspondería de no haber contraído matrimonio”.*

<sup>345</sup> Ello implica que el juez constitucional parte de la tesis del *self-restraint* en el entendido de reconoce su imposibilidad de crear normas reguladoras de situaciones de hecho, estando su actuación limitada al examen de las disposiciones que integran el ordenamiento vigente y a introducir los correctivos necesarios para preservar la vigencia y supremacía de la Constitución.

legislación han reconocido la existencia de ciertos límites básicos al ejercicio de esta potestad, como es el caso del principio de reserva legal, la no confiscatoriedad, la *vacatio legis*, la capacidad contributiva, etc. Sin embargo, en lo que se refiere al disfrute de los derechos humanos, se ha dejado su preservación en manos del legislador, sin reconocer la existencia de límites en el diseño y creación de los tributos relativos con estos derechos. De allí que se haya señalado, como hemos indicado, que la consagración de las inmunidades tributarias relacionadas con los derechos humanos en muchos casos se reconocen en la legislación de cada país –como ha ocurrido en la mayor parte de los países latinoamericanos- bajo la figura de la exención. Ello implica, entonces, que se ha dejado en manos del legislador el determinar la forma como serán ponderados los derechos humanos frente al ejercicio del poder tributario, estándole dado en un determinado momento eximir del pago del tributo a determinadas esferas y someterlas a tributación después, según lo que considere más prudente. Si esto es así, no estaríamos en presencia de verdaderas inmunidades tributarias, que eliminan la posibilidad de ejercer el poder tributario sobre las esferas correspondientes, sino de la adopción de medidas sobre oportunidad y conveniencia del ejercicio de dicho poder. Tal conclusión desvirtuaría la afirmación de que existe una protección constitucional clara de los derechos humanos que impediría que toda actuación estatal –incluyendo la tributaria- atentara contra ella.

Hechas estas reflexiones personales, vale citar las afirmaciones de la doctrina española sobre el particular. MALVÁREZ PASCUAL<sup>346</sup> ha señalado que, dada la existencia de multiplicidad de principios constitucionales existentes es posible que unos entren en conflicto con otros, por lo cual deberá darse preponderancia a unos sobre otros para resolver una solución concreta. Los principios, a diferencias de las reglas, como hemos tenido oportunidad de afirmar anteriormente, no son de aplicación absoluta, sino que cada uno debe ser ponderado en contexto con los otros, a fin de buscar la solución más justa a un caso concreto. En materia

---

<sup>346</sup> MALVÁREZ PASQUAL, Luis Alberto. *Los derechos fundamentales como límites externos al legislador. Visión crítica de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional Español*. En: Anais Das XX Jornadas do ILADT ano 2000- Salvador-Bahía. Brasil. Associação Brasileira de Direito Financeiro. Diciembre de 2000. p. 894.

tributaria, resalta MALVÁREZ PASQUAL, este conflicto es aun más claro. En su entender, el deber de contribuir y numerosos derechos constitucionales, como es el derecho de propiedad, inviolabilidad de domicilio, correspondencia y otros, antagonizan en el diseño del tributo. Sin embargo, cita la posición de SÁNCHEZ SERRANO, para quien no puede hablarse de tal conflicto, en virtud de que los principios establecidos en la Constitución tienen entre sí jerarquía normativa, siendo que no todos ellos tienen el mismo valor o eficacia. En opinión de este último autor, los derechos fundamentales tienen aplicación preferente sobre los principios que informan toda actuación gubernamental. Para esta posición “*no sería admisible el establecimiento de limitaciones legales en los derechos fundamentales como consecuencia de la protección del deber de contribuir o en aras a la eficacia administrativa*”<sup>347</sup>.

No obstante, MALVÁREZ PASQUAL critica la posición anterior, en el entendido de que la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español ha reconocido que no puede hablarse de derechos absolutos, lo cual implica que si bien el núcleo esencial de un determinado derecho debe ser siempre aplicado y respetado, existen esferas en la consideración de ese derecho que sí podrían ceder ante el deber de contribuir. El Tribunal Constitucional español ha señalado entonces que en muchos casos es necesaria la ponderación de los principios en conflicto, en donde todos ellos deben ser tomados en consideración al momento de analizar una situación, permitiendo que algunos de ellos cedan en parte en su aplicación para ponderar los otros. En todo caso, la ponderación de los principios implicará siempre el reconocimiento y respeto de su núcleo esencial, así como la adopción de aquella solución que implique el menor sacrificio posible de todos los principios que están en juego. Así, sólo se admitiría la restricción absolutamente necesaria de los derechos. “*De aplicarse dicho criterio se establecería un límite muy importante para el legislador, que estaría condicionado a elegir, siempre que*

---

<sup>347</sup> MALVÁREZ PASQUAL, Luis Alberto. *Los fundamentos...* Op. cit. p. 895.

*existan diversas medidas alternativas, aquella que suponga una menor restricción de los derechos fundamentales de los sujetos a quienes va dirigida la misma*<sup>348</sup>.

De esta manera se propugna la aplicación del principio de proporcionalidad en las actuaciones de los poderes públicos, que permitan establecer limitaciones y restricciones a la actuación de los entes gubernamentales, evitando así la limitación de los derechos fundamentales. La acción estatal encontrará limitaciones en el hecho de que ésta debe estar orientada al fin al que obedece, evitando que el individuo a quien va dirigida se convierta en un mero objeto o destinatario de la acción pública. Según la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español -207/1996 del 16 de diciembre- el cotejo de si una medida gubernamental es o no proporcional requerirá del examen de tres circunstancias: (i) si la medida es susceptible de conseguir el fin propuesto, (ii) si no existe otra medida más moderada para la consecución de tal propósito con igual eficacia y (iii) si la misma es ponderada, es decir, si genera más ventajas para la colectividad que perjuicios sobre otros bienes o valores en conflicto<sup>349</sup>.

En todo caso, según el Tribunal, debemos entender que la aplicación de estos controles no implica el ejercicio de potestades legislativas por parte del juez constitucional, como tendremos la oportunidad de comentar más adelante. El juez deberá limitarse a controlar la constitucionalidad de la medida legislativa adoptada, quedándole vedado cuestionar las razones de oportunidad y conveniencia consideradas por el legislador al aprobar la norma.

### **VI.7.3.- XX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario**

Las XX Jornadas Latinoamericanas recomendaron el reconocimiento de las inmunidades tributarias al poder de tributar, cuando estén fundamentadas en la protección de los derechos humanos. Sin embargo, las Jornadas se refieren tanto a la denominación “inmunidades tributarias” como “exenciones” para referirse al punto, basado en el distinto tratamiento que el tema recibe en cada una de las

<sup>348</sup> MALVÁREZ PASQUAL, Luis Alberto. *Los fundamentos...* Op. cit. p. 895.

<sup>349</sup> Puede consultarse la referencia al fallo en la página web del Tribunal Constitucional español. <http://www.tribunalconstitucional.es>.

legislaciones, según las tesis que hemos apuntado anteriormente. Sobre esta base, las Jornadas se pronunciaron acerca de la necesaria inmunidad de ciertos aspectos tratados en dichas conferencias, así:

*“8. Las inmunidades tributarias en cuanto a las limitaciones al poder de tributar y las exenciones, cuando encuentren en los derechos humanos su fundamento, deben garantizar, entre otros:*

*8.1. La libertad de circulación y comercio;*

*8.2. El mínimo existencial, que incluye el derecho de los económicamente desfavorecidos, las deducciones familiares del impuesto sobre la renta, la exención o tributación reducida de los bienes de primera necesidad y de manutención y los demás derechos que puedan garantizar las condiciones de libertad e igualdad de oportunidades;*

*8.3. La práctica de cultos religiosos;*

*8.4 La libertad de enseñanza”.*

Adicionalmente a estos casos, la doctrina también se ha referido a la inmunidad de los libros, así como de la prensa. De esta forma, se reconoce como derechos humanos el derecho a la cultura, a la información, al conocimiento, a la enseñanza, etc., lo cual conlleva a que en ciertas legislaciones se establezcan exenciones sobre la edición, publicación y venta de libros<sup>350</sup>. Asimismo, en aras de la protección de la libertad de prensa, ciertas legislaciones han excluido el gravamen sobre la edición y venta de periódicos<sup>351</sup>.

Existe, en general, una prohibición a que la tributación afecte la dignidad humana. Indica BERTAZZA que a los fines de detectar cuando la tributación afecta la dignidad humana, es necesario acudir a los tratados internacionales sobre

---

<sup>350</sup> Tal es el caso de la legislación argentina que exime del Impuesto al Valor Agregado a la venta de libros, folletos impresos y similares. Asimismo, se exime del Impuesto sobre Ingresos Brutos de la Ciudad de Buenos Aires a los ingresos provenientes de la edición de libros, diarios periódicos y revistas, así como la distribución y venta de dichos impresos.

<sup>351</sup> Igualmente en Argentina esta actividad está exenta de ciertos tributos, como es el Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto sobre Ingresos Brutos de la Ciudad de Buenos Aires, como hemos tenido oportunidad de señalar.

derechos humanos, los cuales forman parte integrante de la Constitución, de los cuales “*cabe inferir la no gravabilidad de la porción de renta que debe destinarse a satisfacerlos*”<sup>352</sup>, como es el caso de la salud, la educación y la subsistencia.

Sobre estas consideraciones, el relator general de dichas Jornadas, Ricardo LOBOS, nos recuerda algunos de los casos de inmunidad tributaria que podemos encontrar en América Latina<sup>353</sup>, resultando su mera enumeración ilustrativa a los fines de considerar el alcance dado al punto en otras legislaciones.

(i) Libertad de Locomoción y de Comercio. En Argentina se aceptó la cobranza de impuesto sobre el comercio interjurisdiccional e internacional, siempre que el tributo no sea discriminatorio, ni favorezca el consumo local en detrimento de otras provincias, ni exista una superposición impositiva que imposibilite la actividad jurisdiccional. Esta protección también se recoge en la Constitución brasilera al prohibir establecer limitaciones al tráfico de personas o bienes por medio de tributos interestadales o municipales.

Por su parte, la Constitución de Ecuador establece el derecho a transitar libremente por el territorio nacional y escoger su residencia, lo cual implica la prohibición de establecer limitaciones de carácter tributario al ejercicio de este derecho.

En Venezuela podemos apreciar la consagración de esta limitación a la tributación en el artículo 183 del Texto Fundamental, al disponer las siguientes restricciones a los Estados y Municipios:

*“1. Crear aduanas ni impuestos de importación, de exportación o de tránsito sobre bienes nacionales o extranjeros, o sobre las demás materias rentísticas de la competencia nacional.*

*2. Gravar bienes de consumo antes de que entren en circulación dentro de su territorio.*

---

<sup>352</sup> BERTAZZA, Humberto. *Derechos Humanos y...* op. cit. p. 164.

<sup>353</sup> Cfr. LOBO TORRES, Ricardo. *Derechos Humanos y...* op. cit. p. 19.

*3. Prohibir el consumo de bienes producidos fuera de su territorio, ni gravarlos en forma diferente a los producidos en él.*

*Los Estados y Municipios sólo podrán gravar la agricultura, la cría, la pesca y la actividad forestal en la oportunidad, forma y medida que lo permita la ley nacional”.*

Esta disposición constituye la cláusula federal, por medio de la cual se establece la autonomía de los estados que componen la federación, pero se dispone la necesidad de que cada uno de ellos reconozca su coordinación a los fines de adoptar un comportamiento mínimo común. La cláusula federal establece las prohibiciones esenciales de los Estados a los fines de garantizar la unidad de los Estados que componen la unión. Se trata de prever las medidas para la unidad económica y política de la unión y el impedimento de que se establezcan fronteras interestatales, que atenten contra la existencia misma del Estado Federal.

En dicha cláusula se establecen ciertas restricciones al poder tributario de los Estados y Municipios, señalando que éstos no podrán establecer tratos discriminatorios, ni crear tributos a la importación, exportación o tránsito de bienes nacionales o extranjeros. Asimismo, se prohíbe la doble imposición, evitando que se creen tributos sobre materias rentísticas de la competencia nacional.

(ii) Inmunidad fiscal de los entes públicos. Ya hemos tenido oportunidad de referirnos a este concepto, el cual se fundamenta esencialmente en la ausencia de la capacidad contributiva de los entes político-territoriales, aun cuando para algunos, esta inmunidad también reside en la protección de los derechos humanos. Ello por cuanto el hacer recaer la tributación en los entes político-territoriales implica la reducción de los fondos que se encuentran destinados a la satisfacción de las necesidades colectivas y, en consecuencia, a la protección de los derechos de los ciudadanos.

Como hemos señalado, este supuesto se encuentra consagrado en el artículo 180 de la Constitución venezolana, al reconocer la inmunidad tributaria de los entes político-territoriales y de las personas públicas creadas por ellos.

(iii) Inmunidad de los templos. En algunas Constituciones se prevé la inmunidad de los templos, como es el caso de la Constitución brasilera y uruguaya, protegiendo con ello la libertad de culto, cualquiera sea la religión profesada. En otros países se prevé una exención consagrada en las leyes ordinarias, principalmente cuando estas instituciones realicen actividades de beneficencia o de asistencia social.

Inclusive, en algunos casos se ha encontrado no sólo una exención a favor de los templos, sino inclusive el derecho de cobro de tributos por parte de éstos. De esta forma, el artículo 140 de la Ley Fundamental de la República Federal de Alemania hace valer en su texto la vigencia de ciertas disposiciones de la Constitución alemana del 11 de agosto de 1919, como es el caso del artículo 137, el cual dispone, en su numeral 6 que “*Las sociedades religiosas que sean corporaciones de Derecho público están facultadas para percibir impuestos, de acuerdo con las disposiciones legales de los Länder, en base al censo de contribuyentes civiles*”<sup>354</sup>.

En el caso venezolano, las instituciones religiosas se encuentran exentas del pago de tributos conforme a lo señalado en el artículo 14, numeral 10 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, pero sujeto a la condición de que estas instituciones no obtengan lucro por sus actividades, no repartan resultados y sólo efectúen los pagos necesarios para adelantar sus funciones. Como puede apreciarse y tal como adelantamos anteriormente, esta inmunidad, más que obedecer a la libertad de culto, responde a la ausencia de capacidad contributiva del eventual sujeto pasivo del tributo.

---

<sup>354</sup> Ley Fundamental de la República Federal de Alemania del 23 de mayo de 1949 (Boletín Oficial Federal 1, pág. 1) (BGBl III 100-1) enmendada por la ley de 26 de noviembre de 2001 (Boletín Oficial Federal 1, página 3219), tomado de la Página web de la Real Academia de Derecho Constitucional (<http://constitucion.rediris.es>) el 15 de abril de 2006.

(iv) Instituciones de Educación y Asistencia Social. Tanto en la Constitución brasilera como en la uruguaya se prevé la inmunidad constitucional de las instituciones educativas y de asistencia social, mientras que en otros países ello se consagra en disposiciones de rango legal.

En Venezuela el mismo artículo 14, numeral 10 de la Ley de Impuesto sobre la Renta prevé la exención de las instituciones educativas cuando obtengan sus enriquecimientos por la realización de sus actividades en los términos previstos por el Ejecutivo Nacional. En este caso específico sí se protege directamente al derecho de educación, en la medida en que se reconoce el lucro obtenido por la realización de las actividades de enseñanza básica, media y profesional. Igualmente, el artículo 19 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado exime del pago del tributo regulado por la norma a los servicios educativos prestados por institutos educativos debidamente inscritos ante los entes gubernamentales correspondientes.

(v) Periódicos. En Argentina se exime del pago de impuesto a los periódicos, en aras de la protección de la libertad de prensa. Por su parte, la Constitución brasilera establece la no sujeción sobre los periódicos, a los fines de proteger la libertad de expresión y la necesidad de abaratar los costos de producción.

Asimismo, en Ecuador se establece en el texto constitucional la no sujeción de los diarios. Aparentemente, ello se justificaría no en la protección de los derechos humanos sino en la influencia política que los medios de comunicación tienen en la sociedad.

En Venezuela la venta de diarios, periódicos y el papel para sus ediciones se encuentra exenta del pago del Impuesto al Valor Agregado, conforme a lo establecido en el artículo 18, numeral 6 de la Ley reguladora de este tributo.

(vi) Libros. Existe un amplio reconocimiento a la inmunidad de los libros, sobre la base de la necesidad de abaratamiento de su costo, en protección al derecho a la cultura y a la educación. En Brasil la inmunidad se encuentra consagrada en el

texto constitucional, mientras que en otras legislaciones es reconocida como exenciones en las distintas leyes creadoras de tributos, en especial de los tributos indirectos.

La venta de los libros, revistas y folletos, así como los insumos utilizados en la industria editorial está exenta del Impuesto al Valor Agregado según dispone el artículo 18, numeral 7 de la Ley reguladora de este tributo en Venezuela.

(vii) Mínimo vital. Usualmente este principio no se encuentra consagrado como tal en las Constituciones, sino que se deriva del principio de capacidad contributiva, estableciendo una protección sobre el mínimo necesario para la subsistencia. En la Constitución brasilera pueden encontrarse algunas prohibiciones específicas de incidencia sobre el mínimo vital. Concretamente vale comentar el caso de la protección constitucional o inmunidad de los ancianos prevista en el texto constitucional brasilero, norma que fue derogada por enmienda constitucional. En opinión de la doctrina brasilera, tal derogatoria es manifiestamente inconstitucional, por formar parte de la carta fundamental de los derechos, los cuales en ningún caso pueden ser derogados o desconocidos por instrumento legal alguno, incluyendo el Texto Fundamental.

También puede destacarse el caso de las rebajas por cargas familiares del Impuesto sobre la Renta, las cuales se establecen como una forma de reconocimiento del mínimo vital en la tributación<sup>355</sup>.

---

<sup>355355</sup> En todo caso, es importante destacar que ya la doctrina ha señalado que resultan violatorios de los principios de capacidad contributiva, al trabajo –concretamente al derecho de los trabajadores de hacerse del salario para mantenerse- y a la integridad de la familia, que, a los efectos del cálculo del Impuesto sobre la Renta, no se permita la deducción de una suma razonable en concepto de cargas familiares, considerando, entre otros, los gastos educativos, seguros de salud y propiedades, así como los intereses pagados por préstamos para la adquisición de vivienda, automóviles y otras propiedades necesarias para la subsistencia. Se destaca que en muchos casos se ha pretendido justificar la imposibilidad de deducir o tomar estos elementos como rebajas por cargas familiares, en la fijación de un monto único deducible –equivalente a nuestro desgravamen único- que en muchos casos ha probado ser insuficiente para cubrir las necesidades familiares. Igualmente, se ha pretendido justificar la imposibilidad de deducir los gastos en referencia en los subsidios otorgados por el Estado para cubrir ciertas necesidades como salud, viudez, cesantía, etc., los cuales en muchas economías son insuficientes. (Cfr. OLAVARRIETA, P. *Taxation and human rights*. En: *Taxation and human rights. Proceedings of a Seminar held in Brussels in 1987 during the First Congress of the International Fiscal Association*. Bruselas. Kluwer Law and Taxation Publishers. 1988. p. 27).

Igualmente, en muchas legislaciones se reduce o se establece la exención de los impuestos que recaen sobre el consumo de mercancías básicas necesarias para el consumo humano.

#### **VI.7.4.- Jurisprudencia de los Estados Unidos de América**

Cabe citar en este caso la decisión dictada en el *caso Grosjean v. American Press Co.* de 14 de enero de 1936 del Magistrado Joseph Sutherland dictada por la Corte Suprema de los Estados Unidos de América<sup>356</sup>, en la cual se prohibió la creación de tributos específicamente dirigidos a la prensa. En este caso, se creó un impuesto adicional a otros tributos de aplicación general, del 2% de los ingresos brutos provenientes de la publicidad en los periódicos cuya circulación fuera superior a 20.000 copias por semana. La Corte consideró que con este impuesto especial se pretendía restringir la libre circulación de la información, dado que la forma en la cual se había concebido el tributo era en sí misma sospechosa.

Efectivamente, en su decisión, la Corte americana consideró si la creación de este tributo era contraria a la primera y décimo cuarta enmienda a la Constitución de los Estados Unidos de América que establece que el poder legislativo no podrá crear ninguna ley que restrinja el derecho de libertad de expresión o de prensa. La Corte consideró que un tributo como el descrito tiene el efecto de reducir las ganancias obtenidas por la publicidad en la prensa, así como incentivar la reducción en el tiraje, limitando así la exposición de la información al público.

Las conclusiones de la Corte son resultado del examen de los antecedentes históricos a la situación sometida a su consideración. La Corte constata así que desde más de un siglo antes de la primera enmienda constitucional el gobierno británico trató de restringir la libertad de prensa y de expresión de todos aquellos que se mostraron críticos al gobierno y que exhibían información que, si bien

---

<sup>356</sup> Sentencia dictada por la Corte Suprema de Justicia de los Estados Unidos de América del 14 de enero de 1936, caso *Grosjean v. American Press Co.*, tomada de: <http://www.law.cornell.edu> el 30 de enero de 2011.

incómoda, era verdadera sobre las operaciones gubernamentales. En efecto, en el siglo XVII podemos evidenciar la vigencia de leyes que prohibían la publicación de información sin censura previa, la cual fue duramente criticada por los pensadores de la época. Posteriormente, en 1712, en respuesta a un mensaje de la Reina Ana, el Parlamento creó un tributo sobre la publicidad y los periódicos, utilizándolo como un medio de suprimir la publicación de comentarios y críticas a la corona. En 1765 se crearon impuestos por la importación de periódicos a las colonias americanas, lo cual fue considerado como uno de los elementos activadores de la revolución americana.

Estos tributos fueron calificados como “impuestos sobre el conocimiento”, frase utilizada –al decir de la Corte- como una forma de referirse al efecto de estos tributos y como un medio de condena a ellos. El hecho de que estos tributos tenían el efecto de restringir la circulación de los períodos, especialmente de los medios de prensa más pequeños, generalmente más baratos y que, por tales razones, eran consultados por las grandes masas, era un hecho incuestionable. La creación de impuestos específicos sobre la prensa fue entonces altamente censurada, considerándose una forma de restringir el acceso a la información, en especial de las clases populares.

Con base a lo señalado, la Corte consideró que la expresión “libertad de expresión” no puede estar limitada a la prohibición de la censura previa, sino a la creación de todo tipo de abusos que se constituyan en la restricción a la información y a la posibilidad de las personas de expresar sus ideas.

La Corte consideró importante destacar –y creemos es un punto vital en nuestro análisis- que no pretenden indicar que los dueños de periódicos están inmunes de cualquier forma de tributación ordinaria impuesta por el gobierno. Sin embargo, consideraron que el tributo bajo análisis no era un tributo ordinario, sino uno especial que había sido objeto de múltiples críticas en la historia americana por atentar contra la libertad de expresión y de prensa. De allí que el reconocimiento

de la inmunidad hecho en la sentencia que comentamos se debe a la necesidad de asegurar la información pública. Afirma entonces la Corte que los periódicos, revistas y otras publicaciones han puesto más atención en los asuntos públicos que cualquier otro instrumento de publicidad y, por cuanto la opinión pública informada es la restricción más potente al desgobierno, la supresión o restricción de la publicidad hecha por la prensa libre no puede ser vista sino con preocupación. El impuesto analizado –insiste la Corte- no es malo porque tome dinero del bolsillo de los apelantes. Si eso fuera todo, otra sería la solución del caso. Es malo porque, en su historia y en su situación actual, es vista como un instrumento deliberado y calculado bajo el disfraz de un tributo, para limitar la circulación de información a la cual el público tiene derecho en virtud de las garantías constitucionales. Limitar la libertad de prensa es limitarnos a nosotros mismos<sup>357</sup>.

La Corte concluye entonces sus afirmaciones sosteniendo que el tributo creado es en sí mismo sospechoso por basarse en la circulación de la prensa entre las personas, en virtud de lo cual lo declara inconstitucional.

También en otras decisiones se establecieron protecciones especiales sobre los tributos a la prensa, como en el caso *Minneapolis Star and Tribune Co v Minnesota Comm'r of Revenue* del 29 de marzo de 1983, en el cual la Corte Suprema de Justicia declaró inconstitucional el impuesto a las ventas sobre el papel y la tinta consumidos para la producción de prensa creado por el Estado de Minnesota. En este Estado, la venta de papel y tinta para tal fin estaba exento de impuesto a las ventas por los primeros US\$ 100.000 consumidos en tales

---

<sup>357</sup> En el extracto correspondiente la Corte indica literalmente: “*The predominant purpose of the grant of immunity here invoked was to preserve an untrammelled press as a vital source of public information. The newspapers, magazines and other journals of the country, it is safe to say, have shed and continue to shed, more light on the public and business affairs of the nation than any other instrumentality of publicity, and, since informed public opinion is the most potent of all restraints upon misgovernment, the suppression or abridgement of the publicity afforded by a free press cannot be regarded otherwise than with grave concern. The tax here involved is bad not because it takes money from the pockets of the appellees. If that were all, a wholly different question would be presented. It is bad because, in the light of its history and of its present setting, it is seen to be a deliberate and calculated device in the guise of a tax to limit the circulation of information to which the public is entitled in virtue of the constitutional guaranties. A free press stands as one of the great interpreters between the government and the people. To allow it to be fettered is to fetter ourselves*”. Caso *Grosjean v. American Press Co.* de 14 de enero de 1936 del Magistrado Joseph Sutherland dictada por la Corte Suprema de los Estados Unidos de América, consultada en original de [www.law.cornell.edu](http://www.law.cornell.edu) el 12 de septiembre de 2008.

materiales y, luego de este tope, comienza la aplicación de este tributo. La Corte consideró que este gravamen era inconstitucional, en virtud de que la creación de tributos especiales que afectaran a la prensa podía representar una forma de restringir comentarios críticos efectuados por ella, no pudiendo obviarse que la prensa constituye uno de los principales limitantes y vigilantes de la actividad gubernamental. El tratamiento diferenciado de la gravabilidad de la materia prima necesaria para la impresión de periódicos conlleva a presumir que ello se hace con el fin de limitar la circulación de información, a menos que se suministre una justificación válida y razonable, lo cual no ocurrió en el caso bajo análisis. La sola justificación de que el Estado de Minnesota trata de incrementar sus ingresos – defensa hecha valer por la representación estatal- no es suficiente en sí misma para desvirtuar esta presunción<sup>358</sup>.

#### **VI.7.5.- Tratamiento de la inmunidad tributaria en Latinoamérica**

Hacemos en este punto una aproximación al Estado del reconocimiento de bases de exención o desgravámenes aplicables a las personas naturales en legislaciones cercanas a la nuestra, como formas de reconocimiento implícito de las inmunidades tributarias para la protección de los derechos humanos, incluyendo con ello el principio de capacidad contributiva.

En primer lugar, la normativa colombiana prevé que no están obligadas a presentar declaración una cierto número de personas naturales, en la medida en que se cumplan con una serie de requisitos, esto es, que los ingresos brutos, los consumos mediante tarjeta de crédito, el valor de las compras y consumos y el valor total acumulado de consignaciones bancarias no excedan de cierto monto. El régimen de los asalariados prevé que no estarán sujetos al Impuesto sobre la Renta los que obtengan ingresos brutos que procedan por lo menos en un 80% de pagos originados en una relación laboral y que no sean responsables del impuesto a las ventas, siempre que sus ingresos gravables, los consumos de tarjeta de

---

<sup>358</sup> Consultada en [www.supreme.justicia.com](http://www.supreme.justicia.com) el 12 de septiembre de 2008.

crédito, el valor de sus compras y consumos y el valor total de sus depósitos, no exceda de ciertas cantidades. Asimismo, se establece que los trabajadores independientes que no sean responsables del impuesto a las ventas cuyos ingresos brutos estén debidamente facturados y de los mismos un 80% o más se originen en honorarios, comisiones y servicios sobre los que se hayan practicado retenciones en la fuente y en los que reposen los extremos antes indicados (consumos, ingresos, etc.), no estarán sujetos al pago de este tributo. Por su parte, se reconoce la deducibilidad de los gastos incurridos en cualquier actividad productora de renta, hasta un 50% de los ingresos obtenidos. Los asalariados no podrán imputar costos y deducciones a su actividad, pero en todo caso no estarán gravados los ingresos recibidos en alimentación o salario en especie, hasta cierto monto, así como los aportes obligatorios y voluntarios realizados a los fondos de pensiones y el valor destinado a ahorros, siempre que la suma de estos conceptos supere el 30% de lo devengado por el trabajador. Pueden deducirse, como gastos de vida, los intereses que se paguen sobre préstamos para adquisición de vivienda del contribuyente y los aportes obligatorios a salud efectuados únicamente por el asalariado. Las tarifas son progresivas, pudiendo ir entre un 0% hasta un 33%, con una base de exención y son aplicadas por tipo de ganancias, clasificadas en ordinarias y ocasionales<sup>359</sup>.

En Ecuador, por su parte, se establece una base mínima de exención y se faculta a todas las personas naturales, incluidas las de relación de dependencia, para que tengan la posibilidad de deducir de su declaración de impuesto sus gastos personales hasta el 50% de sus ingresos referidos a vivienda (arriendo, intereses de préstamos hipotecarios e impuesto predial), educación (matrícula y pensión, útiles y textos escolares, educación para discapacitados, cuidado infantil y uniformes), salud (honorarios, servicios de salud, medicinas, medicina prepagada y seguros médicos, deducible del seguro), alimentación (alimentos, pensiones alimenticias y restaurantes) y vestimenta (ropa en general). El monto total de las deducciones no podrá exceder tampoco 1,3 veces el monto total de la base

---

<sup>359</sup> Tomado de: [www.contribuyente.org](http://www.contribuyente.org) consultado el 9 de julio de 2011.

exenta. Ello se considera un incentivo para que todos los ciudadanos pidan la emisión de facturas y se reduzca la evasión de tributos<sup>360</sup>. En estos casos, se permite una mayor amplitud en las deducciones aplicables sobre gastos personales que los observados en otras legislaciones, permitiéndose de esta forma una determinación adecuada de la verdadera capacidad contributiva del sujeto pasivo, dependiendo de sus gastos de vida.

En Argentina<sup>361</sup> no se permite por regla general la deducción de los gastos personales. Se consagra en esta legislación un mínimo existencial no sujeto a tributación, así como el reconocimiento de una deducción especial para ciertos sujetos<sup>362</sup>. Asimismo, se reconoce una rebaja por cargas familiares, permitiendo deducir un monto no sólo para el contribuyente, sino para sus ascendientes y descendientes –como ocurre hoy en la legislación venezolana-, agregando al padre, la madre, y el suegro, yerno y nuera.

La doctrina argentina, no obstante, ha destacado que el establecimiento de beneficios, deducciones y exoneraciones constituyen formas de protección de los derechos humanos, como sería el caso de la familia, el derecho a la vivienda, a la salud y a la educación, entre otros. Así, se considera que constituye una forma de protección indirecta de los derechos humanos que el monto del tributo a pagar disminuya cuando se trate de erogaciones que incidan en la protección de estos derechos<sup>363</sup>. Asimismo, ha indicado la doctrina y la jurisprudencia argentina que la

---

<sup>360</sup> Las reformas pueden ser consultadas en la página web del centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) [www.ciat.org](http://www.ciat.org).

<sup>361</sup> BERTAZZA, Humberto. *Derechos Humanos y Tributación*. en: Anais Das XX Jornadas do ILADT. Tema 1. Derechos Humanos y Tributación. Brasil. 2000. Tomo I. p. 147.

<sup>362</sup> Señala Rodolfo SPISSO al respecto que: “*La protección de la familia, desde la perspectiva del derecho tributario debe transitar por una adecuada consideración de las circunstancias económicas familiares, los gastos que la familia ha de atender como tal, y que obviamente disminuyen su capacidad contributiva. El principio general recogido por la ley del impuesto sobre la renta es que son deducibles los gastos necesarios para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas (art. 80), no obstante lo cual no son deducibles los gastos personales y de sustento del contribuyente y de su familia, sin perjuicio de las deducciones establecidas en concepto de cargas familiares y especiales, que en la ley argentina son meramente simbólicas. Tampoco admite la deducción por custodia de los hijos, aunque ambos progenitores trabajen fuera del hogar, y esos gastos son necesarios para posibilitar la obtención de rentas gravadas... / La deducción de gastos de atención médica del contribuyente y su familia sólo se admiten en la magnitud determinada por la ley, que sólo aportan cobertura parcial a las erogaciones corrientes*”. (SPISSO, Rodolfo. *Tutela jurisdiccional*. En: Revista Jurídica de Buenos Aires. Buenos Aires. Universidad de Buenos Aires. Facultad de Derecho. Departamento de publicaciones. Lexis nexis. 2001. p. 571).

<sup>363</sup> Así, por ejemplo, José DÍAZ ORTIZ destaca que el Estado puede realizar sus deberes relativos a la salud de la población de modo directo, mediante la asignación de recursos presupuestarios para estos fines, así como de modo indirecto, “a través de deducciones, exenciones, exclusiones en el campo de la tributación. Este es también un sacrificio fiscal que

prensa merece especial protección frente a las actuaciones de la Administración Tributaria, prohibiendo que se establezca un tratamiento diferencial más gravoso a cargo de la prensa, que, en definitiva, se constituiría en una forma de represión de la libertad de expresión<sup>364</sup>.

En Perú no se permite la deducción de los gastos personales del contribuyente ni de su núcleo familiar, permitiendo únicamente la deducción de una suma fija preestablecida en la Ley.

En México, se permite a las personas naturales la deducción de una serie de gastos personales como es el caso de los pagos por honorarios médicos y dentales y hospitalización, sin circunscribir esta deducción a los gastos realizados en el país; los gastos de funerales; los donativos efectuados a ciertas asociaciones; los intereses pagados por créditos hipotecarios para la adquisición de vivienda; las aportaciones complementarias de retiro; las primas por seguros de gastos médicos; los gastos de transporte escolar de descendientes y los pagos del impuesto local sobre ingresos por salarios.

Por su parte, cabe mencionar el Decreto Presidencial dictado por el Presidente de los Estados Unidos Mexicanos de fecha 1° de enero de 2011, por el cual se le otorgó un estímulo a las personas físicas por el pago de servicios educativos<sup>365</sup>.

---

*debería sumarse al gasto directo para apreciar en su totalidad la asignación de recursos a este segmento de los derechos humanos*". (DÍAZ ORTIZ, José. *Derecho a la salud y tributación*. En: Revista Jurídica de Buenos Aires. Buenos Aires. Universidad de Buenos Aires. Facultad de Derecho. Departamento de publicaciones. Lexis nexis. 2001. p. 259). No obstante, consideramos que en estos supuestos no estaríamos propiamente en presencia de un sacrificio fiscal, sino que se trataría de la detección de la ausencia de capacidad de contribuir, por cuanto los recursos de los individuos están siendo destinados a la protección de los derechos humanos, como lo indica CORTI y sobre lo cual profundizaremos más adelante al referirnos a las nociones del principio de capacidad contributiva. DÍAZ ORTIZ apunta que la eliminación de las exenciones reconocidas en la materia, implicaría como consecuencia lógica "que los destinatarios de esos servicios verán encarecer el costo de las prestaciones o disminuida la calidad de ellas. En suma, en mi opinión, la eliminación de las exenciones y otros beneficios vinculados con la salud de la población no es funcional a las mayores explicitaciones constitucionales incorporadas con la reforma del año 1994 respecto de la salud entendida como uno de los derechos humanos básicos" (DÍAZ ORTIZ, José. *Derecho a la salud...* ob. cit. p. 261). De igual forma, Gustavo NAVEIRA DE CASANOVA nos destaca la existencia de decisiones de la Corte Suprema de Justicia argentina que señalaron que la creación de tributos excesivos sobre una determinada actividad económica puede resultar violatoria del derecho al trabajo, en la medida en que dicho gravamen podría determinar la decisión de cese de la actividad económica respectiva (Cfr. NAVEIRA DE CASANOVA, Gustavo. *Tributación y derechos...* ob. cit. p. 450). Asimismo, la doctrina argentina destaca que es necesario que se establezca un mínimo exento y que los contribuyentes sean definidos con base al núcleo familiar y no a los individuos. Igualmente, ha indicado la doctrina que la protección de los derechos a la educación, a la salud y a la vivienda requieren el reconocimiento de deducciones a los fines del cálculo de los tributos a pagar. (Cfr. PORTA, Carlos. *Familia y tributación*. Ob. cit. p. 514).

<sup>364</sup> Cfr. LAMBERTI, Daniel Horacio. *Libertad de imprenta...* ob. cit. p. 367.

<sup>365</sup> Publicado en el Diario Oficial de los Estados Unidos Mexicanos del 15 de febrero de 2011.

En este Decreto, el Ejecutivo Nacional parte de señalar que la educación es fundamental para lograr los objetivos de desarrollo, modernización y progreso del país, debiendo apoyar a las familias que destinan una porción de sus ingresos a la educación de sus hijos. Indica, asimismo, *“que el hecho de que el beneficio aplique hasta el tipo de educación medio superior, también atiende a preservar la progresividad del impuesto sobre la renta, toda vez que el 49.4% del gasto en educación profesional y de posgrado corresponde a los estudiantes que pertenecen a familias del decil más alto de ingreso, lo que no sucede tratándose de la educación tipo básico y medio superior, en que el gasto como proporción del ingreso de las familias de los deciles más bajos de ingresos es superior que el promedio nacional, mientras que en esos mismos tipos de educación los deciles más altos de ingresos están por debajo de dicho promedio”*. En tal sentido, el beneficio consiste en reconocer el desgravamen de los pagos por servicios de enseñanza básica y media superior hecha por el contribuyente, su cónyuge o concubino y sus ascendientes o descendientes en línea recta, siempre que estos terceros no perciban en el año ingresos en cantidad igual o superior a la del salario mínimo general anual. La deducción estará sujeta a topes máximos, dependiente del nivel educativo cubierto. La exposición de motivos del Decreto, en nuestra consideración, rompe el principio de igualdad y atenta contra la expectativa legítima de las clases menos favorecidas de lograr impulsar la educación de los hijos en niveles superiores.

En República Dominicana también fue permitida a partir de 2009 la deducción de la inscripción y cuotas periódicas de la educación básica (incluyendo preescolar), media, técnica y universitaria (grado y postgrado) de sus dependientes directos no asalariados (hijos) o los propios, no pudiendo exceder el monto de estos gastos del 10% de la Renta Neta, menos la exención contributiva, que corresponde al ingreso gravado.

#### **VI.7.5.- Tratamiento en el ordenamiento jurídico venezolano**

Sentados los criterios anteriores que justifican la protección de los derechos humanos frente a la tributación, garantizando que ésta cumpla efectivamente el fin para el cual está concebida en un Estado Social de Derecho -esto es, proteger y garantizar el desarrollo de la persona-, quedaría clara la existencia de inmunidades tributarias por la sola interpretación del contenido y alcance de los derechos humanos consagrados en la Constitución. Falta aun efectuar el análisis del principio de capacidad contributiva y del mínimo vital como fundamentos esenciales de las inmunidades tributarias en nuestro ordenamiento jurídico a lo cual nos abocaremos en el próximo capítulo.

Creemos importante precisar hasta aquí que el ordenamiento jurídico venezolano ha tratado a las inmunidades tributarias derivadas del disfrute de los derechos humanos principalmente como supuestos de exención. No encontramos en las disposiciones constitucionales venezolanas normas similares al texto brasilero que de entrada impedirían al legislador gravar ciertos supuestos que podrían resultar en limitaciones al ejercicio de ciertos derechos. De esta forma, en principio, el legislador venezolano podría tomar la decisión de gravar a las instituciones educativas y religiosas, así como la venta de periódicos, papel, diarios, etc., si el legislador tomase la decisión de reformar las disposiciones legales correspondientes. Como hemos apuntado suficientemente, en estos supuestos estaríamos en presencia de exenciones que, como tales, son adoptadas por el legislador en atención a condiciones de oportunidad y conveniencia. Podría sostenerse, en consecuencia, que si el legislador decide gravar estos hechos, no podría existir control constitucional de dicho gravamen. No obstante, como veremos, la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia ha declarado *exentas* las pretensiones de gravámenes sobre esferas que inciden directamente en el ejercicio de derechos, efectuando realmente un control constitucional de los gravámenes en atención a la necesaria protección de los derechos humanos.

Pareciera en consecuencia que la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia ha reconocido su deber de controlar los límites al poder tributario en

atención al disfrute de los derechos humanos, pero denominando su actuación como declaratoria de supuestos de exención, con el riesgo consiguiente de que su actuación sea entendida como una injerencia directa e indebida en funciones netamente legislativas. Como hemos señalado suficientemente hasta el presente, es necesaria la precisión del alcance de la institución de la inmunidad tributaria, a los fines de definir la actuación posible de un Tribunal en el control difuso o concentrado del cumplimiento de la Constitución.

Antes de efectuar el examen de las decisiones emanadas de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia y a los fines de culminar con el examen teórico que nos proponemos de las instituciones en referencia, procedemos a revisar el concepto de mínimo vital.

## CAPÍTULO VII

### MÍNIMO VITAL

#### **VII.1.- FUNDAMENTO**

De acuerdo con lo que hemos adelantado hasta aquí, la tributación tendrá un límite material que vendrá dado por la posibilidad de cada ciudadano de contribuir con las cargas públicas, comúnmente denominado capacidad contributiva. Esta limitación obedece al respeto de los objetivos de la tributación antes señalados, garantizando de esta forma la subsistencia digna de los ciudadanos y la posibilidad de hacerse de los recursos necesarios para cubrir por sí mismos sus necesidades.

La adecuada medición de esta capacidad contributiva requerirá que se tomen en cuenta diversos elementos, entre ellos, el patrimonio, la renta y el consumo, como elementos que, en su consideración global, permiten determinar con precisión efectivamente cuál es la presión fiscal que puede ejercerse sobre un sujeto determinado. Esta institución ha sido calificada como un concepto jurídico indeterminado, en tanto se requiere de una multiplicidad de factores económicos, sociales y técnicos para su correcta delimitación, considerándose variable dependiendo tanto de las condiciones de la sociedad en la cual es exigido el cumplimiento del tributo, así como de la adecuación de los servicios públicos a la satisfacción de las necesidades colectivas. De allí entonces que la capacidad contributiva de los ciudadanos no puede ser medida con base a criterios universales, sino que deberá atenderse no sólo al nivel de ingreso de los ciudadanos, sino al requerimiento de cada uno de éstos de invertir una porción de sus proventos en la protección de sus necesidades fundamentales.

En la medida en la cual la prestación de servicios públicos por parte del Estado se haga en forma eficiente, será mayor la capacidad contributiva de los ciudadanos,

al no estar obligados a destinar parte de sus ingresos en la cobertura de los gastos en cuestión. Se puede entender, entonces, que en la medida en que los ciudadanos deban erogar importantes cantidades en gastos de educación, hospitalización, seguridad, etc., sin que estos servicios sean adecuadamente provistos por el Estado, la capacidad de éstos de contribuir a las cargas públicas estará importantemente mermada con relación a aquellos otros sujetos que habitan en Estados en los cuales dichas necesidades son adecuadamente satisfechas por el ente público. Como vemos, se trata de la enumeración de los derechos y necesidades de los ciudadanos que deben ser protegidos y satisfechos para justificar la existencia misma del Estado y contra los cuales la tributación no podrá atentar en forma alguna. La capacidad contributiva y, dentro de ella, el mínimo vital, constituyen elementos de justicia social, por medio de los cuales se garantiza la adecuada satisfacción de las necesidades ciudadanas.

Por ello, sólo podrá considerarse que la tributación se adecua a la capacidad contributiva de cada sujeto en la medida en la cual tome en consideración sus circunstancias personales y familiares. Sobre el particular afirma MOSCHETTI que la capacidad contributiva *“no es la objetiva y material representada por un bien económico prescindiendo de la persona que lo posee, sino la capacidad contributiva del sujeto, en cuando inducida de aquel bien”*<sup>366</sup>. De allí entonces que el correcto entendimiento del concepto en referencia y la garantía de la preservación de los derechos de los administrados implicará entender que la evolución de la imposición debe pasar de ser real –esto es, que estime solamente el valor de los activos o bienes del sujeto pasivo- a personal –tomando en consideración las particulares circunstancias del contribuyente-.

La protección al mínimo vital supone todas las medidas que deben ser adoptadas a los fines de asegurar el valor de su persona, asegurándole la posesión de los bienes necesarios para mantener una existencia digna. El mínimo vital, en estas dimensiones, presenta dos caras; por una parte, un lado positivo representado en

---

<sup>366</sup> MOSCHETTI, Francesco. *El Principio de Capacidad Contributiva*. Madrid. Instituto de Estudios Fiscales. 1980. p. 266.

el deber del Estado de garantizar el disfrute de los bienes necesarios para la subsistencia de los particulares, dando un tratamiento privilegiado y asistencial a las personas de tercera edad, cesantes, mujeres embarazadas y otros casos de especial atención. Pero por otra parte el mínimo vital presenta un lado negativo, constituyendo limitaciones del Estado a intervenir en la libre disposición de los particulares de los bienes necesarios para su subsistencia digna, impidiendo el embargo del salario, la confiscación y, asimismo, estableciendo límites al poder de tributar sobre la esfera patrimonial de los particulares. De esta forma, la coexistencia entre el poder tributario y el Estado Social de Derecho obliga a que el Estado garantice que el particular disponga de todos los elementos que le permitan garantizar un mínimo de subsistencia digno y que se encuentra constitucionalmente protegido.

En este sentido, cabe señalar que se ha diferenciado entre la capacidad adquisitiva y la capacidad contributiva. La capacidad adquisitiva implica la disposición de fondos necesarios para adquirir determinados bienes y servicios. Por su parte, la capacidad contributiva señala la posibilidad de disponer de una porción del patrimonio para la satisfacción de los gastos públicos. Sobre esta base, no toda persona que revista capacidad adquisitiva tendrá capacidad contributiva. Si el particular dispone de fondos para la adquisición de bienes y servicios esenciales, la compra de estos bienes y servicios no podrá considerarse una medida adecuada de riqueza para exigir un tributo sobre ella. La adquisición de estos bienes forma parte de la esfera del mínimo vital y no evidencia la existencia de un exceso en el patrimonio que le permita contribuir con el Estado a la satisfacción de las necesidades colectivas. Por ello, ni la adquisición de todo bien o servicio ni toda situación patrimonial puede calificarse como hecho imponible.

En cuanto a la delimitación del mínimo vital, éste puede ser atendido desde diversas ópticas, dependiendo de la cuantía de la “exención”<sup>367</sup> que da origen a ella. Así, podrá tratarse de una simple protección del principio de capacidad contributiva, de la redistribución de la riqueza o del principio de economicidad. NEWMARK analiza la fijación del mínimo vital y la incidencia de la tributación desde la perspectiva del sistema tributario, entendiendo como éste, el conjunto de tributos que, de forma organizada y sistemática, integra nuestro ordenamiento jurídico. De esta manera, indica que para la fijación del mínimo vital en el impuesto sobre la renta será necesario tomar en consideración el impacto de los tributos indirectos en la adquisición de bienes y servicios de primera necesidad. De esta forma, si se pretende que los particulares soporten los tributos al consumo de bienes y servicios de primera necesidad, el mínimo vital en el impuesto sobre la renta deberá ser fijado con base en una suma mayor. Por su parte, si se declara no gravado con los tributos indirectos el consumo de bienes y servicios de primera necesidad, deberá disminuir proporcionalmente el mínimo vital en la tributación directa<sup>368</sup>.

Se trata, en consecuencia, del reconocimiento de la necesaria fijación de la cuantía del mínimo vital, partiendo del principio de capacidad contributiva, Estado por Estado y dependiendo de las condiciones de los ciudadanos de cada uno de ellos. Como puede determinarse, bajo la óptica analizada el mínimo vital es un elemento a precisar del funcionamiento del sistema tributario, de tal forma que sería factible que un tributo establezca una carga tributaria superior, siempre que se establezcan mecanismos de compensación en caso de otros tributos. Ello, si bien resulta lógico, no debe desconocer la posibilidad de que, aun cuando se

---

<sup>367</sup> Usamos aquí la denominación “exención” para referirnos a la terminología empleada por NEWMARK. No obstante, ya hemos establecido anteriormente nuestras críticas a este concepto.

<sup>368</sup> El punto es explicado por NEWMARK de la siguiente forma: “Supongamos que el mínimo vital de un individuo que vive sólo... asciende, a juzgar por los cálculos del organismo oficial de estadística, a 2.400 marcos anuales...; esta cifra equivaldría a la del mínimo fisiológico, e incluso lo superaría en algo. En este caso, es evidente que el mínimo vital exento se habría fijado correctamente desde la perspectiva del principio de la capacidad de pago en 2.400 marcos, toda vez que los impuestos indirectos se han subsumido enteramente en los precios de los bienes adquiridos por nuestro individuo y se ha tenido buena cuenta de este hecho al calcular el ‘mínimo vital estadístico’... Supongamos ahora que los impuestos indirectos que gravaban hasta ahora el consumo del mínimo vital son sustituidos por otros que normalmente sólo han de ser pagados por los que gozan de una situación relativamente acomodada... En tanto este desplazamiento de los tributos repercute en los precios de los artículos de primera necesidad, sería absolutamente conveniente, por lo que se refiere al postulado de generalidad, reducir el mínimo correspondiente al impuesto sobre la renta a 2.200 marcos en números redondos” (NEWMARK, Fritz. *Principios...* Op. cit. p. 96).

establezca un mínimo vital racional frente al Impuesto sobre la Renta, la tributación al consumo –o tributación indirecta- puede ser excesiva, hasta el punto de disminuir o coartar el acceso hacia bienes de primera necesidad, aunque el sujeto no sea contribuyente del Impuesto sobre la Renta.

Esta última situación es también tratada por el autor, quien considera que en aquellos casos en los cuales los ingresos de los sujetos sean inferiores al mínimo vital, la exención del impuesto sobre la renta resultará insuficiente para la protección de esta esfera. Por ello, recomienda que se establezcan mecanismos de devolución de los tributos indirectos que hayan sido soportados por tales sujetos. Sin embargo, a los fines de evitar cualquier fractura al principio de generalidad –la obligación de todos los ciudadanos de contribuir a las cargas públicas, salvo cuando opere una excepción socialmente válida para ello-, será necesario que las devoluciones no conlleven una renta superior al mínimo vital, por cuanto ello implicaría que sujetos que teóricamente tienen capacidad de contribuir, estarían dejando de pagar los tributos correspondientes.

Ahora bien, hasta ahora el fundamento de este análisis reposa en la capacidad contributiva. Aquel sujeto que tenga la posibilidad de pagar tributos, estará obligado a hacerlo. No olvidemos que el principio de capacidad contributiva es tanto base como límite del poder de tributación (puede exigirse si ésta existe y sólo en la medida que exista). De esta forma, hoy en día se acepta en la doctrina que la fijación del mínimo vital debe depender de una serie de factores, como es el caso de la situación familiar, número y edad de los hijos, así como el costo de la vida en cada localidad, lo cual constituye una situación esencial para determinar el monto total de las erogaciones necesarias a realizar por los particulares.

No obstante, otro punto a considerar es la posibilidad de que se establezca un mínimo vital sustentado en el principio de redistribución de la riqueza, cuya cuantía tiene que estar por encima del mínimo fisiológico. En este caso, se trataría de la prohibición de tributar sobre esferas mucho mayores de lo que constituye el mínimo vital, fundamentado en razones políticas o coyunturales. Aquí se acepta

que estas razones resulten en una afectación o relajación del principio de generalidad.

Un antecedente válido del principio de mínimo vital se encuentra en la legislación alemana, al disponer en la Ley sobre Volumen de Ventas del 24-12-1919 la devolución a los individuos carentes de recursos de los tributos soportados por la adquisición de bienes y servicios. Esta ley es posteriormente derogada en 1920, principalmente por razones de economicidad y control fiscal.

Ahora bien, otro aspecto en el cual se evidencia la existencia del mínimo vital reside, no sólo en el reconocimiento de un mínimo gravable, como ya hemos señalado, sino en el establecimiento de un monto a deducir, así como en la fijación de tarifas progresivas, que permitan establecer un gravamen menor sobre los aspectos que son necesarios para la vida del hombre. Por ello, las menores tarifas serán aplicadas sobre las primeras porciones de ingresos percibidos, los cuales se supone estarán orientados satisfacer necesidades primarias, siendo que las escalas o estratos superiores serán aplicables a mayores cuantías de ingreso, mayormente relacionadas con excedentes no indispensables para la supervivencia.

Con relación al postulado de economicidad, éste es establecido desde la perspectiva de la Administración Tributaria. De esta forma, se procura que la administración no deba invertir sus recursos en la verificación y seguimiento de casos que son económicamente irrelevantes o cuya recaudación puede terminar costándole más recursos al Estado que lo percibido por los tributos pagados como consecuencia de la fiscalización. De allí que se acepte la posibilidad de fijar un mínimo, ya no fundamentado en razones de capacidad de pago o de una forma de redistribución de la riqueza, sino de una forma de optimización del aparato estatal.

### **VII.1.1.- Fundamento del mínimo vital en la justicia social**

De acuerdo con lo que hemos afirmado, el mínimo vital es concebido como una forma de justicia tributaria, en la medida en la cual por medio de este índice puede

garantizarse que la tributación no sea de tal modo excesiva que resulte en la afectación de los ciudadanos de la posibilidad de hacerse de los recursos necesarios para autosatisfacer sus necesidades<sup>369</sup>. MOSCHETTI reconoce el carácter social y solidario de este factor, tanto por cuanto permite adecuar la tributación a lo que cada individuo está en la capacidad de aportar, como por cuanto permite determinar cuáles son los sujetos que requieren de una mayor asistencia y cuyos gastos de manutención deben ser proporcionalmente soportados por los restantes componentes de la sociedad. Así, indica el autor que: *“Se requiere, en cambio, en todo caso, que cada tributo respete por lo menos ese elemento esencial de personalización que es la exención del mínimo vital. La posesión de una renta no superior a lo que es estrictamente necesario para la existencia, o el consumo de un bien de primera necesidad, en lugar de demostrar capacidad contributiva manifiestan un estado de necesidad. La aptitud para contribuir a los gastos públicos comienza sólo después de que hayan sido satisfechas las necesidades personales y familiares. Esto no sólo corresponde a un evidente criterio lógico, sino que se armoniza con el carácter solidario del deber: la contribución a los gastos públicos, precisamente por su carácter solidario, debe ser realizada por los que tienen, incluso en lugar de los que no tienen”*<sup>370</sup>.

El mínimo vital se encuentra sustentado en diversos principios: (i) en el propio principio de capacidad económica, en el entendido que la capacidad de contribuir comienza sólo cuando el individuo ya cubrió sus gastos para su existencia personal y la de las personas que de él dependen, (ii) en el principio de igualdad, que se concreta en el ámbito tributario nuevamente en el principio de capacidad económica, en el entendido de que dos personas con una misma renta pero con cargas fiscales distintas, deberán gravar de diferente manera, (iii) en la protección

---

<sup>369</sup> Así, Víctor SÁNCHEZ BLÁZQUEZ ha indicado que todo impuesto sobre la renta de las personas físicas debe establecer un mínimo existencial, mínimo vital o mínimo de subsistencia, en respeto del principio de capacidad contributiva. *“Como es conocido, a través de esta figura se trata de exonerar de gravamen aquella parte de la renta del contribuyente que por ser necesaria para la subsistencia propia y de las personas que están a su cargo, no debe someterse a tributación. Se hace de este modo realidad el aforismo latino primum vivere, deinde tributum solvere”* (SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, Víctor Manuel. *Nuevo sistema de mínimo personal y familiar en la Ley española del Impuesto sobre la Renta de las personas físicas y los principios constitucionales tributarios*. En: Memorias. XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Isla de Margarita. Venezuela. Asociación Venezolana de Derecho Tributario. 2008. p.935).

<sup>370</sup> MOSCHETTI, Francesco. *El principio...* op. cit. pp. 267-268.

de la dignidad de la persona, que se ve afectada si no se excluye de tributación a los gastos de subsistencia y (iv) en el reconocimiento del Estado social, en donde el Estado tiene la obligación de contribuir al sustento de las personas, considerando que el gravamen de estas rentas mínimas debería conllevar, como contrapartida, el otorgamiento de ayudas sociales, lo cual constituiría un claro contrasentido<sup>371</sup>.

Tradicionalmente este mínimo fue planteado como una forma de exención con base en la cuantía, que tomaba en consideración el hecho de que donde no existiese capacidad contributiva, no era posible exigir a los administrados sufragar determinados montos para soportar parte de las cargas públicas. De esta forma, se diferenciaba entre el establecimiento de exenciones objetivas y subjetivas, como excepciones al principio de igualdad y usualmente sustentadas en razones parafiscales<sup>372</sup> y las exenciones por razón de la cuantía. En el primero de los casos, el sujeto sí poseía capacidad económica de satisfacer el tributo exigido, pero determinadas razones debían conllevar a excluir la exigibilidad de los montos respectivos. No obstante, en el segundo caso la tributación quedaría excluida de plano, no ser posible exigir a los particulares el cumplimiento de obligaciones tributarias que atenten contra los elementos esenciales para una supervivencia digna.

De esta forma, aún cuando inicialmente el mínimo vital fuese concebido como una forma de exención, hoy se acepta su caracterización más como un supuesto de no sujeción, en el cual no llegan siquiera a configurarse los elementos para el nacimiento de la obligación tributaria<sup>373</sup>. Este elemento supone el reconocimiento

---

<sup>371</sup> SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, Víctor Manuel. *El nuevo sistema del mínimo...* ob. cit. p. 939.

<sup>372</sup> La tributación se fundamenta en el principio de generalidad, el cual implica que todos los ciudadanos tienen la obligación de contribuir a las cargas públicas, en la medida de sus posibilidades. En atención al principio de igualdad, ello también implica que no se aceptarán excepciones frente a este deber. No obstante, en ciertos casos sí se admite el establecimiento de dichas excepciones a sujetos que, teóricamente, sí tendrían la capacidad de cumplir con sus cargas fiscales pero que, en atención a determinadas razones usualmente de naturaleza extra-fiscal, se les exime de esta carga. La posibilidad de establecer o no excepciones a los principios de generalidad e igualdad ha sido ampliamente discutida en la doctrina, lo cual ha sido resuelto favorablemente a favor de esta opción, ante el reconocimiento moderno de las funciones parafiscales que también ejerce la tributación.

<sup>373</sup> Aún cuando el tema ha sido objeto de amplias discusiones, donde muchos aceptan que el mínimo vital se materializa a través de la creación de exenciones, creemos que efectivamente se trata de supuestos de no sujeción, distinción que puede traer importantes implicaciones, como hemos expuesto anteriormente. En efecto, si bien las exenciones son establecidas

de que el derecho del Estado de exigir la contribución con las cargas públicas no puede anteponerse a ciertos y vitales derechos del hombre, en los cuales reposa su esencia misma. Uno de los aspectos fundamentales en los cuales recae el fundamento del sistema democrático es el respeto a la dignidad humana, a través de la preservación de la libertad, la justicia y la posibilidad de vivir decorosamente integrado a una sociedad. Estos son componentes fundamentales que no pueden ser conculcados en forma alguna, ni siquiera bajo el pretexto tradicional de que el interés colectivo debe superponerse al interés individual. La contrariedad con esta especial parcela de derechos implicará el colapsamiento del sistema político respectivo, bajo la consideración de que éste resulta incapaz de garantizar una convivencia pacífica y feliz de los ciudadanos.

Así las cosas, podemos encontrar desde el aspecto jurídico, el fundamento de la existencia del mínimo vital en la función asistencial del Estado. Veamos. El Estado, según hemos visto, existe y justifica su existencia en la medida en la cual éste sea capaz de proveer bienestar y felicidad a sus ciudadanos. Uno de los aspectos esenciales para este fin, es la protección de la dignidad del hombre como esencia misma del ser. El hombre, como individuo, sólo podrá ser digno en la medida en la cual, dentro de sus posibilidades, pueda hacerse de los medios para satisfacer por sí mismo sus necesidades propias, sin requerir acudir a terceras personas o a la beneficencia, para hacerse de tales medios. Por ello, bajo esta concepción, no será válida cualquier estructura conforme a la cual el Estado detraiga de los particulares una suma excesiva que impida a éste cubrir

---

por razones sociales, políticas y económicas, pudiendo resultar eliminadas en cualquier momento por el legislador, al obedecer a potestades relativamente discrecionales del mismo –en el entendido de que debe existir una justificación racional para su existencia, a los fines de no contradecir el principio de generalidad-, los supuestos de no sujeción implican la no verificación del hecho imponible frente a una situación concreta, no llegando a nacer la obligación tributaria. Por ello, no se tratará del otorgamiento de beneficios o gracias por parte del legislador, sino de la falta de configuración, de plano, de la obligación de pago del tributo, situación que no podría ser modificada por el órgano creador de la norma. Cualquier pretensión de gravamen sobre esta esfera atentaría contra los derechos humanos del individuo y, en particular, contra el principio de capacidad contributiva. En este sentido, GOROSPE OVIEDO ha indicado que: “... esa parte de la renta que se conceptúa como mínimo vital constituye propiamente un supuesto tácito de no sujeción, no de exención (como lo califica la Exposición de Motivos), puesto que ni siquiera se ha realizado el hecho imponible. Esta distinción no es producto de sutilezas teóricas sino que tiene ‘muy concretos efectos jurídicos’, como advierte la STC de 23 de diciembre de 1986. Ello implica la posibilidad de ampliar estos supuestos a otros no regulados a través de la analogía, pues el artículo 23.3 LGT ‘sólo veda la analogía para la extensión del hecho imponible o de las exenciones o bonificaciones, por lo que la interpretación de una norma de no sujeción ha de realizarse por vía declarativa mediante su análisis, sin que sea forzoso reducir su ámbito...”. (GOROSPE OVIEDO, Juan Ignacio. *El derecho constitucional al mínimo vital en la imposición sobre la renta*. En: Anais Das XX Jornadas do ILADT ano 2000- Salvador-Bahía. Brasil. Asociación Brasileira de Derecho Financiero. Diciembre de 2000. p. 960).

sus gastos propios, bajo el pretexto de que las necesidades a los cuales estaban destinadas serán satisfechas por el Estado, vía subsidio o beneficencia. Aún cuando desde el aspecto estrictamente objetivo sería cierto que tales necesidades fueron cubiertas, ello no habría ocurrido en condiciones tales que fuesen dignas para el hombre. El hacer que los ciudadanos dependan del Estado para la cobertura de sus necesidades, amén de atentatorio contra la dignidad, resultará asimismo en una forma de control de cada uno de ellos, cercenando con ello su propia libertad, al depender de su sujeción absoluta a un gobierno, régimen o sistema político determinado, la posibilidad de mantenerse con vida en condiciones apropiadas<sup>374</sup>. Ello implicaría, en consecuencia, que la restricción impuesta al derecho de propiedad mediante el ejercicio de la potestad tributaria atentaría contra los fundamentos del sistema democrático, convirtiéndose en una restricción a los derechos humanos ilegal, según hemos tenido oportunidad de revisar en el capítulo correspondiente a los derechos humanos.

Además de lo indicado y desde una perspectiva estrictamente económica, la posibilidad de detraer del patrimonio de los particulares parte del patrimonio necesario para satisfacer sus necesidades, ocasionará, en el cumplimiento de los fines del Estado, una serie de gastos administrativos absolutamente injustificados, en tanto implicará el ir y venir de recursos de y hacia una misma persona, que podría haberse evitado con la sola preservación en manos del individuo de esa porción. Asimismo, otra razón económica para sostener la no gravabilidad de esas porciones patrimoniales, es la gran carga administrativa y económica que supone la recaudación de miles de manos de pequeñas cantidades y la habilitación de funcionarios para la realización de fiscalizaciones para la percepción de pequeños ingresos fiscales, lo cual haría injustificable la inversión de tales recursos estatales en dicho fin. Como lo dijese GRIZIOTTI: “*además hay motivos*

---

<sup>374</sup> En este sentido, indica HERRERA MOLINA que: “*El mínimo de subsistencia tiene un firme anclaje constitucional. Por una parte, la dignidad de la persona y el derecho al libre desarrollo de la personalidad impiden que se someta a tributación a aquellas personas que no superan el mínimo existencial (art. 10.1 CE). Por otra, la no sujeción del mínimo existencial es un requisito indispensable para distribuir la carga tributaria con arreglo a la capacidad económica de los contribuyentes (art. 31.a CE). En la práctica ambos elementos aparecen unidos, pues la determinación de la renta disponible exigida por la dignidad de la persona constituye un aspecto imprescindible para la determinación de la capacidad económica*” (HERRERA MOLINA, Pedro. *Fundamento y Configuración del Mínimo Personal Familiar*, en: *El Mínimo Personal y Familiar en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. Marcial Pons. Instituto de Estudios Fiscales. Barcelona 2000. pp. 1-2).

*administrativos y financieros que justifican la exención: la percepción del impuesto sobre las rentas es muy difícil y resulta también antieconómica; los gastos necesarios para la determinación de la base del gravamen, la cobranza y la ejecución forzosa respecto a un grandísimo número de pequeños contribuyentes llegan a ser más considerables que los ingresos; los fraudes son enormes, los ingresos muy limitados*<sup>375</sup>.

La validez, preeminencia y reconocimiento de la constitucionalidad del mínimo vital debemos entender que se deriva no sólo de la consagratoria explícita o implícita del principio de capacidad contributiva, sino asimismo de otros derechos fundamentales. De esta forma, la protección de derechos como el de la familia, al trabajo, la protección de la ancianidad, etc., son fundamento suficiente para sostener que la tributación se encuentra naturalmente limitada por esta esfera de derechos.

En el caso particular venezolano, el artículo 317 de la Constitución recoge el principio de capacidad contributiva, declarando que el sistema tributario debe atender a la protección de la economía nacional y a la elevación del nivel de vida de la población, derivándose que dicha posibilidad sólo se hará efectiva a través de la tributación, tanto cuando el producto de lo recaudado sea destinado a tales fines, como en la medida en la cual dicha tributación tenga como límite natural el disfrute de los derechos propios de los administrados y la garantía de la probabilidad de hacer suyo los proventos necesarios para satisfacer sus necesidades propias. Asimismo, podemos citar a título ejemplificativo disposiciones como las contenidas en el artículo 75 de la Constitución, la cual asegura la protección de la familia como asociación natural de la sociedad y como espacio fundamental para el desarrollo integral de las personas, los artículos 80 y 81 que prevén la obligación del Estado de garantizar la preservación y la elevación del nivel de vida de los ancianos y de los discapacitados. El artículo 82, por su parte, regula el derecho de las personas a una vivienda adecuada, segura e

---

<sup>375</sup> GRIZIOTTI, B. citado por CENCERRADO MILLÁN, Emilio. *El Mínimo...* Op. cit. p. 23.

higiénica, con servicios básicos esenciales. Los artículos 83 y 102 regulan el derecho a la salud y a la educación, los cuales sólo podrán ser satisfechos mediante la garantía de que la tributación no incidirá en tales derechos de tal forma que permitan su disfrute. Por su parte, los artículos 87 y 91 regulan el derecho al trabajo, especificando que debe garantizarse a los trabajadores una existencia digna y decorosa, así como la percepción de un “*salario suficiente que le permita vivir con dignidad y cubrir para sí y para su familia las necesidades básicas materiales, sociales e intelectuales*”, lo cual implica no sólo la percepción de un salario acorde con las necesidades familiares, sino la posibilidad de gozar de los montos correspondientes sin que éstos sean detraídos por el Estado a través del cumplimiento de obligaciones tributarias u otras contribuciones similares. El respeto al derecho del salario como condición para la vida en condiciones de dignidad no sólo debe ser preservado por el empleador, sino por el Estado.

Es necesario entender que el reconocimiento de un mínimo vital, relacionado con el disfrute de los derechos en referencia, no implicará, *per se*, la imposibilidad de que la tributación pueda incidir en elementos en los cuales tales derechos se manifiestan. A título ejemplificativo, el reconocimiento del derecho a la vivienda no impedirá la posibilidad de que, como efectivamente ocurre en Venezuela, los Municipios puedan exigir el pago del Impuesto sobre los Inmuebles Urbanos tomando como base el valor de la propiedad. Ello implicará la obligación del ente legislativo –así como de aquéllos llamados a la aplicación de la norma, como protectores del cumplimiento de los preceptos constitucionales y, en especial, de los derechos humanos- de tomar en consideración, particularmente, los efectos que la tributación podrían causar en el disfrute de los derechos en referencia, siendo que de ser posible que el tributo, en la forma en la cual es concebido por el legislador, merme la garantía de tales derechos, deberá negarse su validez.

Se trata simplemente de la concepción de la tributación en forma racional. Por una parte, deberá negarse la tributación sobre la porción de los recursos que son

necesarios para la satisfacción de las necesidades propias. Por otra, ésta también deberá ser negada en la medida en la cual resulte incompatible con el disfrute de los derechos humanos, debiendo dársele preeminencia a estos últimos sobre aquélla. Por último, en aquellos casos en los cuales sea posible la conciliación del disfrute de los derechos humanos con las contribuciones públicas, éstas deberán ser concebidas tomando como norte el efectivo ejercicio de aquéllos, por residir en ello la existencia misma del Estado y el fundamento del poder de exigir el pago de los tributos.

Es importante insistir en que de la redacción de la totalidad de las disposiciones antes señaladas puede inferirse que lo que debe preservarse es algo más que las cantidades mínimas indispensables para la supervivencia, en el entendido de que el Estado deberá garantizar una subsistencia digna, así como la elevación de la calidad de vida. De esta forma, no bastará con permitir a las personas que éstas puedan tener alimentación, vestido y vivienda, sino que estas necesidades deberán ser cubiertas en forma digna, apropiada y suficiente. Debe garantizarse, asimismo, la posibilidad de sufragar otras condiciones, como son el derecho al esparcimiento, a la cultura y otras similares. De igual importancia resulta la garantía del ahorro, con el fin de incrementar el patrimonio y garantizar la elevación del nivel de vida de la población. La tributación no podría, entonces, impedir el desarrollo económico y social de la población, por lo cual es absolutamente indispensable la protección de ciertas manifestaciones económicas –que no de riqueza-.

### **VII.1.2.- Fundamento del mínimo vital en la economía**

Siguiendo la calificación efectuada por GIARDINA, tal y como fuese citada por CENCERRADO MILLÁN<sup>376</sup>, el fundamento económico del mínimo vital reposa en dos teorías: la teoría objetiva o de reintegración capital-hombre y la teoría subjetiva o del sacrificio.

---

<sup>376</sup> Cfr. CENCERRADO MILLÁN, Emilio. *El Mínimo...* Op. cit. pp. 14 y ss.

### *VII.1.2.1. Teoría objetiva o de reintegración capital-hombre*

De acuerdo con esta tesis, la tributación sólo puede incidir en la renta, esto es, en el excedente que resulte después de que se hayan imputado a los ingresos los gastos relacionados con la recuperación y conservación de los factores de producción. Esta recuperación de los factores de producción no sólo debe estar asociada al capital destinado a la realización de una actividad económica, sino al trabajo, como elemento esencial del desarrollo de una empresa. Así, no sólo se considerará que existe renta una vez que se hayan disminuido de los ingresos todos los gastos relacionados con la adquisición de bienes para el desarrollo de una actividad, relacionados con el factor capital, sino que deberá admitirse la deducción de todos los gastos asociados al trabajo y que vienen configurados por las erogaciones necesarias para el sustento y satisfacción de las necesidades básicas del trabajador y de su familia. Estas últimas erogaciones se considera que forman parte de los costos de producción, haciéndose parte de la definición de lo que constituirá renta imponible, desde la perspectiva de la ciencia económica.

Conforme a las concepciones de esta teoría, la necesidad de que la determinación de la base imponible tome en consideración los gastos requeridos para el sustento de una familia, no se fundamenta únicamente en razones políticas o sociales, sino en leyes económicas, en virtud de las cuales el impuesto no debe incidir en la renta mínima, en tanto ello afectaría el comportamiento de la totalidad del sistema económico. Ello, en virtud de que el funcionamiento inapropiado de uno de los engranajes del sistema, que se ve imposibilitado de satisfacer por sí mismo sus necesidades, implicaría la obligación de los restantes componentes de asumir parte de las cargas de aquél, con el consecuente desequilibrio derivado de su desplazamiento económico que generaría un incremento de los precios y la ineficacia económica. De no ser posible el incremento de los precios de los productos en el mercado ante esta situación, el resultado sería la quiebra

antinatural de empresarios y su salida del mercado, reduciéndose la sana competitividad en beneficio de la colectividad<sup>377</sup>.

La protección del factor trabajo, además del aspecto social que le es inherente –y que se refiere, por esencia, a la necesidad de que se garantice al hombre en todo momento y cualquiera sea su circunstancia, los elementos mínimos indispensables para su subsistencia- también se hace indispensable para garantizar el funcionamiento normal del mercado. Si todo mercado requiere de la dualidad de elementos de oferta y demanda, la imposición excesiva sobre el particular incidirá en la merma de su poder adquisitivo y, en consecuencia, en el comportamiento de la demanda, con la afectación que ello tendrá en la salida de factores de producción en el mercado. De allí que existan razones que justifiquen suficientemente, desde la perspectiva económica, el control de los factores de producción.

Esta base mínima, según lo afirma GRIZIOTTI, debe estar protegida no sólo de la tributación directa, que incide sobre la renta, sino asimismo de la tributación indirecta, en virtud de lo cual debe excluirse la posibilidad de que los productos de primera necesidad estén gravados con impuestos tipo al consumo. La consideración de la imposibilidad de tributar sobre el mínimo vital en la imposición indirecta es fundamental para garantizar la efectiva protección de este aspecto. Aún cuando la teoría bajo consideración, en la forma básica en la cual es concebida -según lo que expone CENCERRADO MILLÁN<sup>378</sup>, parte de la idea de la necesaria protección de una porción de la *renta*, dejando en cierta forma de lado las apreciaciones acerca de la protección de la tributación que recaigan sobre otras manifestaciones objetivas de riqueza, como es el caso del consumo y del patrimonio, su correcta comprensión debe necesariamente orientarse a la definición de un mínimo vital que excluya cualquier forma de tributación, sin

---

<sup>377</sup> Sobre este punto vale citar lo señalado por Richard POSNER, al indicar que el establecimiento de un tributo específico sobre un bien, incrementará indirectamente su precio, reduciendo la demanda sobre el mismo. Por su parte, de no ser posible que el impuesto forme parte del precio del producto, posiblemente ello redundará en una merma de la calidad del bien respectivo. (Cfr. POSNER, Richard. *El análisis económico del Derecho*. México. Fondo de Cultura Económica. 2006. p. 750).

<sup>378</sup> CENCERRADO MILLÁN, Emilio. *El Mínimo...* Op. cit. p. 16.

importar el elemento que sea utilizado para medir la aparente capacidad contributiva de los ciudadanos.

De allí que, acercándonos al caso venezolano en lo relativo a la tributación indirecta, las múltiples discusiones que se han efectuado, sobre todo en el seno del Poder Legislativo, acerca de la necesidad de reducir –e incluso de eliminar- el número de exenciones previstas en la Ley -concibiendo personalmente dichas exenciones, en parte, como supuestos de no sujeción, por ausencia de capacidad contributiva, según hemos dicho-, podrían resultar en una eventual afectación de la protección del mínimo vital y, con ello, de la protección de los derechos de los administrados y de la garantía de su bienestar general. Por ello, la consagración de esta suerte de exenciones no se constituye en un beneficio o generosidad otorgada por el legislador a los ciudadanos, siendo que éste no se encuentra libre de fijar si dichas exenciones resultan procedentes o no. Por el contrario, dichas exenciones –más correctamente concebidas como supuestos de no sujeción, insistimos- deben indefectiblemente ser consagradas por el ente creador de la norma, so pena de nulidad del instrumento legislativo, por no garantizar la protección de los derechos humanos.

Siguiendo con la teoría económica bajo análisis, se llega a sostener que este mínimo de subsistencia no implica solamente la inexistencia de capacidad contributiva sino, lo que es más importante, un índice de los supuestos en los cuales debe intervenir el Estado para introducir los correctivos necesarios que garanticen el adecuado funcionamiento del mercado. Para ello, el Estado debe habilitar fuentes de empleo, subsidios, etc., que garanticen que, en forma efectiva y eficaz, los sujetos puedan obtener los recursos necesarios para la satisfacción de sus requerimientos, tanto por razones individuales de protección de sus derechos, como por motivos colectivos relativos al adecuado funcionamiento del aparato productivo.

La determinación exacta del mínimo vital resulta entonces fundamental para determinar los aspectos fundamentales cualitativos y cuantitativos que deben ser objeto de protección especial, tanto en forma no invasiva –evitando que la tributación recaiga sobre éste-, como activa –creado y promoviendo fuentes que permitan a los individuos la obtención de los recursos para satisfacer por sí mismos sus necesidades-. El análisis estrictamente económico del concepto implicaría que se procurase mantener incólume en el patrimonio de cada individuo una porción más o menos fija, a los fines de que éste pueda recuperar sus fuerzas laborales y optimizar el funcionamiento de los factores de producción. Desde un plano social, esta porción constituiría lo necesario para la satisfacción de las necesidades de los particulares y la mejora de su nivel de vida, cumpliéndose con ello el fin último de las actuaciones estatales.

Aún cuando se ha llegado a afirmar que esta cuota del mínimo vital debe ser fija para todos los ciudadanos –garantizándose con ello la puesta en práctica del principio de igualdad-, personalmente creemos que dicho mínimo puede variar al menos frente a categorías de personas. De esta forma, uno de los aspectos esenciales de la tributación es su neutralidad, entendida como la prohibición de que los tributos incidan en tal forma en el patrimonio de los individuos que afecten sus condiciones de vida. Así, no sería aceptable la creación de un tributo que derivase en el empobrecimiento del ciudadano, la merma de su calidad de vida o la imposibilidad de seguir ejerciendo una actividad económica determinada.

Por ello, la fijación de la cuota que constituye el mínimo vital, no supone simplemente determinar valores tales como el costo de la cesta básica, sino de gastos extraordinarios requeridos para una subsistencia digna y de acuerdo con las posibilidades de cada uno. Asimismo, este mínimo vital deberá garantizar la posibilidad efectiva del ahorro, como elemento para incrementar la calidad de vida de los ciudadanos, en la medida del empeño invertido por cada uno de ellos. Igualmente, la actuación estatal no puede resultar en un castigo al esfuerzo

realizado por cada uno de los sujetos para su superación personal y que, racionalmente, debería conllevar a la mejora de su nivel de vida.

De esta manera, la actuación estatal –y la abstención del ente público, en ciertos casos-, debe estar orientada en los siguientes términos: (i) dotar a los individuos de los recursos necesarios para su subsistencia elemental –entendido como la provisión de ingresos suficientes para la alimentación, vestido, vivienda, etc.-, lo cual implica la puesta en movimiento de toda la maquinaria gubernamental requerida para ello, aún mediante el otorgamiento de subsidios, planes de pleno empleo, etc., (ii) una vez satisfecha esta necesidad mínima vital de los ciudadanos, proteger su calidad de vida, lo cual implica que la tributación no sea de tal forma excesiva que afecte la conducción de los asuntos laborales, familiares, sociales y personales del individuo –lo cual no implica negación al gravamen al consumo suntuario o del establecimiento de tarifas progresivas, que es propio de la garantía de la capacidad contributiva-, (iii) asimismo, garantizar los vehículos adecuados para el desarrollo y mejoramiento de la calidad de vida de los ciudadanos, permitiendo a cada uno de ellos, en la medida de sus habilidades personales y del esfuerzo empleado, hacerse de recursos para el incremento de su nivel de vida familiar –ello no niega el establecimiento de asistencias especiales para aquellos sujetos que así lo requieran, como es el caso de los discapacitados, personas de tercera edad, etc.-. De este último aspecto se deriva la necesaria protección del ahorro, los capitales productivos, así como la instrucción de los individuos, como aspectos que permiten la evolución de las clases sociales.

El Estado debe, entonces, garantizar el funcionamiento normal del mercado, así como respetar la existencia de clases derivadas de las diferentes condiciones de cada uno de los componentes de la sociedad, pero en todo caso, ser vigilante de la satisfacción de las condiciones mínimas de vida. La actuación estatal no debe impedir el desarrollo de sus miembros, sino por el contrario, evitar el decaimiento o anulación de todos o parte de ellos. Conforme a ello, la correcta precisión de la concepción del mínimo vital y en ello puede residir la esencia de las críticas

formuladas a la tesis económica que consideramos en el presente punto, no debe reducirse únicamente al análisis de los factores de producción, capital y trabajo, pretendiendo que la protección de este mínimo exento implique únicamente una forma de garantizar el adecuado funcionamiento del factor trabajo, sino que requiere indubitablemente del análisis de las condiciones sociales que rodean al concepto, como única forma de explicar la preservación del mismo en aquellos casos en los cuales el individuo no forme parte de la fuerza productiva o cuando obtiene rentas inferiores al mínimo de subsistencia.

#### *VII.1.2.2. Teoría subjetiva o del sacrificio*

La teoría del sacrificio supone la base del principio de progresividad, en el entendido de que deberán contribuir mayormente aquéllos que poseen mayores posibilidades para ello. La medida de la contribución debida por cada sujeto vendrá dada por los porcentajes que puedan ser detraídos de su patrimonio sin afectar sus condiciones de vida y su propio confort, esto es, garantizándose la neutralidad de la tributación. Por ello, no bastará solamente con que se exija a los sujetos con mayores recursos la entrega de mayores sumas y a los que tienen menos recursos el aporte de sumas inferiores, sino que será necesario que esa porción que se exige, sobretudo a las clases menos favorecidas, no le impida la adquisición de bienes precisos para su subsistencia o afecte su calidad de vida. Se reconoce de esta forma que aquéllos que menos tienen requerirán de prácticamente la totalidad de su patrimonio tanto para su sustento fundamental como para impedir la afectación de su nivel de vida, aún cuando sea posible que, aparentemente y en principio, pudiera establecerse una relación matemática entre el porcentaje que se requiera a los distintos componentes de acuerdo con su nivel de ingresos<sup>379</sup>.

---

<sup>379</sup> Exponiéndolo en forma ejemplificativa, el gravamen con una tarifa proporcional implica que todos los sujetos deban contribuir a las cargas públicas con una misma alícuota. En este caso, aún cuando numéricamente pueda ser diferente la cantidad a erogar por cada sujeto, dependiendo de la cuantía de su riqueza, efectivamente se estará afectando mayormente a quien menos tiene. Así, no tendrá el mismo impacto en el patrimonio de un sujeto que se pretenda detraerle, por ejemplo, el 20% de sus ingresos, cuando éste apenas percibe un poco más de lo necesario para cubrir sus necesidades, que detraer ese mismo porcentaje de un sujeto que posee una riqueza abundante. En el primer caso, es posible que la tributación

La teoría del sacrificio implicaría, entonces, la imposibilidad de gravar los recursos necesarios para las necesidades urgentes e indispensables, siendo que sólo una vez que éstas hayan sido satisfechas podrá exigirse al sujeto que posee los recursos, su contribución con las cargas públicas. No puede exigirse al particular que se deshaga de los recursos necesarios para cubrir sus requerimientos familiares, en pos de un bien colectivo, ya que ello atentaría contra la esencia humana misma. Esta tesis se fundamentaría en el hecho de que todos los componentes de la sociedad deben hacer igual sacrificio para la cobertura de los gastos públicos, lo cual requiere el estudio de las condiciones de cada grupo social, para la fijación del impacto impositivo que puede recaer sobre cada uno de ellos.

John Stuart MILL da forma a esta tesis en su obra "*Principios de Economía Política con algunas de sus aplicaciones a la Filosofía Social*" publicada en 1848<sup>380</sup>. En esta obra, MILL desarrolla las máximas elaboradas por Adam SMITH, relacionada con la vigencia del principio de capacidad contributiva. Para MILL cualquier sacrificio que sea requerido al pueblo debe derivar, tanto como sea posible, en la aplicación de la misma presión a todos sus componentes. Si uno de los ciudadanos soporta menos de lo que le corresponde, los restantes deberán cubrir el monto insoluto por aquél, derivándose en un aumento injusto de la presión fiscal y, por tanto, inequitativo. La teoría del tributo se sustentaba para la época en el *principio del beneficio*, concebido, según hemos dicho, en la idea de que aquél que tiene el doble de la propiedad a ser protegida recibe el doble de la protección y debe pagar, en la ley de la oferta y la demanda, el doble por ello. No obstante, MILL rebate dicho principio sobre diferentes argumentos. En primer término, que el Estado está a cargo de la protección no sólo de las propiedades sino de la integridad de las personas y de la unión social, por lo cual el valor total de la

---

resulte numéricamente de tal modo excesiva, que implique la imposibilidad del individuo de desarrollarse y garantizar una calidad de vida acorde con su condición humana.

<sup>380</sup> MILL, John Stuart: "*Principles of Political Economy with some of their Applications to Social Philosophy*". Texto Original consultado en: <http://www.econlib.org/library/Mill/mlP64.html#Bk.V.Ch.II>, en fecha 14-10-04.

protección recibida no puede ser cuantificada únicamente por las propiedades que posea el ciudadano. En segundo término, que no puede ser admitido que el ser protegido en la titularidad de una propiedad diez veces mayor es estar diez veces más protegido. Ello implica que una pluralidad de recursos del Estado son dirigidos a su vez a la protección de los derechos de una gran cantidad de personas, sin que sea posible delimitar exactamente cuánto invierte aquél en la protección de los derechos de sus habitantes, individualmente considerados. Por último, afirma que si la teoría del beneficio tuviera un sustento justo, aquéllos que estén incapacitados para mantenerse y defenderse por sí mismos, como los ancianos o los discapacitados y que, en consecuencia, requerirán de un mayor grado de protección del gobierno, deben ser los que paguen el mayor precio, lo cual deriva en la concepción inversa de la idea real de justicia distributiva, que consiste en reversar las inequidades y errores de la naturaleza.

Por ello, MILL sostiene que el principio del beneficio debe ser sustituido por el de la capacidad contributiva, el cual implica que cada parte deberá contribuir a las cargas públicas de acuerdo con sus posibilidades. La idea básica sería evitar que el gravamen recaiga sobre aquella porción del patrimonio que es indispensable para cubrir las necesidades básicas, entendiéndose como tal el monto suficiente para proveer al número de personas normalmente mantenidas con un único ingreso, los requerimientos básicos de vida, salud y la protección habitual contra el sufrimiento del cuerpo, pero sin indulgencias. Este monto constituiría el mínimo y el ingreso que exceda de este valor debe ser gravado, no tomando su totalidad, sino una parte del mismo<sup>381</sup>.

Ahora bien, MILL considera falsa la afirmación absoluta de que la mayor carga impositiva deba recaer sobre aquellos sujetos que obtienen mayores ingresos, en virtud de que el gravamen de las clases de ingresos moderados en la misma

---

<sup>381</sup> MILL expresa esta idea literalmente en los términos siguientes: "*The mode of adjusting these inequalities of pressure, which seems to be the most equitable, is that recommended by BENTHAM, of leaving a certain minimum of income, sufficient to provide the necessaries of life, untaxed... A year to be sufficient to provide the number of persons ordinarily supported from a single income with the requisites of life and health, and with protection against habitual bodily suffering, but not with any indulgence. This then should be made the minimum, and incomes exceeding it should pay taxes not upon their whole amount, but upon the surplus*" (MILL, John Stuart. *Principles of...* op. cit).

proporción que los primeros puede derivar en la reducción de su clase social. Para este autor, pechar a los ingresos más cuantiosos con porcentajes superiores resulta en la afectación de la economía y la industria y en la imposición de una penalidad en las personas que han trabajado más duro y ahorrado más que sus vecinos. Lo que debe ser pechado con mayor fuerza no son los ingresos ganados, sino aquéllos que no lo hayan sido. Con ello pretende establecer mayores gravámenes sobre los ingresos percibidos por donaciones o herencias que aquéllos que sean producto del trabajo. Aún cuando la carga del gravamen deberá variar dependiendo de la capacidad contributiva de los ciudadanos, ello no deberá ser entendido de tal forma que aumente ilimitadamente en forma directamente proporcional al monto de las rentas percibidas por los ciudadanos. La diversidad de las clases sociales derivada del mayor esfuerzo de unos en relación con los otros, lejos de ser castigada debe ser premiada.

Esta tesis se fundamenta, asimismo, en razones de justicia social, ya que sería injusto pretender que todos los ciudadanos, inclusive aquellos que perciben lo mínimo necesario para mantenerse con vida, aportasen parte de su patrimonio para el mantenimiento de los restantes componentes de la sociedad, inclusive de aquéllos que poseen grandes manifestaciones de riqueza. La necesaria redistribución de la riqueza y la concepción social del Estado de Derecho obligan a garantizar que sean las clases más favorecidas las que mayormente contribuyan al sostenimiento de gasto estatal, para el beneficio efectivo no sólo de ellas mismas, sino de las clases que poseen menos recursos.

A esta tesis se critica la imposibilidad de determinar efectivamente cuáles son las condiciones de cada individuo que permitan determinar cuál sería la medida de sacrificio que éste pueda racionalmente hacer. Si bien ello es cierto, se ha tratado de solucionar tal crítica mediante la definición de categorías de contribuyentes tipo, bajo la asunción de que los que forman parte de un mismo grupo, tienen un comportamiento y necesidades más o menos equivalentes.

En todo caso, desde el aspecto estrictamente económico es posible sustentar la existencia del mínimo vital en una y otra teoría. Si bien la primera se sustenta en la necesidad de los factores de producción, mientras que la segunda se basa en la medida del sacrificio que cada individuo pueda racionalmente efectuar, es cierto que la exigencia de un sacrificio desmesurado implicará la afectación del factor trabajo, ya que éste no podrá funcionar apropiadamente e integrarse al aparato productivo en marcha en la plenitud de su potencial. Por ello, las teorías en referencia lejos de resultar antagónicas, se complementarían una a otra para la explicación del complejo concepto en comentarios.

## **VII.2. EL ALCANCE DEL MÍNIMO VITAL EN LA TRIBUTACIÓN DIRECTA E INDIRECTA**

El mínimo vital, de acuerdo con lo que hemos anticipado, implicará que una porción de la renta de los ciudadanos esté excluida de la tributación. Ello dejará en claro, en principio, la existencia de un mínimo vital en cualquier forma de imposición, bien recaiga ésta sobre la renta, el patrimonio o incluso, el propio consumo.

Según hemos indicado, la doctrina ha discutido acerca de la posibilidad de establecer la existencia de un mínimo vital en el caso de los tributos indirectos. En efecto, para algunos, se trata de tributos generales que deberán ser exigidos a todos los particulares, justificando que el solo consumo constituye una medida de la capacidad de contribución con las cargas públicas. Asimismo, se ha expuesto que la consagración de diversas exenciones resultará económicamente en la necesidad de incrementar la alícuota aplicable, a los efectos de lograr los niveles de recaudación perseguidos. De allí que se haya afirmado –como ha ocurrido inclusive en nuestra país- que la supresión de las exenciones redundará en un beneficio para los particulares, quienes estarán obligados al pago de menores cantidades en concepto de esta clase de tributos. Es necesario destacar que la necesidad de incrementar los índices de recaudación no justifica la pretensión del Estado de cobrar mayores sumas de dinero a los particulares, en desmedro de

sus derechos. Es un hecho cierto que la tributación indirecta sobre los bienes y servicios de primera necesidad resultará en un desincentivo para el disfrute de los derechos de los particulares siendo imposible, según hemos expuesta *supra*, anteponer los intereses del Estado a la protección de los mismos. La tributación sólo puede tener como objetivo la búsqueda del bien del hombre, por lo cual, de apartarse ésta de dicho norte, resultará contraria al principio de justicia que orienta cualquier actuación gubernamental.

La protección del mínimo vital en el caso del impuesto al patrimonio y a la renta es relativamente sencilla, en la medida en la cual se podrán establecer bases de exención, desgravámenes y rebajas personales que permitan ajustar el tributo a las condiciones personales del sujeto pasivo. No obstante, en el caso de la tributación indirecta esta protección resulta más compleja, derivada del mecanismo de funcionamiento del tributo en cuestión. Sin embargo, se ha afirmado que la protección en estos casos puede verificarse de diversas maneras, tales como mediante el establecimiento de exenciones de impuesto por la adquisición de bienes y servicios considerados como de primera necesidad<sup>382</sup>, y asimismo, permitiendo que el tributo indirecto pagado por la adquisición de tales bienes y servicios sea rebajado del impuesto a la renta a pagar. No obstante, tal imputación podría quedar sin efecto en la medida en la cual la imposición a la renta –correctamente, en nuestro entender- establezca bases de exención, de acuerdo con la cual no sería posible exigir el pago del tributo a aquéllos que perciban rentas por un valor inferior a aquél determinado por la ley. En este caso, aquellos sujetos que no estén obligados al pago del impuesto a la renta, no podrán aprovecharse del derecho a imputar a éste, los tributos indirectos soportados por la adquisición de bienes y servicios de primera necesidad.

---

<sup>382</sup> MOSCHETTI indica sobre este particular que aún y cuando la preservación de este mínimo vital es un tanto problemática en los tributos indirectos, siempre será posible introducir en esta forma de tributación algunos elementos de personalización, como es el caso de la exención de los productos de primera y mediana necesidad que correspondan al mínimo vital y, asimismo, estableciendo distintas alícuotas, dependiendo de que el consumo sea más o menos suntuario (MOSCHETTI, Francesco. *El principio...* op. cit. p. 266). De esta forma, la creación de la figura del impuesto al consumo suntuario, como ha ocurrido en nuestra legislación, tiene su fundamento en la procura de la preservación de la capacidad contributiva en la tributación al consumo, procurando de esta forma ajustar esta forma de imposición -tradicionalmente considerada como regresiva- a una mayormente informada por principios de justicia social, según lo que hemos visto.

Otra posibilidad vendría dada por el derecho de cada uno de los ciudadanos a recuperar del Estado los tributos indirectos que haya soportado por las adquisiciones en referencia. No obstante, ello podría resultar altamente ineficiente, complicando el funcionamiento del aparato gubernamental para atender a la totalidad de las peticiones presentadas, y con ello, incrementando los gastos gubernamentales en medidas desproporcionadas, que a su vez deberán ser satisfechas mediante la recaudación de sumas tributarias mayores. Ello atentaría contra postulados clásicos de la tributación, en tanto en la medida en la cual el gasto para la recaudación –y agregamos, para el funcionamiento del tributo en toda su extensión- sea de tal forma excesiva que supere el ingreso mismo recaudado, no se justificará la existencia económica del tributo en cuestión<sup>383</sup>. Por ello, si se hace necesaria la creación de nuevos tributos o el incremento de las alícuotas de los ya existentes, a los fines de permitir la devolución de los tributos indirectos, la solución adoptada será contraria a la eficiencia económica, condenando la institución a su destrucción.

Para NEWMARK, la vigencia del mínimo vital es clara para los tributos directos – como es el caso del Impuesto sobre la Renta- y, excepcionalmente, para algunos tributos al consumo. No obstante, disentimos del criterio expuesto por el autor, por cuanto creemos que la protección del mínimo vital puede derivarse también del requerimiento de que no se tribute el consumo de bienes y servicios de primera necesidad, cuyo encarecimiento resultará posiblemente en la reducción de su adquisición y, consecuentemente, en el empobrecimiento de su nivel de vida.

---

<sup>383</sup> Adam SMITH, en su obra “*La Riqueza de Las Naciones*”, en su Volumen V, Capítulo II, Parte II, delimita las cuatro (4) máximas rectoras de la tributación, entre las cuales se encuentra el que cada tributo debe ser diseñado en forma tal que mantenga fuera de los bolsillos de los ciudadanos tan poco como sea posible, por encima de lo que generan para el tesoro público nacional. En ciertos casos, un tributo puede detraer más del patrimonio de los ciudadanos que lo que el monto respectivo genera para el Tesoro. Primero, si es necesario para la recaudación del tributo un gran número de funcionarios, cuyo salario es superior al tributo recaudado. Segundo, si obstruye el libre desarrollo de la industria y desincentiva a los ciudadanos a invertir en ciertas áreas, conduciendo a altos porcentajes de desempleo. Tercero, cuando se establecen penas de tal magnitud por los intentos de evasión tributaria que resultan efectivamente en la quiebra de los agentes infractores, afectando a la sociedad que pudo haberse beneficiado de las inversiones realizadas por éstos. En cuarto lugar, sometiendo a los ciudadanos a frecuentes visitas de los organismos fiscales, lo cual los puede exponer a problemas innecesarios, vejaciones y opresión. Aún cuando la vejación y la opresión no son económicamente cuantificables, constituyen elementos de los cuales cada hombre desea apartarse (Cfr. <http://arapaho.nsuok.edu/%7EYeutter/3003/smith.htm>, consultado el 14-10-04).

Así, SAINZ DE BUJANDA establece la necesidad de la protección del mínimo vital en los tributos indirectos, tipo impuesto al valor agregado, a través de exoneraciones al consumo de artículos de primera necesidad. Considera el autor que no es posible que el consumo de estos bienes esté gravado debido a la ausencia de capacidad de pago o de riqueza del consumidor. En estos casos, *“el presupuesto generador no discrimina el volumen de medios económicos de los sujetos pasivos y, consiguientemente, no puede conocerse a priori si será satisfecho con una fracción disponible de su renta”*<sup>384</sup>. Ello implica que en los supuestos de los tributos indirectos, el presupuesto general es definido en forma suficientemente amplia como para abarcar a todos los consumidores de ciertos productos, sin discriminar en la verdadera composición de su riqueza, en virtud de lo cual, debe eximirse de plano la incidencia del gravamen sobre todo aquello que se refiere a la adquisición de productos de consumo esencial.

De igual forma, VITALI BORDIN establece que a los fines de procurar atenuar la regresividad en los tributos indirectos –que implica que los sectores de menores recursos contribuyen a través de la adquisición de bienes con los escasos fondos de los cuales disponen, mientras que las clases económicas más altas dejan de invertir una porción de lo que tienen, destinándolo al ahorro-, es posible establecer exenciones fiscales, alícuotas más bajas sobre los bienes de primera necesidad o, inclusive, implementar mecanismos de créditos contra el Impuesto sobre la Renta o devoluciones de los tributos pagados. Eventualmente, el autor indica que el establecimiento de estos últimos mecanismos incrementaría los gastos de funcionamiento de la administración tributaria, debiendo destinar el Estado mayores recursos en ello, en lugar de en la satisfacción de las necesidades colectivas, lo cual podría determinar un efecto contraproducente que debe ser tomado en consideración en el diseño del sistema, tal y como hemos apuntado anteriormente.

Por su parte, la Ley de Impuesto sobre la Renta española establece en la definición de su objeto que este tributo se establece sobre la *“capacidad*

---

<sup>384</sup> SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Lecciones...* Op. cit. p. 109.

*económica del contribuyente, entendida ésta como su renta disponible, que será el resultado de disminuir la renta en cuanto a la cuantía del mínimo personal y familiar*". En el Informe preparado en 1998 para la redacción del proyecto de Ley, se dispuso que la base de cálculo del tributo estará determinada por la renta discrecional, que es aquélla que excede de la que ha de dedicarse a la cobertura de las necesidades más esenciales del contribuyente y de su familia<sup>385</sup>. Con esto, se reconoce legalmente la necesidad de dejar disponible en el individuo una porción suficiente para satisfacer sus necesidades y las de su familia por sí mismo y sin necesidad de depender para ello con el Estado. Se vincula el reconocimiento del mínimo vital directamente con la capacidad contributiva, toda vez que los recursos que deben destinarse a la satisfacción de las necesidades no son excedentarios del particular y, en consecuencia, no pueden ser entregados al Estado en cumplimiento del deber de contribución a la satisfacción de las cargas públicas.

Ahora bien, otras discusiones se formulan acerca de cuál es la forma en la cual debe efectuarse la determinación cuantitativa del mínimo vital. De acuerdo con lo que indica MOSCHETTI, a los efectos de determinar cuál es la verdadera capacidad contributiva de los sujetos pasivos es necesario, al menos: "a) *eximir en todo caso una parte correspondiente al mínimo vital personal y familiar, 2) y tener en cuenta todos aquellos gastos y elementos pasivos que, aún no siendo inherentes a la producción de la renta, influyen en cualquier caso sobre la situación económica del contribuyente*"<sup>386</sup>. De acuerdo con la posición de este reconocido autor, la tributación no sólo debe estar excluida de aquellos gastos mínimos indispensables para la supervivencia física, sino asimismo, aquellas otras erogaciones que sean necesarias para el mantenimiento del nivel de vida del sujeto pasivo en condiciones de dignidad.

---

<sup>385</sup> Informe para el Estudio y Propuesta de Medidas para la Reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del 13 de febrero de 1998.

<sup>386</sup> MOSCHETTI, Francesco. *El principio...* op. cit. p. 266.

No obstante, esta posición no ha sido del todo pacífica en la doctrina. Ella parte de un acuerdo y es que en todo caso deberán protegerse los recursos necesarios para el mantenimiento físico de los sujetos, esto es, alimentación, vestido, vivienda, etc. Como puede apreciarse, se trataría de un aspecto estrictamente objetivo. Pero también otros han considerado que debe protegerse el mínimo vital social, esto es, lo que la sociedad estima en un momento determinado que constituye lo mínimo para su subsistencia digna. En este caso, se añadirían otros factores a la delimitación del mínimo vital, como pudiera ser el caso de los gastos de seguros de hospitalización, cirugía y maternidad, de protección de bienes, seguridad privada, educación y otros servicios, al menos en la medida en la cual éstos no sean adecuadamente satisfechos por el aparato gubernamental –y sin que ello implique la negativa a la protección de la posibilidad de acudir a los servicios privados, a libre decisión de los ciudadanos, en la medida en la cual éstos ofrezcan más confianza para ellos, aún en la medida en la cual dichos servicios sean prestados por el ente público respectivo-.

De acuerdo con lo indicado por CENCERRADO MILLÁN<sup>387</sup> al referirse a la tesis de MANZONI, a los fines de la delimitación del mínimo vital deberá atenderse a dos conceptos esenciales: por una parte, a la situación económica del país y, por la otra, al nivel de los servicios que son ofrecidos por ese país. En el primero de los casos indicados, deberá atenderse al nivel de los ingresos estatales, la existencia de una economía nivelada, el nivel de los gastos públicos y del presupuesto. En la medida en la cual el Estado disponga de los recursos necesarios para cumplir con sus fines, la definición del mínimo vital deberá ser más amplia, dando lugar a la inclusión de un mayor número de recursos para su delimitación. En cuanto al segundo de los aspectos, se trata de atender a la eficacia de los servicios públicos que son prestados por el Estado, de tal forma que de resultar ellos inapropiados para la adecuada protección de los derechos y necesidades ciudadanas, los medios y recursos invertidos por los ciudadanos para la contratación de servicios

---

<sup>387</sup> Cfr. CENCERRADO MILLÁN, Emilio. *El Mínimo...* Op. cit. p. 41.

privados o la adopción de otros medios para cubrir sus requerimientos personales, deberá formar parte del mínimo exento.

También cabe resaltar que la doctrina española ha hecho referencia a que la determinación del mínimo vital dependerá de la efectiva satisfacción de las necesidades individuales por el Estado. Cuanto mayor sean los gastos en los cuales deba incurrir el contribuyente que sean satisfechos por el Estado (vivienda, salud, seguridad, etc.), mayor será la renta disponible o excedentaria sobre la cual podrá establecerse la tributación y, en consecuencia, menor el mínimo vital<sup>388</sup>.

No obstante, según hemos adelantado, este concepto tampoco podría ser concebido en forma estricta. El mínimo vital, hemos dicho, es parte del elemento esencial de la dignidad humana, en el entendido de que debe proveerse a los particulares de los medios para cubrir sus necesidades y, en la medida de sus posibilidades, para hacerlo por sí mismo. En este contexto no podría considerarse en forma rígida que el *quantum* del mínimo vital disminuiría, hasta prácticamente eliminarse, en la medida en la cual el Estado provea de todos los aspectos mínimos necesarios para la subsistencia. Aún cuando teóricamente el individuo no necesitaría de sus recursos más que para la realización de gastos superfluos, ello iría en contra de la libertad como factor fundamental de la preservación de todo Estado de Derecho<sup>389</sup>.

En todo caso, bajo la comprensión progresiva del concepto, el mínimo vital deberá ser entendido como la imposibilidad de que la tributación incida en general sobre todos los aspectos que son necesarios para la subsistencia digna, en el entendido de que del hombre, para garantizarle que viva con decoro, pueda satisfacer sus necesidades por sí mismo y pueda mejorar su nivel de vida.

---

<sup>388</sup> Cfr. GOROSPE OVIEDO, Juan Ignacio. *El derecho constitucional...* op. cit. p. 958.

<sup>389</sup> Es por ello que no compartimos la apreciación efectuada por MANZONI, como fuese citada por CENCERRADO MILLÁN, al considerar que “en un sistema en que el ente público proveyese directamente las necesidades primarias de los individuos, asegurando a todos, gratuita e indistintamente, comida, alojamiento, vestuario, asistencia sanitaria, instrucción, etc. (como podría por hipótesis concebirse en un ordenamiento social militarizado), la exención de un mínimo vital no tendría más razón de ser” (CENCERRADO MILLÁN, Emilio. *El Mínimo...* Op. cit. p. 42.)

En este sentido, los autores han entendido que la definición cuantitativa del mínimo vital constituye un concepto político y social, más que jurídico o económico, y que deberá ser determinado en cada caso dependiendo de las exigencias sociales de una Nación y del concepto de dignidad humana que esté presente en cada uno de sus componentes. Por ello, deberá atenderse a factores de lugar, tiempo, cultura, valores, etc. a los fines de delimitar este concepto, sin que pueda ser absolutamente circunscrito en forma abstracta. El análisis conceptual de la institución en comentarios puede aportar únicamente los fundamentos, fines y límites dentro de los cuales éste debe definirse, pero su concreción variará caso por caso, en una comprensión relativa, pero válidamente elástica de dichos elementos.

### **VII.3. ¿ES EL MÍNIMO VITAL UN CONCEPTO DE LIBRE DETERMINACIÓN POR EL LEGISLADOR?**

Tal y como hemos señalado, el mínimo vital es un concepto que debe ser definido tomando en consideración las condiciones sociales, políticas y económicas de una sociedad, elementos que principalmente son analizados por el legislador al momento de dictar la ley creadora del tributo correspondiente. Conforme a lo que señala ALEXY, el mínimo vital absoluto, esto es, aquél que resulta idéntico en todas las sociedades, puede ser fijado a un nivel muy bajo. No obstante, el Estado está obligado a la medición del mínimo vital relativo para todas sus actuaciones, es decir, aquél que debe ser considerado como tal considerando los valores y situación específica de un Estado determinado. Tal concepto, en opinión de ALEXY, no puede dejarse a la libre medición del legislador, a riesgo de que se renuncie a una pauta jurídico-constitucional sobre lo que el legislador debe garantizar. El concepto de dignidad, en este caso, no ofrecería una pauta controlable que permita la definición de este elemento. El principio de igualdad, no obstante, sí ofrecería un parámetro, al exigir una orientación por el nivel de vida efectivamente existente, que requeriría la aplicación de las reglas de ponderación<sup>390</sup>.

---

<sup>390</sup> ALEXY, Robert. *Teoría de los derechos...* ob. cit. p. 414.

Conforme a lo indicado ¿debe el legislador ser libre de tomar los extremos que considere más apropiados para precisar el concepto en cuestión, siendo inclusive posible que éste considere que en determinadas situaciones no debería atenderse al mínimo vital por ser éste inexistente?.

El mínimo vital constituye parte de la capacidad contributiva, en el entendido de que sólo podrá exigirse a los particulares que contribuyan a las cargas públicas en la medida en la cual éstos ya hayan tomado de su patrimonio lo que requieren para cubrir sus necesidades. Por esta razón, la doctrina ha considerado tradicionalmente que el mínimo vital se encuentra consagrado en todos los textos constitucionales que reconocen el principio de capacidad contributiva, insertándose aquél en este último. Al tratarse de un principio de rango constitucional, no es posible para el legislador hacer caso omiso del mínimo vital a los efectos de fijar los elementos integradores del tributo. De igual forma, su actuación no sería discrecional, en el entendido de que debe atender a los parámetros que informan a la institución, a los fines de asegurar que este principio sea atendido y no se convierta más que en una declaración abstracta, sin sentido real alguno. Por ello, no sería admisible cualquier tesis conforme a la cual se afirme que el legislador es quien determina, a su libre arbitrio, el *quantum* y forma del mínimo vital, en tanto ello implicaría negar la existencia de una institución llamada a proteger a los particulares de las intromisiones del Estado en su vida y que, asimismo y desde la perspectiva del Estado, se hace necesaria para proteger su vigencia misma.

La jurisprudencia alemana se ha pronunciado sobre el particular, indicando que sería posible para el legislador efectuar un cálculo general del mínimo vital, en cuyo caso debería ser necesario que el monto determinado cubra en todos los casos las correspondientes necesidades<sup>391</sup>.

---

<sup>391</sup> A ello se refiere HERRERA MOLINA, al comentar la sentencia del Tribunal Constitucional Federal Alemán del 29 de mayo de 1990, señalando que: “*El Tribunal admite la posibilidad de fijar el importe del mínimo exento mediante un cálculo a tanto alzado, pero estas medidas de simplificación han de establecerse de manera que –en la medida de lo posible–*

MOSCHETTI se ha pronunciado sobre este particular, considerando que efectivamente sí es posible el control constitucional del mínimo vital, en los siguientes términos: *“No es del todo exacta la tesis de la Corte Costituzionale, según la cual la cuantía de la cuota constituye una valoración discrecional confiada a la competencia y responsabilidad del legislador y, como tal, no susceptible de revisión. Si la Constitución habla de retribución ‘suficiente’, no se puede negar de modo absoluto al juez constitucional el poder de decidir lo que contradice tal concepto. Le está vedado, por supuesto, fijar por sí mismo la cuantía que se considera suficiente con carácter general y abstracto, pero no le está impedido apreciar la insuficiencia cuando sea evidente para cualquiera, sin sombra de duda. Excluir el juicio incluso en estos casos de patente irracionalidad significa ignorar la norma de la Constitución”*<sup>392</sup>. En este contexto, entonces, afirma el autor que si es posible el control de las actuaciones administrativas de carácter discrecional cuando éstas sean manifiestamente irracionales, cuanto más aún deberá permitirse dicho control en tanto estemos en presencia del respeto de derechos y garantías de rango constitucional. Así, en estos casos, estaríamos en presencia del *control de la legitimidad de las leyes* y no de una revisión de fondo de las mismas, como erróneamente parece haberse interpretado. Determinar la suficiencia de una rebaja, exención o desgravamen –como ha sido plasmada la inmunidad tributaria en muchos casos y según hemos tenido la oportunidad de revisar anteriormente-, no se trata simplemente de la revisión de fondo de la norma o de las razones políticas que llevaron a ella, sino que en el caso concreto,

---

*sean suficientes para cubrir en todos los casos las correspondientes necesidades. ‘Como el mínimo de existencia puede ser diferente en las diversas regiones, el legislador no puede orientarse a un límite mínimo o a un valor medio que en un gran número de casos resulte insuficiente’ Sin embargo no hay por qué admitir la deducción de todos los gastos de prestar alimentos que exige el derecho civil, pues en el caso de familias con amplios recursos económicos tales gastos exceden el mínimo de existencia de los hijos. En el supuesto de que el legislador renunciara a gravar tales cantidades en la persona del padre, nada impediría hacer tributar al hijo en cuanto al exceso sobre el mínimo de existencia. Los motivos de practicabilidad administrativa sólo pueden justificar el tratamiento desigual cuando afecte a casos excepcionales o cuando afecte a grupos numerosos de modo muy pequeño”*. Igual atención requiere la sentencia del mismo Tribunal del 25 de septiembre de 1992, en que se reitera la fijación objetiva del mínimo vital, expresado en palabras del autor de la siguiente forma: *“Como en ocasiones anteriores se indica que la medida del mínimo existencial está en las normas reguladoras de las prestaciones sociales a que tienen derecho las personas indigentes, pero en esta ocasión se da un paso más: ‘la cuantía del mínimo existencial depende de la situación económica general y de la necesidad mínima reconocida por la comunidad jurídica. El valorar estas circunstancias corresponde al legislador, pero en cuanto que éste ha determinado las necesidades mínimas en la regulación de las ayudas sociales (...) el mínimo exento no puede ser inferior a la mencionada cifra. El legislador tributario debe dejar en manos del perceptor de la renta al menos aquella parte de sus ingresos que el Estado pone a disposición de los indigentes para que puedan atender a sus necesidades mínimas”* (Cfr. HERRERA MOLINA, Pedro. *El principio...* ob. cit. pp. 130-134)..

<sup>392</sup> MOSCHETTI, Francesco. *El principio...* op. cit. p. 270.

estaríamos precisando si dicha norma es cónsona con los principios, libertades y derechos universales que deben ser protegidos por el Estado, bien sea mediante acción o abstención de injerencia en el libre goce de los mismos.

La limitación aplicable al legislador vendría dada, entonces, por los límites y condiciones que hemos señalado en el punto anterior. De esta forma, el legislador deberá atender a las condiciones de la sociedad, sus factores culturales, la calidad de los servicios públicos prestados, etc. a los fines de delimitar los extremos de esta figura. Obviamente, uno de los puntos esenciales reside en el hecho de que mientras más ineficientes resulten los servicios públicos prestados por el Estado, mayor será el valor del mínimo vital que deba ser atendido por el legislador. Si se demuestra que el índice fijado por el legislador no atiende a los extremos en referencia, la norma respectiva será considerada inconstitucional, al menos por contravenir el principio de capacidad contributiva y, efectivamente, por transgredir el derecho al libre desenvolvimiento de la personalidad y el respeto a la dignidad humana como manifestación de los derechos humanos fundamentales que en ningún caso serán derogables. Esta consideración deberá ser tomada por el legislador para fijar los elementos integradores del tributo y por el ente judicial correspondiente, a los fines de precisar si una norma tributaria concreta puede o no atentar contra los derechos de los administrados.

Esta misma posición es asumida por HERRERA MOLINA, quien efectúa algunas consideraciones acerca de los aspectos que deben ser tomados por el legislador a los fines de delimitar el mínimo existencial. Así, el citado autor considera que *“éste ha de cubrir al menos las necesidades de alimentación, vestido, vivienda, relaciones sociales y cultura propias de una vida mínimamente digna. El legislador posee un margen para concretar esta cifra en función de la realidad económica y social, pero incurriría en inconstitucionalidad si se demostrara que el importe del mínimo existencial no basta para cubrir las mencionadas atenciones...”*<sup>393</sup>.

---

<sup>393</sup> HERRERA MOLINA, Pedro. *Fundamento y...* op. cit. p. 3.

El mínimo vital, conforme a lo señalado, implica el reconocimiento de la función asistencial del Estado. Por una parte, determina la obligación del Estado de suplir las necesidades de las personas, en especial, de aquellas que requieren mayor atención, por sus limitaciones. Por la otra, el reconocimiento de la dignidad de la persona, permitiendo mantener en su patrimonio lo requerido para cubrir sus necesidades en forma digna y acorde con sus esfuerzos e, inclusive, mejorar su nivel de vida. La actuación estatal debe respetar y proteger la libertad del hombre, para lo cual será necesario que éste disponga de un patrimonio que le permita asumir en forma consciente e independiente sus decisiones. El concepto del mínimo vital, entonces, constituye un pilar fundamental en el funcionamiento del Estado Social de Derecho.

La cuantificación del mínimo vital, como hemos apuntado, variará dependiendo la realidad del país donde deberá ser cuantificada. En la medida en que la prestación de los servicios públicos sea más eficiente y que los particulares no estén obligados a destinar parte de sus recursos a la cobertura de dichos gastos, mayor deberá ser la capacidad de contribuir y, en consecuencia, menor la base numérica del mínimo vital. No obstante, no debe dejarse de soslayo la influencia que en la cuantificación del mínimo vital tiene el derecho de los ciudadanos de progresar en su nivel de vida, el derecho al ahorro y a ser retribuido por el esfuerzo empleado, de forma tal que el mínimo vital no es un mínimo de subsistencia, sino de elementos necesarios para la vida digna.



## CAPÍTULO VIII

### CONTROL DE LA CONSTITUCIONALIDAD E INTERPRETACIÓN JUDICIAL DE LAS NORMAS DE CONTENIDO TRIBUTARIO

#### **VIII.1.- INTRODUCCIÓN**

Desde el siglo XIX se ha afirmado –con ciertas excepciones, según veremos luego-, la posibilidad de que el Poder Judicial revise los actos legislativos dictados por otros órganos a la luz de los preceptos constitucionales, estableciendo que si las normas dictadas contradicen lo previsto en el Texto Fundamental éstas no podrán ser aplicadas por los integrantes del Estado.

En este sentido, el órgano judicial podrá anular disposiciones hasta ese momento en vigor, por considerar que éstas son contrarias a lo establecido en el Texto Fundamental. De igual forma, el órgano judicial podrá efectuar la interpretación de las normas dictadas, con la finalidad de acercarlas al sentido expresado en la Constitución. La doctrina (Kelsen, Schmitt), ha considerado en algún momento que el control constitucional de las leyes es un supuesto de legislación negativa, en el sentido de que el tribunal debe limitarse a suprimir la norma inconstitucional. No obstante, en la evolución de este concepto se ha tendido a aceptar que el control de la constitucionalidad de las normas va más allá de la simple anulación de las disposiciones dictadas, estableciendo la posibilidad de que los Tribunales Constitucionales actúen en diferentes esferas y le atribuyan diversos sentidos y efectos a sus decisiones. De esta manera, no sólo se ha aceptado válidamente la interpretación constitucional de los preceptos legales, con los cuales éstos podrán surtir una suerte de transformación, sino que, inclusive, se ha aceptado –con un carácter innovador- la inclusión de nuevas palabras en el precepto analizado para permitir su adecuación al Texto Fundamental.

En este análisis general cabe entonces preguntarse si dentro de estas facultades interpretativas otorgadas al órgano judicial, éste puede modificar lo establecido en

normas dictadas por el Poder Legislativo, cambiando el sentido de lo expresamente previsto en dichas normas. Ello implicaría la posibilidad de que el Tribunal Constitucional, más allá de adecuar las normas vigentes a los preceptos constitucionales sin alterar el sentido en el cual fueron dictadas, sea creador de derecho, estableciendo reglas de conducta más allá o en sustitución de las facultades atribuidas al Poder Legislativo. De esta manera, el cuestionamiento estribaría en la delimitación de las funciones del Poder Legislativo y del Poder Judicial, determinando de alguna forma cuando las actuaciones de este último podrían convertirlo en un legislador activo, lo cual en algunos supuestos conllevaría a la usurpación de las funciones atribuibles al primero.

En este sentido, debemos hacer referencia obligatoria, por ser materia directa del trabajo aquí desarrollado, a la decisión dictada por la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia en fecha 5 de junio de 2003, caso *Colegio de Médicos del Distrito Metropolitano de Caracas*, en la cual la Sala declaró exentos del Impuesto al Valor Agregado a los servicios médicos, los cuales estaban siendo gravados con una alícuota del 8%, en virtud de la vigencia de la Reforma de la Ley de Impuesto al Valor Agregado dictada por la Asamblea Nacional.

Como podremos ver de seguidas, si se considera que en este caso la Sala Constitucional estaba ejerciendo funciones legislativas, resolviendo una determinada situación con base en razones de oportunidad y conveniencia, podría entenderse que el Poder Judicial excedió las funciones que estrictamente le estaban siendo conferidas. Por su parte, en caso que se mantenga que en este supuesto la Sala Constitucional estaba ejerciendo el control constitucional de las disposiciones que pretendían gravar la prestación de servicios médicos, basados en los principios antes señalados de capacidad contributiva y mínimo vital, sosteniendo la existencia de una inmunidad tributaria sobre esta materia en atención a la protección de los derechos humanos, entonces la respuesta dada por la Sala Constitucional estaba claramente dictada en el marco de sus funciones. Más adelante haremos el examen exhaustivo de esta decisión, pero

baste por ahora la introducción hecha a los fines de ilustrar el problema tratado en el presente capítulo.

Pasaremos ahora a la revisión del pronunciamiento de la doctrina acerca de las facultades del Tribunal Constitucional y la posibilidad de que sus decisiones vayan más allá de la simple nulidad de una disposición legal, en caso que la consideren contraria al Texto Fundamental. A tales efectos pasamos a revisar el tratamiento que se ha dado al tema en los Estados Unidos de América, por ser uno de los primeros Estados en los cuales el tema fue tratado judicialmente, disponiendo igualmente de escritos en los cuales los jueces de la Corte Suprema de Justicia americana de los cuales emanaron dichas decisiones, han plasmado su opinión al respecto.

## **VIII.2.- EL ALCANCE DE LA INTERPRETACIÓN CONSTITUCIONAL EN LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA**

### **VIII.2.1.- La tesis de Jefferson y Jackson sobre el control judicial de las decisiones del Poder Legislativo y Ejecutivo y la posición del Juez John Marshall en el caso Marbury v. Madison**

Para JEFFERSON<sup>394</sup> -redactor de la Constitución americana original-, cada una de las ramas del Poder Público debía tener la facultad de interpretar los preceptos constitucionales, sin que existiese una razón válida para que el Poder Judicial determinase qué era lo constitucional y qué no. El principio de independencia de los poderes públicos debía ser entendido como la imposibilidad de que uno de ellos pudiese ejercer el control sobre los restantes, cuestionando la legalidad y constitucionalidad de sus actuaciones. Esta posición fue asimismo adoptada por

---

<sup>394</sup> "The question whether the judges are invested with exclusive authority to decide on the constitutionality of a law has been heretofore a subject of consideration with me in the exercise of official duties. Certainly there is not a word in the Constitution which has given that power to them more than to the Executive or Legislative branches." --Thomas Jefferson to W. H. Torrance, 1815. ME 14:303. "The Constitution... meant that its coordinate branches should be checks on each other. But the opinion which gives to the judges the right to decide what laws are constitutional and what not, not only for themselves in their own sphere of action but for the Legislature and Executive also in their spheres, would make the Judiciary a despotic branch." --Thomas Jefferson to Abigail Adams, 1804. ME 11:51. Thomas Jefferson on Politics & Government, tomado de: <http://famguardian.org>. consultado el 7 de marzo de 2011.

JACKSON, quien consideró que la opinión de los jueces no podía prevalecer sobre las decisiones del Ejecutivo más que estas últimas sobre la primera, disponiendo entonces una separación absoluta entre estas ramas. Como lo considerase Jefferson, el otorgar al Poder Judicial potestades de control de las decisiones del Legislativo y Judicial resultaría en el establecimiento de un poder tiránico.

No obstante, MARSHALL<sup>395</sup> y STORY sostuvieron una posición diferente, que sirvió de fundamento del *judicial review* y se basaba en el hecho de que la interpretación

---

<sup>395</sup> La posición del Juez MARSHALL fue expresada en la decisión del caso *Marbury vs. Madison* dictada en 1803 y que dio paso al *judicial review* en los Estados Unidos de América, a pesar de que el Texto Constitucional no preveía el control de la constitucionalidad de los actos dictados por el Ejecutivo. En este caso resulta interesante destacar el contexto que dio lugar a la posición expresada tanto por el Juez MARSHALL como por Thomas JEFFERSON: terminando el mandato del Presidente americano John ADAMS, el Presidente y su Secretario de Estado, John MARSHALL procuraron que el Poder Judicial estuviera conformado por federalistas. Thomas JEFFERSON acababa de ganar la presidencia, representando a los republicanos demócratas, controlando tanto el Congreso como al Poder Ejecutivo. El Presidente ADAMS procuró evitar la toma total del control de los poderes y nombró jueces claramente federalistas para llenar el Poder Judicial, entre los cuales se encontró William MARBURY. Sin embargo, luego que JEFFERSON tomara posesión de su cargo, su Secretario, James MADISON impidió que se entregara la designación de William MARBURY, quien, en consecuencia, solicitó a la Corte Suprema que se ordenara que actuara en conformidad. La Corte Suprema consideró que el nombramiento había sido debidamente efectuado y que debía ser acatado por el Presidente y su Secretario. En tal sentido, la Corte consideró que en este caso concreto estaba habilitada para intervenir y garantizar el cumplimiento de las disposiciones legales por lo cual, podía coaccionar a la entrega del nombramiento efectuado por el anterior Presidente ADAMS. Se declara de esta manera que si bien el Poder Ejecutivo es independiente en el ejercicio de sus poderes, la Corte tiene la posibilidad de revisar la legalidad y constitucionalidad de sus actuaciones. Igualmente, en la decisión la Corte resolvió acerca de la inconstitucionalidad del instrumento legislativo que le atribuía competencia para conocer como tribunal de la causa y no de apelación de este tipo de controversias, en virtud de lo cual, se declara improcedente la solicitud del demandante.

La decisión en comentarios declaró acerca del control judicial de la constitucionalidad de las leyes destacando la obligación de los jueces de preservar la supremacía de la Constitución. En palabras del Juez MARSHALL: *"The judicial power of the United States is extended to all cases arising under the constitution. Could it be the intention of those who gave this power, to say that, in using it, the constitution should not be looked into? That a case arising under the constitution should be decided without examining the instrument under which it arises? This is too extravagant to be maintained.*

*In some cases then, the constitution must be looked into by the judges. And if they can open it at all, what part of it are they forbidden to read, or to obey? There are many other parts of the constitution which serve to illustrate this subject. It is declared that "no tax or duty shall be laid on articles exported from any state." Suppose a duty on the export of cotton, of tobacco, or of flour; and a suit instituted to recover it. Ought judgment to be rendered in such a case? ought the judges to close their eyes on the constitution, and only see the law. The constitution declares that "no bill of attainder or ex post facto law shall be passed."*

*If, however, such a bill should be passed and a person should be prosecuted under it; must the court condemn to death those victims whom the constitution endeavors to preserve?*

*Why otherwise does it direct the judges to take an oath to support it? This oath certainly applies, in an especial manner, to their conduct in their official character. How immoral to impose it on them, if they were to be used as the instruments, and the knowing instruments, for violating what they swear to support!*

*The oath of office, too, imposed by the legislature, is completely demonstrative of the legislative opinion on the subject. It is in these words, "I do solemnly swear that I will administer justice without respect to persons, and do equal right to the poor and to the rich; and that I will faithfully and impartially discharge all the duties incumbent on me as according to the best of my abilities and understanding, agreeably to the constitution, and laws of the United States."*

*Why does a judge swear to discharge his duties agreeably to the constitution of the United States, if that constitution forms no rule for his government? if it is closed upon him, and cannot be inspected by him?*

*If such be the real state of things, this is worse than solemn mockery. To prescribe, or to take this oath, becomes equally a crime.*

*Thus, the particular phraseology of the constitution of the United States confirms and strengthens the principle, supposed to be essential to all written constitutions, that a law repugnant to the constitution is void; and that courts, as well as other departments, are bound by that instrument".*

(Caso *William Marbury v. James Madison*, Secretario de Estado de los Estados Unidos. Corte Suprema de Justicia de los Estados Unidos, febrero de 1803, consultada en la página web de la University of Missouri Kansas City School of Law el 7 de marzo de 2011).

de los preceptos constitucionales corresponde al Poder Judicial, sin que en ello haya interferencia alguna entre las distintas ramas del Poder Público. Sin embargo, negaron la posibilidad de efectuar un control distinto al estrictamente constitucional de las actuaciones de los distintos poderes, en una comprensión extrema del principio de separación de las ramas del Poder Público. Como sabemos, esta última posición no ha sido históricamente acogida por los tribunales europeos y latinoamericanos -como herederos de la cultura europea-, los cuales han reconocido la validez del control de la legalidad de las actuaciones emanadas del Ejecutivo.

### **VIII.2.2.- La doctrina de John Hart ELY, con relación a los límites del Poder Judicial en los procesos democráticos**

ELY sostiene que en todo Estado democrático, la decisión acerca de los asuntos del Estado debe corresponder a los poderes representativos del pueblo. Para ELY, la Constitución es efectivamente un elemento vivo, siendo la intención de los constituyentistas simplemente fijar las bases mínimas fundamentales del Estado, dejando abierta la posibilidad de que las restantes cuestiones fuesen resueltas por lo que decidiese el pueblo a lo largo de su historia. Ello entonces implica que únicamente los órganos que ejercen la representación popular deben estar facultados para debatir los asuntos que pretendan imponer obligaciones o derechos al pueblo y manejar las situaciones difíciles, sobre las cuales no existen respuestas claras (tal y como podría ser el caso del aborto, la eutanasia, etc.). De acuerdo con ello, ELY considera que el Poder Judicial debe quedar apartado de cualquier posibilidad de decidir acerca de las cuestiones expuestas. No sería lógico considerar que unos pocos, que no están obligados a representar los intereses del pueblo y que no han sido electos por éste, tengan la posibilidad de definir el destino de los ciudadanos del Estado.

No obstante, ELY asegura que esta concepción, aún cuando desde el aspecto puramente abstracto parece ser razonable, puede tener diversas fallas. En efecto,

aún cuando quienes dicten las normas legales sean los representantes populares legítimos, nada puede asegurar que estos representantes no superpongan sus intereses sobre los del pueblo. Este problema ha pretendido ser corregido mediante la afirmación de que los representantes populares están sometidos a las normas por ellos dictadas, al igual que cualquier ciudadano y estarán afectados por lo decidido una vez que hayan abandonado su cargo. Sin embargo, ello aún deja de lado la posibilidad de que las normas dictadas favorezcan algunos sectores de los cuales formen parte estos propios representantes populares o, inclusive, el supuesto de que, aún de buena fe, los representantes tomen decisiones que afecten los intereses del pueblo, sobre la base de una supuesta justificación razonable de dicha afectación.

Por ello, ELY considera que existen dos supuestos en los cuales debe permitirse la intervención del Poder Judicial en el proceso democrático, lo cual, a su vez, garantizaría la vigencia del principio de separación de los poderes, en cuanto ello permitiría la actuación legítima del Poder Legislativo, pero sujeto a los controles mínimos necesarios que permitan el funcionamiento de la democracia, evitando el favorecimiento de determinados sectores y la intención de perpetuación en el poder de los actuales gobernantes. Estos dos supuestos consistirían, por una parte, en la garantía del funcionamiento apropiado del proceso democrático y el impedimento de establecimiento de barreras a dicho proceso y, por la otra, en la garantía del derecho de las minorías de estar debidamente representadas y de ser apropiadamente escuchadas<sup>396</sup>.

En este contexto, para ELY existen ciertos derechos en los cuales se fundamenta la democracia y que su efectiva tutela es necesaria para garantizar la plena

---

<sup>396</sup> Tal como lo indica ELY: *"En una democracia representativa, las determinaciones valorativas deben ser adoptadas por nuestros representantes elegidos y si, de hecho, la mayor parte de nosotros no está de acuerdo, podemos votar para removerlos de sus cargos. El mal funcionamiento se da cuando el proceso no inspira confianza, cuando 1) quienes detentan el poder bloquean los canales de cambio político o se aseguran de permanecer en el poder y excluir a los demás, o 2) cuando aunque a nadie se niegue en realidad voz o voto, los representantes comprometidos con una mayoría efectiva sistemáticamente colocan en desventaja a alguna minoría, por simple hostilidad, o por negarse prejudicialmente a reconocer una comunidad de intereses y, al hacerlo, niegan a aquella minoría la protección suministrada por un sistema representativo a otros grupos. / Obviamente, nuestros representantes elegidos son las últimas personas en quienes confiaríamos para identificar cualquiera de estas dos situaciones. Los magistrados nombrados, no obstante, son comparativamente ajenos al sistema gubernamental, y solo indirectamente deben preocuparse por continuar en sus cargos"* (ELY, John Hart. *Democracia y...* op. cit. p. 130).

vigencia de este sistema político. De esta forma, acepta que los tribunales deben estar fuertemente involucrados en las limitaciones a la libertad de prensa, de expresión, de asociación política, de sufragio y, especialmente, a la igualdad. Parte entonces de la limitación de las facultades del Poder Judicial, alegando que la definición del sentido de las normas constitucionales no debe corresponder a los jueces pero, por otra parte, considera que sí existen ciertos supuestos que justifican la revisión de las actuaciones emanadas del Poder Legislativo y la definición de los derechos constitucionales potencialmente violados por tales actuaciones.

Así, entre estos supuestos de control judicial trata al principio de igualdad, el cual no significa que todos los ciudadanos tengan los mismos derechos y obligaciones, sino que cualquier diferenciación entre unos y otros debe estar debidamente justificada. Se trata entonces del trato desigual de los desiguales e igualitario de los iguales. Bajo esta concepción, cualquier presunta discriminación deberá ser analizada como sospechosa, en el entendido de potencialmente violatoria del principio de igualdad, quedando a salvo la comprobación de la justificación de dicha discriminación<sup>397</sup>.

### **VIII.2.3.- La doctrina de Oliver Wendell HOLMES Jr. sobre las facultades legislativas del juez.**

El juez Oliver Wendell HOLMES Jr. se considera el precursor de un nuevo enfoque del derecho constitucional, a partir de la publicación en 1881 de su obra *The Common Law*. El aporte fundamental de Holmes es un novedoso acercamiento a las potestades legislativas del juez, reconociendo su existencia, aún en contra de la posición de la mayor parte de los jueces de la Corte americana quienes, aún

---

<sup>397</sup> Como lo expone ELY, al describir las decisiones dictadas por la Corte de Warren, ésta “produjo sentencias importantes en las que se insistía sobre el tratamiento igualitario a aquellas personas que la sociedad habitualmente no trata de manera igual: en especial las minorías raciales, pero también los extranjeros, los ‘ilegales’ y los pobres. Pero en lugar de anunciar que un determinado bien o valor era tan importante o fundamental que simplemente debía ser suministrado o protegido, el mensaje de la Corte era que, en cuanto los funcionarios políticos habían decidido suministrar o proteger tal valor para algunas personas (por lo general, personas como ellos), debían asegurarse de que todos recibirían iguales beneficios o, de lo contrario, deberían estar dispuestos a explicar de manera convincente por qué no” (ELY, John Hart. *Democracia..* op. cit. p. 98).

habiendo realizado en sus decisiones aproximaciones en este sentido, niegan la posibilidad efectiva de tal legislación.

HOLMES parte del hecho de que la Constitución no debe ser interpretada rígidamente, bajo los términos en los cuales fue concebida hace más de cien años. Por el contrario, considera que la Constitución es la manifestación de una serie de voluntades del pueblo, las cuales mutan con el pasar del tiempo, lo cual requiere la adaptación de las normas a esta dinámica histórica<sup>398</sup>. En este sentido, los constituyentistas no podrían haber tenido en consideración la aplicación rígida de las disposiciones por ellos dictadas, sino el establecimiento de una serie de principios que se perpetuarían en el tiempo. Este enfoque es similar al sostenido por ELY, al reflexionar sobre la necesidad de que las disposiciones constitucionales evolucionen y se adapten al nuevo sentir popular.

De esta forma, HOLMES manifiesta que las normas constitucionales deben interpretarse en forma abierta, siendo éstas lo suficientemente indefinidas como para permitir al juez dictar una norma para cada caso, adecuando la disposición a la situación que se pretende regular. Sin embargo, no por ello deja de atacar el activismo judicial en aquellos supuestos en que los jueces han pretendido llevar teorías –como las económicas- al texto constitucional, denunciando que éste no se pronuncia en uno u otro sentido<sup>399</sup>.

A diferencia de lo que fuese sostenido por MARSHALL, HOLMES considera que los poderes son una cuestión de grado y que no necesariamente el análisis del asunto debe limitarse a la existencia o inexistencia de un poder determinado, sino que

---

<sup>398</sup> “nuestra Constitución no es una camisa de fuerza. Es un organismo vivo. Como tal ha de crecer –de expandirse y de adaptarse a las nuevas condiciones. El crecimiento implica cambios, políticos, económicos y sociales ( ... ) Nuestra Constitución ha resistido como ley fundamental de un pueblo siempre en desarrollo porque posee la capacidad de adaptación” (Voto disidente de la decisión *United States v. Moreland*, 1922).

<sup>399</sup> Tal es el caso del voto disidente dictado en el caso de *Lochner vs. New York* del 17 de abril de 1905 en el cual denuncia el activismo judicial de la Corte al pretender atribuir a la Constitución una teoría económica que la mayor parte de una población no comparte. Como puede apreciarse, en este caso Holmes destaca nuevamente el hecho de que la Constitución es un texto vivo y que la interpretación de sus disposiciones deben adaptarse al sentir de una población. “*This case is decided upon an economic theory which a large part of the country does not entertain. If it were a question whether I agreed with that theory, I should desire to study it further and long before making up my mind. But I do not conceive that to be my duty, because I strongly believe that my agreement or disagreement has nothing to do with the right of a majority to embody their opinions in law.*” (Voto disidente de Oliver Wendell Holmes en el caso *Lochner v. New York* del 17 de abril de 1905, tomado de [http://www.law.cornell.edu/supct/html/historics/USSC\\_CR\\_0198\\_0045\\_ZD1.html](http://www.law.cornell.edu/supct/html/historics/USSC_CR_0198_0045_ZD1.html) el 19 de abril de 2011).

éstos pueden haber sido otorgados, pero con una suerte de limitación. Así, la libertad de expresión existe, salvo cuando sea necesario restringirla, el poder tributario existe, pero tiene ciertas limitaciones relativas al derecho de propiedad y de seguridad de los administrados, la expropiación es posible, pero solo mediante el pago de la indemnización correspondiente. Con ello quedaría claro que aún cuando las ramas del Poder Público detenten una serie de poderes, éstos no podrán ser ejercidos sin limitación alguna, siendo que la función del Poder Judicial no podrá estar circunscrita al reconocimiento de la existencia o inexistencia del poder respectivo, sino a la fijación de sus márgenes.

De esta manera, el juez tendrá a su cargo la complementación de la norma constitucional de acuerdo con las necesidades de un momento determinado, siendo posible que las decisiones tomadas en un sentido muten con el tiempo para adaptarse a las nuevas costumbres y políticas del pueblo sometido a la legislación del Estado respectivo<sup>400</sup>. Así, el juez sí detentaría facultades legislativas, necesarias para la mayor definición de los supuestos generales previstos en el Texto Fundamental.

De esta forma, si bien por una parte JEFFERSON niega la posibilidad de cualquier control de las actuaciones del Poder Legislativo y Judicial, señalando que la interpretación de la Constitución no es privativa del Poder Judicial, posición que es atenuada tanto por la postura de MARSHALL como la de ELY, quienes reconocen la necesidad de la revisión judicial en determinados casos y dentro de ciertos límites, por otra parte tenemos la postura del juez HOLMES, quien comprendió que las funciones judiciales abarcaban la necesidad de complementar las disposiciones constitucionales, adaptándolas al entorno histórico en el cual éstas son aplicadas, lo cual se traducía en una suerte de ejercicio de poderes legislativos.

---

<sup>400</sup> Para HOLMES "La interpretación constitucional no es tanto una cuestión de encontrar el significado del texto; es equilibrar diferentes intereses sociales en contra de otros y elegir lo que es mejor para la sociedad". Asimismo, indica que "las costumbres, creencias o necesidades de una época primitiva establecen una norma o una fórmula. En el transcurso de los siglos la costumbre, creencia o necesidad desaparecen, pero la norma persiste. La causa que dio origen a la norma se ha olvidado... se pensó en algún motivo político... y entonces la norma se adapta a las nuevas causas encontradas para ello y entra con un nuevo curso. La antigua forma recibe un contenido nuevo y con el tiempo incluso la forma se modifica para adecuarse al significado que ha recibido" (citado por Wolfe, Christopher: *La Transformación de la Interpretación Constitucional*. Madrid, Editorial Civitas, S.A., 1985, pp. 309 a 311).

#### VIII.2.4.- La doctrina de Benjamin CARDOZO, en *The Nature of the Judicial Process*.

En sentido similar a la doctrina de HOLMES, puede ser analizada la filosofía de Cardozo, quien se abocó a la profundización de los principios mantenidos por el primero, en una serie de conferencias dictadas en la Universidad de Yale, que fueron posteriormente publicadas en 1921 bajo el título *The Nature of the Judicial Process*<sup>401</sup>. La doctrina de CARDOZO se fundamenta en el reconocimiento del poder legislativo de los jueces<sup>402</sup>. Para él, la Constitución establece una suerte de generalidades que requiere su complementación de acuerdo con los cambios culturales, sociales y políticos ocurridos en el tiempo. En este sentido, la misión fundamental del juez es llenar las lagunas establecidas en la Constitución, tomando como base no la intención del constituyente, sino el bienestar social. La intención original del constituyente puede y debe ser ultrapasada por la evolución de las costumbres y delimitaciones temporales de lo que significa el bienestar social. Cualquier consideración de que la intención original de los constituyentes debe aplicarse prioritariamente a lo que constituye el bienestar del pueblo actual, resultaría en un proceso antirrepublicano, en virtud de que no se estaría tratando de la satisfacción de las necesidades del grupo en quien reside la soberanía, sino de unas mayorías del pasado. Por ello, el funcionamiento republicano del Tribunal deberá partir de la posibilidad de que éste adapte las normas constitucionales a los verdaderos requerimientos de las mayorías soberanas, evitando así que la Constitución caiga en desuso o pretenda forzar su aplicación en un contexto histórico inapropiado<sup>403</sup>.

---

<sup>401</sup> CARDOZO, Benjamin N. *The Nature of the Judicial Process*. New Haven, Estados Unidos de América. Yale University Press. Primera Edición 1921. Tomado de: [www.constitution.org](http://www.constitution.org), el 6 de marzo de 2011.

<sup>402</sup> "We reach the land of mystery when constitution and statute are silent, and the judge must look to the common law for the rule that fits the case. He is the "living oracle of the law" in Blackstone's vivid phrase. Looking at Sir Oracle in action, viewing his work in the dry light of realism, how does he set about his task?" (CARDOZO, Benjamin, R. ob. cit.)

<sup>403</sup> "The directive force of a principle may be exerted along the line of logical progression; this I will call the rule of analogy or the method of philosophy; along the line of historical development; this I will call the method of evolution; along the line of the customs of the community; this I will call the method of tradition; along the lines of justice, morals and social welfare, the mores of the day; and this I will call the method of sociology". (CARDOZO, Benjamin, R. ob. cit.)

Cardozo considera que la interpretación constitucional no consiste únicamente en darle sentido a lo que fue establecido por el constituyente, sino asimismo, en la complementación de la norma en aquellos supuestos en los cuales ésta resulte ambigua. De igual forma, la interpretación constitucional deberá permitir la adaptación de una disposición determinada al contexto histórico en el cual ésta es aplicable. Estas posibilidades son lo que constituyen las facultades legislativas del juez, quien en cada caso está tomando a su cargo la precisión de los preceptos contenidos en el Texto Fundamental, labor que es esencial para que la actividad del juez sea verdaderamente creativa y no retórica.

Para CARDOZO, la necesidad de que sea el Poder Judicial y no el Legislativo quien efectúe la complementación de la norma constitucional –a diferencia de lo establecido por JEFFERSON y ELY- reside en el hecho de que el Legislativo tiene a su cargo la satisfacción de las necesidades actuales y puntuales de un pueblo determinado, mientras que la interpretación y complementación de los preceptos constitucionales debe tender a mantenerse en el tiempo. No obstante, esta interpretación no es inmodificable, sino que debe adaptarse a los grandes cambios conceptuales de la sociedad. La diferencia estibaría, entonces, en que aún cuando tanto el Poder Judicial como el Legislativo pretenden tomar en consideración el bienestar social, las decisiones de este último se adaptan más a las necesidades específicas del pueblo, mientras en el primer caso se atiende a la definición de los principios fundamentales, concepto mucho más abstracto y perduradero.

Esta posición conforme a la cual la interpretación de los preceptos constitucionales debe ser efectuada por el Poder Judicial y no por el Poder Legislativo no tuvo un claro fundamento, sino que se deriva del hecho de que para la época en que fueron impartidas las conferencias bajo análisis, el interés doctrinario era más la ampliación de las facultades judiciales antes que su limitación. Por ello, se parte del reconocimiento de las facultades legislativas del juez, sin hacer mayores

consideraciones acerca de las limitaciones o posibles solapamientos entre las funciones del Poder Judicial y el Legislativo.

Manifiesta Cardozo también que el ejercicio de las potestades legislativas del juez no es absoluto, sino que está sujeto a ciertas limitaciones que, en la práctica, son realmente autoimpuestas por los jueces. Estas limitaciones se refieren a la necesidad de que las normas dictadas se adapten a la costumbre popular, para lo cual es necesaria la precisión de qué debe entenderse por dicha costumbre y como determinarla en cada caso. De igual forma, las normas deben adaptarse a un ordenamiento determinado de la vida social, lo cual deberá asimismo ser precisado en cada caso por los jueces<sup>404</sup>. El punto fundamental reside en la necesidad de que las decisiones sean tomadas objetivamente, sin tener en consideración los pareceres subjetivos de cada juez en relación con los valores políticos o morales de la situación sometida a su análisis. No obstante, CARDOZO reconoció la dificultad de dicha regulación objetiva, en virtud de que en la delimitación de lo que constituye el bienestar social siempre el juez tomará en cuenta su parecer sobre el particular.

---

<sup>404</sup> "The first thing he does is to compare the case before him with the precedents, whether stored in his mind or hidden in the books. I do not mean that precedents are ultimate sources of the law, supplying the sole equipment that is needed for the legal armory, the sole tools, to borrow Maitland's phrase,<sup>[11]</sup> "in the legal smithy." Back of precedents are the basic juridical conceptions which are the postulates of judicial reasoning, and farther back are the habits of life, the institutions of society, in which those conceptions had their origin, and which, by a process of interaction, they have modified in turn.<sup>[12]</sup> None the less, in a system so highly developed as our own, precedents have so covered the ground that they fix the point of departure from which the labor of the judge begins. Almost invariably, his first step is to examine and compare them. If they are plain and to the point, there may be need of nothing more. Stare decisis is at least the everyday working rule of our law. I shall have something to say later about the propriety of relaxing the rule in exceptional conditions. But unless those conditions are present, the work of deciding cases in accordance with precedents that plainly fit them is a process similar in its nature to that of deciding cases in accordance with a statute. It is a process of search, comparison, and little more. Some judges seldom get beyond that process in any case. Their notion of their duty is to match the colors of the case at hand against the colors of many sample cases spread out upon their desk. The sample nearest in shade supplies the applicable rule. But, of course, no system of living law can be evolved by such a process, and no judge of a high court, worthy of his office, views the function of his place so narrowly. If that were all there was to our calling, there would be little of intellectual interest about it. The man who had the best card index of the cases would also be the wisest judge. It is when the colors do not match, when the references in the index fail, when there is no decisive precedent, that the serious business of the judge begins. He must then fashion law for the litigants before him. In fashioning it for them, he will be fashioning it for others. The classic statement is Bacon's: "For many times, the things deduced to judgment may be meum and tuum, when the reason and consequence thereof may trench to point of estate."<sup>[13]</sup> The sentence of today will make the right and wrong of tomorrow. If the judge is to pronounce it wisely, some principles of selection there must be to guide him among all the potential judgments that compete for recognition". (CARDOZO, Benjamin N. ob. cit).

El aspecto fundamental de esta doctrina, entonces, residiría en el hecho de que la necesaria complementación de las disposiciones dictadas por los constituyentistas deberá ser efectuada por el Poder Judicial, quedando excluido el Legislativo de estas funciones. Debe tomarse en consideración que aún cuando esta tesis resulta ser innovadora por tratar directamente el tema de las potestades legislativas del juez, no guarda grandes diferencias con aquéllas mantenidas por los detractores de estas facultades judiciales. En efecto, tal y como hemos visto, Ely considera que la intervención del Poder Judicial debe quedar reducida a su mínima expresión, correspondiendo la regulación de las materias de interés popular a los órganos que ejercen su representación directa. No obstante, el mismo autor señala que existirán casos en los cuales la interpretación constitucional debe estar en manos del Poder Judicial. Ello principalmente cuando fallen los mecanismos que permitan el funcionamiento del sistema democrático y la representación de las minorías. Sin embargo, la delimitación de las materias que efectivamente pueden ser sometidas al control judicial es prácticamente imposible, pudiendo sostenerse que la protección de la casi totalidad de los derechos fundamentales es necesaria para el funcionamiento adecuado del sistema democrático. Al no estar las normas constitucionales claramente delimitadas, situación que es reconocida por el propio ELY, pueden complementar los jueces las disposiciones constitucionales, orientados por una serie de principios esenciales contenidos en la Constitución y que permiten su caracterización como un todo.

Por otra parte, CARDOZO parte de la tesis de que el Poder Judicial sí tiene potestades propiamente legislativas, excluyendo al Poder Legislativo de la interpretación de los preceptos constitucionales. De esta forma, se permitiría la complementación de las normas dictadas, siempre y cuando existan lagunas legales reales, debiendo tomarse en consideración para esta complementación los intereses generales de la sociedad, es decir, aquéllos principios fundamentales generales que se encuentran en la Constitución. De esta forma, ambas tesis partirían de elementos comunes, reconociendo ciertas facultades del juez como

máximo intérprete e integrador de la norma constitucional, difiriendo, desde el aspecto teórico, en los alcances de dichas facultades.

De allí entonces que podemos afirmar que, con independencia de que se reconozca la facultad legislativa del juez, las teorías desarrolladas por la mayor parte de los doctrinarios analizados coinciden en conceder al Tribunal las potestades de control e interpretación de las normas constitucionales, pudiendo darle el alcance que considere necesario para la efectiva materialización de la interpretación realizada.

### **VIII.3.- LÍMITES DE LA ACCIÓN INTERPRETATIVA**

#### **VIII.3.1.- Límites Formales**

Tal y como hemos indicado, el juez no se constituye en un simple aplicador de la norma, sino en un guardián de la Constitución, función primordialmente atribuida al Tribunal Constitucional. El juez tendrá a su cargo darle sentido a la norma constitucional y complementar aquéllas que sean de “textura abierta”. En este sentido, el tribunal efectivamente es un creador del derecho, pero está sujeto a ciertas limitaciones en lo que se refiere a la actividad interpretativa por él desplegada. De esta forma, el juez siempre revestirá la característica de constituirse en un intérprete de la norma en aplicación del Derecho, por lo cual, sus interpretaciones deberán estar fundamentadas por lo establecido en la norma jurídica, sin que tenga posibilidades de decidir con base en criterios estrictamente metajurídicos. Se acepta que en la interpretación de las normas el juez puede hacer uso de diferentes métodos de interpretación, partiendo del análisis literal del precepto constitucional, el análisis teleológico, histórico e, inclusive, valorativo de su contenido. De esta forma, el tribunal podrá efectuar la integración de las normas constitucionales tomando en consideración aspectos valorativos y principistas, pero teniendo siempre como norte las regulaciones del Derecho. El

juez es entonces y por esencia, un intérprete de la norma y no un puro creador de ésta, debiendo mantenerse en estos límites, estando en todo caso facultado al complemento del texto inexacto.

Sobre la base de estas consideraciones, BALAGUER<sup>405</sup> ha establecido lo que en su criterio constituyen los límites a la actividad interpretativa y que podrían resumirse de la siguiente forma:

a) El propio texto de la norma. Aún cuando un mismo texto puede arrojar diversas interpretaciones, no es infinito su número, por lo cual, la consideración del propio texto de la norma permite determinar cuáles interpretaciones potenciales quedarían rechazadas por ser contrarias a lo establecido expresamente en el texto. De igual forma, la interpretación literal de la norma puede ayudar a definir la orientación del constituyente y definir principios que sirvan a la mejor precisión de su contenido mediante la complementación con otros métodos.

b) El juez está obligado a motivar sus decisiones, debiendo basar su interpretación en la aplicación de métodos válidamente aceptados por la legislación, la doctrina y la jurisprudencia. El hecho de que las decisiones se encuentren motivadas es lo que permite evitar la arbitrariedad del juez, por cuanto deberá evidenciar en el texto de la sentencia el silogismo que debió formar en su mente para arribar a la conclusión expuesta. Ello a diferencia de lo que ocurre con el legislador, quien podrá dictar las normas sin necesidad de motivar su texto, en tanto éste posee amplias facultades discrecionales para la definición del contenido de las normas y siendo esencialmente creador del Derecho, no está limitado a su aplicación y a lo establecido en las disposiciones vigentes –quedando a salvo el acatamiento de ciertas normas de superior jerarquía-.

c) El *self restraint* o mecanismo de inhibición del juez, el cual comentamos en el aparte siguiente. Este parte de la autoimposición de limitaciones por el juez a fin

---

<sup>405</sup> BALAGUER CALLEJÓN, María Luisa: *Interpretación de la Constitución y Ordenamiento Jurídico*. Madrid, Tecnos, 1997.

de no invadir la esfera de competencias del legislativo ni imponer reformas implícitas al texto constitucional.

d) La imposición de ciertas limitaciones por los formuladores de la teoría constitucional, como es el caso de los originalistas, quienes niegan que el juez pueda crear Derecho. Estas teorías parten de la tesis de que la interpretación de la norma debe efectuarse de acuerdo con su sentido literal e histórico, dejando poco margen a su complementación de acuerdo con las disposiciones vigentes. Para los originalistas, el hecho de que el Poder Judicial no esté integrado por representantes legítimos del pueblo limita las posibilidades de que éstos modifiquen o interpreten lo establecido en las disposiciones vigentes, con fundamento en sus convicciones personales o políticas. Tal posibilidad limitaría el funcionamiento efectivo del proceso democrático por cuanto colocaría en manos de unos pocos la determinación de la validez de las decisiones adoptadas por los verdaderos representantes del sentir popular. No obstante lo anterior, ello partiría de una concepción irreal de la estructuración actual de los poderes. Existiendo modernamente una tendencia a que los órganos del Legislativo y del Ejecutivo tiendan a identificarse unos con otros, en el sentido de que ambos se encuentran mayoritariamente formados por una misma parcela política, es necesario el restablecimiento del equilibrio entre los poderes mediante el otorgamiento de amplias funciones de control a los órganos judiciales, las cuales deben implicar la posibilidad de dictar decisiones que tiendan al mantenimiento efectivo de la vigencia constitucional y el respeto de las necesidades de los ciudadanos. De esta forma, las facultades del Poder Judicial no deben verse limitadas sino en alguna forma reforzadas, permitiendo tomar las medidas necesarias para la preservación efectiva del juego democrático, sin que ello, obviamente, implique la posibilidad de arrogarse funciones correspondientes a otras de las ramas del Poder Público.

### **VIII.3.2.- El *self restraint* o mecanismo de inhibición del juez**

La Corte Americana durante el siglo XIX y con más fuerza durante el siglo XX, en el Tribunal Rehnquist, estableció el criterio del *self restraint*, o el freno puesto por el propio Poder Judicial a cualquier injerencia en las determinaciones tomadas por las restantes ramas del Poder Público. Ello conllevaba a una suerte de negativa de la potestad judicial de revisar las actuaciones de los distintos poderes. Este Tribunal se caracterizó por la vigencia del originalismo (en el sentido de la interpretación literal e histórica de los preceptos constitucionales), el textualismo (lectura estricta de las disposiciones constitucionales) y la deferencia, entendida como el respeto a las disposiciones legales, así como a las actuaciones del Poder Ejecutivo. Este último aspecto ha sido considerado como la imposibilidad de que el Poder Judicial realice la interpretación de las disposiciones legales en aquellos supuestos en los cuales la norma aparezca como oscura o incompleta. Se trata de que el Poder Judicial no tiene mayor potestad que los restantes poderes de interpretar las disposiciones constitucionales, quedando abierta la posibilidad de que cualquiera de las ramas del Poder Público se encargue por igual de esta función. Por ello, el Poder Judicial estaría limitado en la posibilidad de cuestionar la interpretación legislativa efectuada a una disposición determinada por el Poder Ejecutivo o el mismo Poder Legislativo. El Tribunal debía entonces limitarse a examinar si la interpretación dada era políticamente razonable, mas no determinar si esta interpretación era correcta o incorrecta, de acuerdo con su criterio.

El fundamento del *self restraint*, como puede adivinarse, es el entendimiento rígido del principio de separación de los poderes, impidiendo que en alguna forma uno de ellos pueda ejercer un control sobre los restantes. De igual forma, esta tesis se fundamenta, al igual que Ely, en el hecho de que únicamente los representantes populares pueden adoptar decisiones que resulten políticamente convenientes a los intereses del pueblo, siendo que no puede confiarse a una institución fundamentalmente no democrática –en el entendido de que sus miembros no han sido electos directamente por los ciudadanos- la decisión de asuntos del interés del Estado. Por ello, la responsabilidad de custodiar el cumplimiento de la Constitución debe residir más en los órganos que pueden conocer directamente la

voluntad del pueblo soberano, que en aquéllos otros cuyos miembros no son elegidos por los ciudadanos.

No obstante lo anterior, esta afirmación puede no ser del todo cierta, en tanto en determinadas oportunidades las decisiones adoptadas por los jueces podrán ser más justas que las normas dictadas por el Legislativo, al no estar sujetos los jueces a las presiones propias de los representantes populares, que están, en cierta forma, coaccionados a tomar decisiones políticamente aceptados por los ciudadanos para garantizar su reelección. De igual forma, los jueces pueden someter sus decisiones a previos análisis y consultas con integrantes de la sociedad y organizaciones no gubernamentales que le permitan adoptar la decisión correspondiente en mayor acuerdo y sintonía con lo que es el parecer de los particulares, quienes, en definitiva, serán quienes deberán determinar la justicia de la sentencia recaída en un proceso determinado.

Queda claro que el Poder Legislativo tiene amplias facultades para regular las materias que, en principio, están establecidas en el Texto Fundamental. Esta regulación se efectuará sobre la base de las consideraciones que considere más apropiada el legislador, teniendo un amplio margen de discrecionalidad para actuar en este sentido. Conforme a ello, la anulación de una disposición dictada por el Legislativo no podrá estar fundamentada en el hecho de que ésta sea políticamente incorrecta, sino que ésta efectivamente contraríe principios fundamentales que hagan imposible su permanencia en el ordenamiento jurídico respectivo.

Aún cuando un sector de la doctrina ha considerado que corresponde al Poder Judicial la interpretación de los preceptos constitucionales de forma prácticamente excluyente, creemos que la apreciación correcta del tema es aquélla que permite que la interpretación de los preceptos constitucionales sea realizada conjuntamente por el Poder Judicial y el Legislativo y, en ciertos casos, por el propio Poder Ejecutivo. Al reconocer que las normas constitucionales son,

comúnmente, de contenido general, es necesaria su delimitación a determinadas situaciones. Esta delimitación es usualmente realizada en primer término por el Poder Legislativo, interpretación que deberá ser respetada por los organismos judiciales y únicamente rechazada en supuestos de arbitrariedad e irrazonabilidad de las decisiones adoptadas, lo cual forma parte de la doctrina alemana y que se ha dado a conocer como “la primacía del legislador en la concretización de la Constitución”<sup>406</sup>.

No obstante, ello no debe entenderse como la imposibilidad de que el juez aborde el tema del control constitucional de las leyes, ni que éste sólo pueda declarar su nulidad cuando sea manifiesta y grosera la violación de los preceptos fundamentales, sino que este control se mantiene en vigencia para poder garantizar la efectiva vigencia de las disposiciones contenidas en la Carta Magna, existiendo únicamente una presunción moderada de la constitucionalidad de las leyes, la cual podrá ser desvirtuada por el solo hecho de que no existan razones de cierto peso que justifiquen su vigencia.

### **VIII.3.3.- Las funciones del Tribunal Constitucional más allá del simple “legislador negativo”**

Para Hans Kelsen<sup>407</sup>, la labor fundamental del juez constitucional era la de un legislador negativo, entendida como la posibilidad de declarar nulas las disposiciones dictadas por el Poder Legislativo. Kelsen y Schmitt habían sostenido discusiones acerca del carácter del juez constitucional, coincidiendo ambos en que se trataba de una función esencialmente política<sup>408</sup>. No obstante, para el primero

---

<sup>406</sup> CASAL, Jesús María. *Constitución y Justicia Constitucional*. Caracas. UCAB. 2001. p. 42.

<sup>407</sup> KELSEN, Hans. *Teoría General del Derecho y del Estado*. México. Universidad Nacional Autónoma de México. 1995. pp. 315 y ss.

<sup>408</sup> BORDALÍ SALAMANCA, Andrés. *La Justicia Constitucional*, en: Revista de Derecho de la Universidad Austral de Chile, Revista de Derecho, Vol. XIV, julio 2003, pp. 285-291. BORDALÍ destaca la controversia existente entre Kelsen y Schmitt, derivado de la desconfianza de este último en la solución que los jueces podrían dar a situaciones difíciles que requieran decisiones políticas. Por ello, Schmitt señala que no le es dado a los jueces tomar decisiones sobre el comportamiento de los ciudadanos, como podría ser el caso de si debe permitirse a los niños el uso de aretes. Tales cuestiones deberían quedar a la discusión de los entes judiciales. Por su parte, Kelsen acepta la existencia del legislador negativo, en el entendido que a los jueces corresponderá revisar la constitucionalidad o no de una disposición legal y su adecuación con el Texto Fundamental, como su guarda natural. (Cfr. THERÁN LOPERA; Wilberto. El debate Schmitt-Kelsen sobre el Guardián de

de ellos, el carácter de tal función no impedía que ésta fuese desarrollada por los organismos judiciales, mientras que para el segundo, su ejercicio debía ser atribuido a organismos extrajudiciales. Ninguno de ellos reconoció la posibilidad de que el juez ejerciese su función de control de la constitucionalidad más allá de la simple declaratoria de la nulidad de las normas.

No obstante, los Tribunales europeos hoy día dictan sus decisiones relativas al control de la constitucionalidad de las normas, más allá de esa función de “legislador negativo”. De allí que se considera que la función judicial no se reduce a la declaratoria de validez o nulidad de los preceptos legales, sino a la posibilidad de subsanarlos, mediante la adopción de una serie de medidas. Se consideran, entonces, válidas aquellas decisiones que se limiten a interpretar la norma que en principio, hubiese sido considerada nula, dándole a ella una forma constitucional, interpretación que de alguna forma tenderá a la modificación de la norma dictada, sin que resulte en su eliminación del ordenamiento jurídico. Asimismo, la interpretación de la norma cuya constitucionalidad se analiza podrá conllevar la eliminación de ciertos supuestos a los cuales ésta sería originalmente aplicable, sin que exista una modificación de la forma de dicha disposición. De igual forma, es posible que se prolongue la vigencia de la norma más allá de la fecha en la cual se constata su inconstitucionalidad, así como que ésta permanezca en vigencia por un tiempo indefinido y que se llame la atención de este hecho al Poder Legislativo, ordenando su sustitución. En situaciones aún más extremas, la Corte italiana ha añadido términos concretos al texto de la norma controlada, permitiendo su adaptación a la Constitución, lo cual resultará en la creación de una norma totalmente nueva.

Así, el juez sería parte de la maquinaria creadora del Derecho, siendo posible que éste ejerza funciones legislativas, especialmente en supuestos extremos como las técnicas aplicadas por la Corte italiana. Conforme a lo que señala CASAL<sup>409</sup>, el

---

la Constitución Política. Corporación Universitaria de Sabaneta J. Emilio Valderrama. Tomado de la página web: <http://www.unisabaneta.edu.co> el 7 de abril de 2011).

<sup>409</sup> CASAL, Jesús María: *Constitución...op. cit.* pp. 101-104.

ejercicio del control de la constitucionalidad al dictar sentencias de contenido como el antes referido, resulta del necesario ejercicio de la prudencia en el control de las normas, evitando excesos en la declaratoria de nulidad de las normas. La función jurisdiccional debe alterar en la menor medida posible los contenidos del ordenamiento jurídico, siendo entonces que la consideración de que el juez constitucional debía limitarse a declarar la nulidad de la norma específica, resultaría en su aprehensión a tal decisión en aquellos casos en que no fuese claro que ésta era la solución al conflicto planteado. Por ello, la extensión de las opciones del juez constitucional, aún más allá de las facultades expresamente señaladas en las leyes –referidas a la nulidad de las leyes que contradigan las disposiciones constitucionales-, permitirá el ejercicio del control de la constitucionalidad en términos más acordes con la dimensión del daño causado y la violación a los preceptos fundamentales.

#### **VIII.4.- INTERPRETACIÓN CONSTITUCIONAL DE ACUERDO CON LA DOCTRINA VENEZOLANA Y LAS DECISIONES DE LA SALA CONSTITUCIONAL DEL TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA**

El Texto Constitucional venezolano prevé claramente el sistema mixto de control constitucional de las disposiciones del ordenamiento jurídico, recogiendo, en consecuencia, el sistema concentrado y difuso de las normas. La Constitución de 1811 fue efectivamente uno de los primeros textos en reconocer la supremacía constitucional y la nulidad de las normas dictadas en contravención de aquélla. En la Constitución de 1864 se recogió por primera vez el control concentrado de la constitucionalidad, reconocido en los textos constitucionales posteriores. Por su parte, el control difuso de la constitucionalidad deriva en Venezuela en primer término del desarrollo doctrinal, siendo reconocido legalmente en el Código de Procedimiento Civil de 1897. Actualmente, como señalamos, la Constitución reconoce la existencia de ambos sistemas, según lo establecen los artículos 334 y 335 de la Constitución<sup>410</sup>. Asimismo, la jurisprudencia venezolana ha establecido

---

<sup>410</sup> Artículo 334: *“Todos los jueces o juezas de la República, en el ámbito de sus competencias y conforme a lo previsto en esta Constitución y en la ley, están en la obligación de asegurar la integridad de esta Constitución.”*

expresamente que todos los actos del Poder Público quedan sujetos al control de su constitucionalidad<sup>411</sup>.

La competencia para ejercer el control concentrado de la constitucionalidad de las normas era atribuido a la Corte Suprema de Justicia en Pleno, conformada por cada una de las Sala de dicho órgano. Por su parte, el control difuso de la constitucionalidad era y es ejercido por los distintos Tribunales de la República. Con la reforma constitucional de 1999 se crea un tribunal constitucional, a través de una Sala especializada del Tribunal Supremo de Justicia, en respuesta al planteamiento formulado por distintos doctrinarios que consideraban necesario que un ente se abocara específicamente a la guarda del Texto Fundamental<sup>412</sup>.

En cuanto al alcance de las sentencias dictadas por la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia –anteriormente, por la Corte Suprema de Justicia en Pleno-, puede constatarse que ésta ha adoptado varias de las soluciones indicadas en el aparte anterior acerca del control de constitucionalidad de las normas: nulidad, ultractividad de la norma declarada nula, sustitución del texto legal, etc<sup>413</sup>. Así, podemos observar en primer término el caso de la decisión dictada por la Corte Suprema de Justicia en Pleno el 6 de noviembre de 1997, en la cual se declaró la nulidad íntegra del texto de la Ley sobre Vagos y Maleantes,

---

*En caso de incompatibilidad entre esta Constitución y una ley u otra norma jurídica, se aplicarán las disposiciones constitucionales, correspondiendo a los tribunales en cualquier causa, aun de oficio, decidir lo conducente.*

*Corresponde exclusivamente a la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, como jurisdicción constitucional, declarar la nulidad de las leyes y demás actos de los órganos que ejercen el Poder Público dictados en ejecución directa e inmediata de esta Constitución o que tengan rango de ley, cuando colidan con aquella”.*

Artículo 335: “El Tribunal Supremo de Justicia garantizará la supremacía y efectividad de las normas y principios constitucionales; será el máximo y último intérprete de esta Constitución y velará por su uniforme interpretación y aplicación. Las interpretaciones que establezca la Sala Constitucional sobre el contenido o alcance de las normas y principios constitucionales son vinculantes para las otras Salas del Tribunal Supremo de Justicia y demás tribunales de la República”.

<sup>411</sup> Tal es el caso de la sentencia dictada por la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia el 25 de junio de 2002, en el caso *Luis Cova Aria*, en donde declaró expresamente que “no existen actos del Poder Público que puedan escapar del control jurisdiccional... en Venezuela se ha logrado el control jurisdiccional sobre la totalidad de la acción (y desde hace menos tiempo, también omisión) de los poderes públicos...”.

<sup>412</sup> Con la creación de la Sala Constitucional se planteó si lo adecuado era que ésta formara parte del mismo Tribunal Supremo de Justicia o que se constituyera un Tribunal Constitucional independiente. La solución se orientó a la primera opción, como una forma de evitar conflictos que podían presentarse entre el Tribunal Supremo de Justicia y el Tribunal Constitucional y, posiblemente, como una categoría intermedia que eventualmente fuera desarrollada hacia el Tribunal Constitucional independiente. (Cfr. CASAL, Jesús María. *Los Actuales Desafíos de la Justicia Constitucional en Venezuela*, en: XXX Jornadas J.M. Domínguez Escovar. Estado de Derecho, Administración de Justicia y Derechos Humanos. Barquisimeto. Instituto de Estudios Jurídicos del Estado Lara. 2005. pp. 296 y ss).

<sup>413</sup> Puede profundizarse el examen de estos supuestos en la obra de ESCUDERO LEÓN, Margarita. *El Control Judicial de Constitucionalidad sobre las ramas Legislativa y Ejecutiva del Poder Público*. Caracas. Serie Trabajo de Grado N° 1. Universidad Central de Venezuela. 2005. pp. 167 y ss.

dado que su sistema general –entender de la Corte- era inconstitucional. Lo que llama la atención de este fallo es el hecho de que no se entra a conocer la constitucionalidad de cada dispositivo sino del texto completo.

En otro caso, la Corte Suprema de Justicia en Pleno declaró el 5 de diciembre de 1996 la nulidad de la Ley de División Político-Territorial del Estado Amazonas por entender que no se respetaban los derechos de participación de los indígenas. Sin embargo, en este supuesto concreto, la Corte declaró nulo el texto legal pero mantuvo su vigencia hasta que la Asamblea Legislativa y el Gobernador del Estado Amazonas dictaran la nueva Ley, a fin de evitar un vacío en la norma.

Por su parte, la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, en sentencia dictada el 24 de septiembre de 2002, caso *Andrés Velásquez*, al controlar la constitucionalidad del artículo 80 de la Ley Orgánica de Administración Financiera del Sector Público sustituyó algunas palabras de su texto para adaptarlo al Texto Fundamental. En este supuesto la Sala ejerció facultades legislativas activas en la medida en que modificó el contenido de la norma inicialmente aprobada por la Asamblea Nacional.

Asimismo, en la sentencia dictada el 30 de abril de 2003 en el caso *Bolívar Banco*, la Sala Constitucional señaló que ante la falta de regulación por la Asamblea Nacional de la potestad tributaria de los Estados, lo cual debía ocurrir con la aprobación de la Ley Orgánica de Hacienda Pública Estatal, procedía a dictar los lineamientos para el ejercicio de la potestad tributaria en materia de timbre fiscal<sup>414</sup>. Por cuanto hasta la fecha aun no ha sido promulgada y publicada en Gaceta Oficial esta Ley, esta decisión constituye norma legal sobre la materia.

---

<sup>414</sup> “Sobre la base de tal consideración, estima la Sala prudente, mientras es dictado el régimen jurídico nacional a que se refiere el artículo 164, numeral 4, de la Constitución, que incluye tanto a la Ley de Hacienda Pública Estatal como a la Ley Coordinación Tributaria, ofrecer respuestas a las preguntas que a continuación se formulan... Establecido a través de las motivaciones y reglas anteriores el sistema de competencias que en materia de timbre fiscal mantendrán la República, los Estados y el Distrito Metropolitano de Caracas, pasa la Sala a examinar la procedencia del recurso interpuesto.” (Sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia del 30 de abril de 2003, caso *Bolívar Banco*, C.A.).

Igual situación ocurrió con la sentencia dictada el 27 de febrero de 2007 por la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia al reinterpretar y reescribir el artículo 31 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, a los fines de preservar el principio de capacidad contributiva y al cual nos referiremos más adelante, por ser materia específica del presente trabajo.

Así podría entenderse que ocurrió en el caso de la sentencia dictada por la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia en fecha 5 de junio de 2003, caso Colegio de Médicos del Distrito Metropolitano de Caracas, en la cual se declaró exentos del Impuesto al Valor Agregado a los servicios médico-asistenciales. No obstante, conforme hemos señalado hasta aquí, en nuestra consideración tal declaratoria no correspondería propiamente a un supuesto de exención sino al reconocimiento de la inmunidad tributaria con base en la preservación de los derechos humanos. A esta decisión también los referiremos más adelante.

En cuanto al alcance que ha reconocido la Sala Constitucional sobre la potestad conferida en el artículo 335 de la Constitución de 1999, que regula la facultad de dicha Sala para actuar como último y máximo intérprete del Texto Fundamental, siendo sus decisiones de carácter vinculante, debemos hacer referencia al fallo dictado en el caso *Asociación Civil Deudores Hipotecarios de Vivienda Principal (ASODEVIPRILARA) y otros vs. Superintendencia de Bancos y Otros Institutos de Crédito y el Consejo Directivo del Instituto para la Defensa y Educación del Consumidor y el Usuario (INDECU)*, de fecha 22 de agosto de 2001. En esta decisión la Sala ha sostenido que cuando ésta actúa en interpretación de los preceptos constitucionales, pretendiendo definir su alcance y forma de ejercicio, está ejerciendo la “jurisdicción normativa”, en tanto está estableciendo supuestos generales que deben ser acatados por todos, *hasta tanto la Asamblea Nacional legisle en la materia*.

De esta forma, aún cuando la utilización de la expresión “jurisdicción normativa” podría resultar un contrasentido en sí misma –al decir de algunos autores-, en

tanto se estaría ejerciendo una función jurisdiccional –que implica dirimir conflictos surgidos entre dos o más personas mediante la aplicación del Derecho- para la creación de una norma –que no resulta de la resolución de un conflicto concreto, sino de la toma de decisiones de política gubernamental-, la propia Sala estaría reconociendo que las normas dictadas por la Asamblea Nacional, como órgano de representación democrática, deberán privar sobre las interpretaciones realizadas por dicho órgano judicial. De esta manera, existe una suerte de reconocimiento a los límites de la función interpretativa y de control de la constitucionalidad de las normas asignada al Poder Judicial.

Constatamos, no obstante, que la interpretación efectuada por la Sala Constitucional es peligrosa, por cuanto podría conllevar la posibilidad de que ésta pretenda regular cuestiones que excedan la simple interpretación de los preceptos constitucionales y la adopción de soluciones a cualquier eventual violación de los mismos, en los términos y límites antes indicados<sup>415</sup>. Tal ha sido el caso de la consideración efectuada por dicha Sala en el sentido de que ella puede no sólo eliminar los preceptos legales que colidan con los constitucionales, sino, asimismo, sustituir *“las normas inconstitucionales, por interpretaciones de cómo se debía actuar, a fin que la institución prevista en la Constitución pudiera aplicarse. Esto último sucedió, por ejemplo, con el procedimiento de amparo (Caso: José Amando Mejía del 1º-02-00)”*. En nuestro entender y como se verá *infra*, el juez no tiene posibilidad de sustituir las normas dictadas por el Poder Legislativo tomando en consideración fundamentos de política gubernamental. Igualmente, ante la omisión legislativa, la única opción de aquél será ordenar al Poder Legislativo que

---

<sup>415</sup> La Sala Constitucional pretende defenderse de cualquier acusación de usurpación de funciones del Poder Legislativo, al exponer en el fallo citado que: *“A esta especie de ejercicio de la jurisdicción se le critica que es fuente de incertidumbre, que no se encuentra prevenida en la ley, y que afecta la seguridad jurídica por falta de predictibilidad. Sobre la crítica, la Sala considera que el artículo 335 Constitucional permite la jurisdicción normativa, sobre todo con relación a normas programáticas existentes dentro de la Carta Fundamental, que quedarían en suspenso indefinidamente hasta que el legislador tuviere a bien desarrollarlas, quedando en suspenso su efectividad en el tiempo. Por ello, tal inmovilismo constitucional ha sido rechazado por esta Sala, por aplicación inmediata de los principios constitucionales (ver sentencia José Amando Mejía).*

*Resulta una crítica tendenciosa, la supuesta incertidumbre que causa la Sala con este tipo de interpretación, ya que la interpretación constitucional sólo funciona cuando no existe ley que desarrolle la norma constitucional, o ella sea contraria a la Constitución, y siempre la interpretación queda proyectada hacia el futuro, permitiendo que los ciudadanos (a futuro) se adapten a ella, motivo por el cual las sentencias se difunden y se publican en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela”*.

dicte la norma correspondiente –aún cuando ello, en algunos casos, pueda no resolver el problema planteado, en caso de que el Poder Legislativo ignore la orden dada por el Judicial-.

La Sala Constitucional establece asimismo en el fallo indicado, que la interpretación de las normas constitucionales le permite efectuar su integración en aquellos casos en los cuales se utilicen conceptos jurídicos indeterminados, mediante la delimitación de dichos conceptos a situaciones concretas. Esta posibilidad también ha sido objeto de controversias en la doctrina, en tanto para algunos, la integración de estos conceptos debe ser realizada directamente por el Poder Legislativo, como representantes directos del pueblo soberano. Por otra parte, se ha considerado que por cuanto la utilización de los conceptos jurídicos indeterminados implica llenar las lagunas dejadas por el constituyente, esta labor debe ser atribuida al intérprete máximo de la Constitución, que es, por esencia, el Tribunal Constitucional. En definitiva, la adopción de una u otra solución dependerá de la aproximación dada al principio de separación de los poderes, según hemos comentado.

Igualmente debemos citar aquí la sentencia dictada por la misma Sala Constitucional en la cual ésta reconoce la presunción de legalidad y constitucionalidad de todos los actos administrativos en virtud de lo cual, ante una duda razonable, debe pronunciarse a favor de la adecuación al ordenamiento jurídico de la norma cuestionada. Sin embargo, destaca la Sala que en ciertos supuestos la norma puede ser constitucional sólo si es leída de una forma determinada, justificando de esta forma que este ente lleve a cabo una interpretación constitucional de las normas y no que vea limitada su actuación a fungir como un mero legislador negativo. De esta manera, la Sala declara expresamente que debe evitar por los medios posibles la expulsión de una norma del ordenamiento jurídico, pudiendo, en consecuencia, atribuir una lectura del texto cuestionado que sea cónsona con la Constitución, presumiendo de esta

forma que el Legislador debió haberla tenido en mente al dictar la disposición respectiva<sup>416</sup>.

En otra decisión de la misma Sala Constitucional ésta se pronuncia acerca del alcance de los métodos de interpretación del ordenamiento jurídico. En esta decisión, la Sala destaca que el método exegético fue, por mucho tiempo, el método de interpretación de las leyes, posición que fue flexibilizada a fin de otorgarle mayor importancia a los valores y principios plasmados por el pueblo en el Texto Fundamental –posición que guarda concordancia con la expuesta por Benjamin Cardozo y a la cual tuvimos la oportunidad de referirnos anteriormente-. La Sala destaca que la interpretación concatenada de las disposiciones del ordenamiento jurídico obliga a atribuir a las normas aquella lectura que más se adapte a los principios y valores reconocidos en la Constitución, evitando que la norma resulte en la práctica en un sinsentido o que quede totalmente sin efecto. Basado en las razones anteriores, la Sala adelanta que: *“se realizará en el texto del presente fallo una interpretación de los dispositivos normativos impugnados en concatenación con la totalidad del orden constitucional, siguiendo los postulados sostenidos en párrafos anteriores, en el sentido de que el juez constitucional deberá preferir aquella lectura de las leyes que sea conforme a la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, anulando en consecuencia únicamente*

---

<sup>416</sup> “Naturalmente, el esfuerzo interpretativo encuentra su justificación en la necesidad de armonizar el texto legal con la Constitución; de manera que, entre diversas posibilidades interpretativas, debe elegirse aquella interpretación acorde con el máximo texto normativo, que no devenga en infracción del orden constitucional o cuya interpretación ofrezca dudas razonables; en tal sentido, aparece con “carácter preceptivo” (idem) la interpretación conforme con la Constitución. Sólo si tal labor es imposible debe expulsarse del ordenamiento jurídico la disposición legislativa, “el juez que efectúa el examen tiene el deber de buscar en vía interpretativa una concordancia de dicha Ley con la Constitución” (ibidem). El empleo de esta técnica permite, entonces, evitar la declaración de nulidad e incompatibilidad. Implica el rechazo de una interpretación inconstitucional de la norma y la reducción de la misma a una lectura que sea conforme con la Constitución. De tal manera, se pone de manifiesto una presunción de que la norma es constitucional y refleja el respeto al legislador democrático en el Estado constitucional (Aja Eliseo, *Las tensiones entre el Tribunal Constitucional y el Legislador en la Europa actual*. Editorial Ariel, S.A.).

Desde luego que no debe sacrificarse el mantenimiento del orden jurídico por la vigencia de una disposición normativa. He allí la importancia de los tribunales constitucionales, como máximos y supremos intérpretes de la Constitución, los cuales deben, en ejercicio de la función asignada, y luego del análisis exhaustivo que exige la confrontación de la norma con el Texto Constitucional, expulsar del ordenamiento jurídico la norma que no superó tal verificación. Sin embargo, en su labor de defensa de la Constitución deben, de ser posible, procurar su mantenimiento, cuando permita su sometimiento a un método de interpretación favorable, que respete la vigencia de la norma jurídica permaneciendo incólume su contenido, invocando para ello “(...) razones políticas, de conveniencia y de oportunidad, valorando la presunción de constitucionalidad de las leyes sancionadas por los Parlamentos, órganos democráticos y legítimos por excelencia, desde los mismos inicios de su funcionamiento, comenzar a emanar un tipo de sentencias denominadas interpretativas” (José Peña Solís en “Interpretación conforme a la Constitución”, ponencia presentada en el Curso de Capacitación sobre Razonamiento Judicial y Argumentación Jurídica, publicado en la Serie Eventos No. 3 del Tribunal Supremo de Justicia).” (Sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia del 20 de noviembre de 2002, caso *Federación Nacional de Ganaderos de Venezuela (FEDENAGA)*).

*aquellas disposiciones respecto de las cuales resulte imposible realizar una interpretación adecuada al ordenamiento constitucional*<sup>417</sup>.

La posición asumida por la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia no está libre de los debates generados en otras jurisdicciones acerca del alcance de la interpretación constitucional a los cuales hemos hecho referencia anteriormente. Esencialmente, se ha planteado si la Sala ha incurrido en sus decisiones en supuestos de activismo judicial que derivan, directamente, en un exceso en el ejercicio de sus funciones. Sobre este punto, ESCUDERO LEÓN<sup>418</sup> refiere a las decisiones que declaran la nulidad de la Ley sobre Vagos y Maleantes y la Ley Orgánica del Sufragio y Participación Política sobre discriminación positiva como supuestos de activismo judicial. En el primer caso, ESCUDERO LEÓN considera que la Corte revocó una política pública sobre seguridad, supuesto que constituía un activismo que, sin embargo –apunta- era necesario para la preservación de los derechos fundamentales. En el segundo caso, la Sala Electoral habría desaplicado una norma de discriminación positiva, dejando sin efecto así una política para evitar la discriminación de la mujer. Asimismo, Escudero León denuncia la existencia de decisiones en las cuales la Sala Constitucional arriba a interpretaciones que contrarían el propio Texto Fundamental, como es el caso de la decisión dictada el 12 de diciembre de 2000 en la cual se declara que los Magistrados en el ejercicio de funciones para la fecha no debían cumplir los requisitos previstos en la Constitución para ejercer dicho cargo.

CASAL, por su parte, considera que la Sala Constitucional ha tendido a otorgar una lectura amplísima de sus potestades de control de las disposiciones del ordenamiento jurídico, posición que contraría la asumida por tribunales de otras jurisdicciones en aplicación del *self restraint*. La Sala, así ha mantenido que tiene un poder general de garantía de la Constitución, siendo que todos los órganos del

---

<sup>417</sup> Sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia del 16 de octubre de 2001, caso *Víctor Rafael Hernández Mendible*.

<sup>418</sup> ESCUDERO LEÓN, Margarita. *El control judicial...* ob. cit. p. 281.

Poder Público y los sujetos de derecho en general están sujetos a las disposiciones del Texto Fundamental, lo que implica que también están sujetos a los mecanismos de justicia constitucional ejercidos por la Sala. De esta forma, la Sala sustenta su poder para actuar sobre cualquier actuación de los sujetos de derecho, en ejercicio del control constitucional<sup>419</sup>. En entender de CASAL, tal posición ha conllevado a excesos en ejercicio de acciones como es el caso del recurso de revisión, en donde la Sala ha operado realmente como una segunda instancia más que como un ente de custodia de la Constitución. Efectivamente, el recurso de revisión habilita a la revisión de las decisiones de los Tribunales únicamente como medio para preservar la uniformidad en la interpretación del Texto Constitucional y el seguimiento a las decisiones vinculantes emanadas de la Sala, pero no para pronunciarse acerca de los criterios interpretativos de los Tribunales de la República.

CASAL censura igualmente el ejercicio de potestades normativas por la Sala Constitucional en donde ésta ha entrado a legislar materias en sustitución del Poder Legislativo, aun de manera temporal, tal y como ocurre en el caso *Bolívar Banco* antes citado. Tales potestades constituirían ejercicios de poderes legislativos exclusivamente atribuidos a la Asamblea Nacional o al ente correspondiente. Como ejemplo, CASAL se refiere a la decisión de la Sala Constitucional del 21 de noviembre de 2000, caso *Gobernadores*, en la cual se impusieron jurisprudencialmente las condiciones para la defensa judicial de intereses colectivos o difusos por organizaciones de la sociedad civil, hasta tanto se dictara la normativa correspondiente.

Concluye CASAL apuntando que el sobredimensionamiento competencial de la Sala, sin que existan las normas correspondientes que delimiten apropiadamente sus facultades, ha conllevado a excesos en sus actuaciones en desmedro del ejercicio del poder del legislador, de la autonomía del juez ordinario o de las potestades que éste posee en la interpretación constitucional. Sin embargo,

---

<sup>419</sup> CASAL, Jesús María. *Los actuales desafíos...* op. cit. p. 304.

reconoce CASAL que en casos excepcionales la Sala podría adoptar decisiones que excedan de la mera literalidad de sus funciones, en aras de evitar un rompimiento del orden constitucional.

ESCOVAR LEÓN<sup>420</sup>, por su parte, reitera la posición señalada, al indicar que la Sala Constitucional se ha comportado efectivamente como una súper Sala, que resulta inclusive en la creación de nuevos conceptos jurídicos no reconocidos en el ordenamiento, como es el caso del “hecho notorio comunicacional”, creado por la decisión dictada el 15 de marzo de 2000. Destaca ESCOVAR LEÓN la sentencia dictada el 22 de septiembre de 2000 en el caso *Servio Tulio León*, en la cual la Sala reconoció amplias facultades interpretativas que podrían incluso llegar a la lectura *in abstracto* de las facultades interpretativas. Como consecuencia de la posición sentada en esta decisión, la Sala ha justificado el ejercicio de poderes amplísimos y su primacía sobre las restantes Salas del Tribunal Supremo de Justicia, más allá de la atribución de las potestades que le corresponden, como intérprete del Texto Fundamental.

ESCOVAR LEÓN también destaca un aspecto de particular importancia, cual es la delimitación del precedente judicial. Usualmente se ha considerado que la decisión emanada de la Sala Constitucional en interpretación del precepto constitucional es de carácter vinculante, sin que en muchos casos se entre a revisar cuál es la porción de dicho precepto que podría entenderse reviste tal condición. En consecuencia, las afirmaciones efectuadas en la sentencia, al margen del *tema decidendum* y con carácter ilustrativo, han sido utilizadas como expresión del ejercicio de las facultades interpretativas de la Sala. Sobre este particular –y sin ahondar en el punto, por alejarse del tema del presente trabajo, creemos prudente citar la posición de la propia Sala Constitucional al respecto.

La Sala Constitucional delimitó en una decisión del 19 de febrero de 2002 el ámbito de sus potestades, señalando que el poder de garantía constitucional que

---

<sup>420</sup> ESCOVAR LEÓN, Ramón. *El Precedente Constitucional y la Interpretación Constitucional*. Caracas. Editorial Sherwood. 2005. p. 129.

le ha sido atribuido implica la posibilidad de fijar el alcance y contenido de una norma integrante del bloque de constitucionalidad, siempre que respecto a la duda no exista un cauce procesal adecuado y que la norma resulte en un problema para la buena marcha de las instituciones, el ejercicio de los derechos fundamentales o el mantenimiento del orden público y la paz social. El fin de este poder es –indica la Sala- esclarecedor y completivo y judicialmente creador, pero en ningún caso legislativo. La doctrina dictada es vinculante, en la medida en que establece el recto significado de lo legislador. *“Pero no sólo esa doctrina es obligante; también lo es aquella que surja de la interpretación que de la Constitución realice la Sala respecto a un caso concreto y de donde haya surgido un particular modo de conducirse o actuar conforme con un valor, principio o regla contenido en el orden normativo constitucional. Es bueno advertir que tal vinculación arropará sólo a casos similares al que dio lugar al precedente. Decir esto pretende despejar de antemano alguna duda que pudiera surgir en cuanto al alcance de la vinculación de la función interpretativa que toca desplegar a la Sala conforme al artículo 335 de la Carta Fundamental, en el sentido de asociar erróneamente dicha función y sus efectos a un ámbito que sólo abarque la desnuda y abstracta interpretación de un precepto constitucional”*<sup>421</sup>. En esta decisión la Sala niega que con el ejercicio de sus potestades pueda estar ejerciendo poderes legislativos lo cual, como hemos revisado anteriormente, no necesariamente ocurre en todos los casos. Sin embargo, en esta sentencia se destaca que el fallo sólo tendrá carácter vinculante respecto de situaciones similares a la planteada en la controversia.

El 9 de noviembre de 2000 la Sala Constitucional dictó sentencia en el caso Ricardo Combellas, en donde reconoció que las interpretaciones de la Sala son vinculantes *“respecto del núcleo del caso estudiado”*, por lo cual *“los pronunciamientos que, sin referirse al núcleo central del debate objeto de la decisión, afectan a un tema colateral relevante para la misma, normalmente*

---

<sup>421</sup> Sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia del 19 de febrero de 2002, caso *Beatriz Contasti Ravelo*.

*vinculados con los razonamientos jurídicos esbozados para afinar la solución al caso, no serán por lógica, vinculantes, ni en este ni en otro sentido*<sup>422</sup>.

Por su parte, el 3 de febrero de 2009 el Magistrado Pedro Rondón Haaz en voto salvado destacó que la parte vinculante de la motivación de la sentencia –dado que el dispositivo, por sí mismo, reviste tal carácter-, es la razón para decidir, es decir, “*los razonamientos interpretativos de normas, principios y/o valores constitucionales indispensables para la resolución del caso concreto. Por el contrario, toda consideración adicional, especialmente si es ajena al punto que debía resolverse, constituye obiter dicta (“dicho de paso”) y, como tal, no es vinculante*”<sup>423</sup>.

Esta posición es cónsona a la adoptada por otros Tribunales Constitucionales, como es el caso del Tribunal Constitucional Federal Alemán y que ha destacado que el carácter vinculante de sus actuaciones comprende tanto el dispositivo del fallo como las razones principales que lo fundamental y que refieren directamente a la interpretación constitucional. Esta posición es fundamentada en el papel institucional del Tribunal Constitucional como máximo intérprete de la Constitución. Lo anterior implica que los tribunales ordinarios pueden diferenciar entre lo que es razonamiento esencial del fallo y lo que no lo es, así como revisar si el caso bajo su conocimiento es o no similar al resuelto por el Tribunal Constitucional.

CASAL<sup>424</sup> apunta sobre este particular que la Sala Constitucional ha tendido a dictar fallos en los cuales hace consideraciones diversas totalmente ajenas al *thema decidendum* y que, en consecuencia, no deberían formar parte de la fuerza vinculante de la decisión dictada por la Sala, fundamentándose para ello en las razones ya expuestas. Igualmente, en principio las interpretaciones de dispositivos legales –que no constitucionales- efectuadas por la Sala no deberían revestir

---

<sup>422</sup> Sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia del 9 de noviembre de 2000, caso *Ricardo Combellas*.

<sup>423</sup> Sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia del 3 de febrero de 2009, caso *interpretación artículos 6, 340 y 345 de la Constitución*.

<sup>424</sup> CASAL, Jesús María. *Cosa Juzgada y Efecto Vinculante en la Justicia Constitucional*. En: Anuario de Derecho Constitucional Latinoamericano 2004. Montevideo. Konrad Adenauer Stiftung. 2004. p. 299 y ss.

carácter vinculante, salvo que se trate de la interpretación *constitucional* de una norma de rango legal.

De todo lo antes señalado podemos observar que la Sala Constitucional, si bien reconoce la limitación en el ejercicio de sus potestades, ha dictado diversas decisiones a través de las que ha ejercido funciones legislativas que podrían exceder el estricto control constitucional de las disposiciones del ordenamiento jurídico. En consecuencia, el análisis de las decisiones dictadas por la Sala Constitucional requiere la revisión de las limitaciones naturales de los Tribunales Constitucionales a la luz del principio de separación de poderes, pero preservando la función custodia de dichos tribunales sobre el Texto Fundamental.

#### **VIII.5.- ALCANCE DE LAS FACULTADES DE INTERPRETACIÓN CONSTITUCIONAL DE LOS TRIBUNALES CONSTITUCIONALES**

Quedaría por precisar, luego del análisis anterior, si, conforme a las doctrinas antes expuestas, el ejercicio de estas potestades constituiría una injerencia en aquéllas atribuidas al Poder Legislativo. Conforme a la tesis sostenida por Holmes y Cardozo, el ejercicio de estas funciones cuasi legislativas no implica usurpación o invasión de las potestades conferidas a otra de las ramas del Poder Público, en tanto los jueces se constituyen en los intérpretes legítimos de la Constitución y le corresponde la complementación de las normas constitucionales y legislativas que permitan garantizar el bienestar general del pueblo. La posición de Ely, por su parte, sería más restringida, debiendo limitarse la actuación del juez a aquéllas actuaciones, inclusive legislativas, que sean necesarias para el mantenimiento del proceso democrático. La Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia y la doctrina venezolana se han pronunciado a favor de esta clase de las interpretaciones constitucionales, pero advirtiendo la doctrina la necesidad de que la Sala ejerza el *self restraint*.

En cualquier caso, debe quedar entendido que estarían limitadas las posibilidades de que el juez entre al control de aquellas normas que hayan sido dictadas por razones de oportunidad y conveniencia y que nada tengan que hacer con la preservación de la supremacía constitucional. De allí que el juez no pueda entrar a regular las disposiciones que hayan sido adoptadas por razones netamente políticas y morales y que no afecten en forma irrazonable los derechos fundamentales de los ciudadanos.

Por su parte, CANOSA USERA considera que aún cuando las sentencias de control de la constitucionalidad no están concebidas para sustituir la labor del legislador, el hecho de que las interpretaciones dadas de las normas constitucionales por el juez sean de carácter vinculante, efectivamente conduce a la creación de normas de rango infra-constitucional, lo cual permitiría la atribución de ciertas facultades legislativas al Poder Judicial. De esta forma, si bien es posible que la actuación del Tribunal se conduzca a la declaratoria de nulidad de la norma, también es posible que el juez proceda a su complementación o a la atribución de un sentido determinado que impediría su aplicación en todas las situaciones, lo cual resultaría en una creación jurídica y en la atribución de efectos constitutivos a las decisiones judiciales<sup>425</sup>. Ahora bien, aún cuando es lícito el complemento de las normas en la forma indicada, estas potestades no pueden llevar al extremo de sustituir lo establecido por el legislador y cambiar radicalmente lo perseguido por éste. Esta pretensión es lo que ha sido denominado como “activismo judicial” e implica que el juez se arroge funciones que corresponden típicamente al Parlamento. El juez es, en sí, el intérprete por excelencia de la Constitución y el hecho de que éste dé sentido a las disposiciones generales contenidas en su texto no puede en caso alguno ser considerado como intromisión en los poderes del legislativo, aún cuando esté efectivamente complementando las normas constitucionales.

---

<sup>425</sup> CANOSA USERA señala que si bien las decisiones judiciales no deben conformar otra fuente productora del derecho por no preverlo así el ordenamiento italiano –ni tampoco, en nuestro caso, el venezolano-, sí existen supuestos en los cuales las decisiones adoptadas tienen influencia directa en la producción del Derecho. Así, reconoce “*una notable capacidad de influjo a ciertas sentencias que operan, en algunas ocasiones, como verdaderas normas constitucionales cuando añaden su interpretación, vinculante, recordémoslo, al propio contenido del precepto constitucional que aplican; devienen así ‘normas subconstitucionales’, en palabras de Alonso García*”. (Canosa Usera, Raúl; *Interpretación Constitucional y Fórmula Política*, Madrid, Centro de Estudios Constitucionales, 1988, p. 45).

No obstante, no podrá aceptarse que el juez vaya más allá de lo que son las funciones de control de la constitucionalidad e interpretación del Texto Fundamental y supla las funciones del órgano legislativo legítimo. Para Canosa Usera, el *self restraint* se constituye en elemento primordial que permite establecer el límite de las funciones judiciales y la complementación e interpretación de las normas sin que haya intromisión en los poderes legislativos atribuidos a otra de las ramas del Poder Público. Es necesario en este sentido el establecimiento de limitaciones que permitan la interacción de los distintos poderes, sin que uno de ellos pueda resultar solapado por los otros. El mantenimiento de este equilibrio es lo que resulta fundamental para el proceso democrático y para evitar que el Tribunal Constitucional derive en una institución monárquica que tenga la última palabra acerca de las disposiciones del ordenamiento jurídico.

Para CASAL el ejercicio de las potestades jurisdiccionales en los términos antes indicados –esto es, dictando sentencias que exceden de la simple declaratoria de nulidad de las normas-, no implica en caso alguno que los jueces estén ejerciendo funciones de verdadero legislador activo, a diferencia de lo que han sostenido algunos autores europeos. Para estos últimos, según hemos indicado, el hecho de que el juez pueda reemplazar el contenido de las normas y transformarlas a una disposición nueva, implica el ejercicio de facultades legislativas, al constituirse el juez en verdadero creador del Derecho. Sin embargo, CASAL sostiene que efectivamente estamos ante la presencia de una nueva forma de ejercicio del control constitucional, que puede abarcar diversas soluciones. No obstante, la verdadera creación del Derecho, entendida como la posibilidad de dictar normas en atención a razones políticas y sociales y a valoraciones de oportunidad y conveniencia, deben quedar reservadas al Poder Legislativo.

En nuestra opinión, éste es el enfoque correcto del problema planteado. La preservación del principio de separación de los poderes, requiere que el Poder Legislativo conserve la potestad de dictar las normas que integren nuestro

ordenamiento jurídico, sobre la base del análisis de las necesidades de los ciudadanos, en un tiempo y lugar determinados. La función del órgano jurisdiccional no debe comprender la sustitución del legislador en el análisis de estas circunstancias de oportunidad y conveniencia, sino que deberá limitarse a actuar como guardián de los preceptos constitucionales y su aplicación efectiva por los integrantes de la sociedad a la cual pertenece. En ejercicio de estas funciones, el Poder Judicial podrá adoptar decisiones que resulten menos traumáticas que la simple declaratoria de nulidad de las normas cuestionadas, siendo posible entonces la adaptación del precepto legal. Ello, si bien implica la transformación de la norma dictada, no implica que se esté creando una nueva disposición en ejercicio de poderes discrecionales propios del legislador, sino únicamente que, partiendo de lo que fue la intención original de este último, se adapte la norma a los preceptos constitucionales, sin que pueda innovarse en las valoraciones tomadas en consideración por el legislador para dictar la norma en cuestión.

Conforme a todo lo antes señalado, pareciera claro concluir que el Poder Judicial no tiene la facultad de suplir las normas dictadas por el Poder Legislativo. Si bien el órgano jurisdiccional puede, en ejercicio del control de constitucionalidad de las normas, modificar el contenido de éstas para adaptarlas al sentido de los preceptos constitucionales, ello no podría conducir al cambio de las políticas fijadas por el legislador.

Queda claro que el legislador tiene un amplio margen de acción para definir las políticas económicas, sociales y fiscales de un gobierno determinado –con base en los mandatos de la sociedad que los ha elegido- y, partiendo de ello, proceder a dictar las normas que materialicen estas políticas. Esta actuación queda reservada exclusivamente al legislador, sin que el Poder Judicial, en nuestro entender, pueda tener interferencia en ello. Algunas consideraciones en sentido opuesto han sido formuladas por la doctrina, especialmente la italiana, quien pretende que, en ciertos supuestos, las sentencias dictadas por el Tribunal

Constitucional pueden alcanzar situaciones de delimitación de políticas que deberán ser adoptadas por el órgano legislativo al momento de dictar las normas pertinentes. No obstante, creemos que esta pretensión es excesiva y que sí implicaría una intromisión en las competencias de otro poder.

La función esencial del Tribunal Constitucional, según hemos señalado, es actuar como máximo intérprete de la Carta Magna –amén de la posibilidad de que el intérprete primigenio sea el propio Poder Legislativo-. En este sentido, el juez podrá adoptar todas las resoluciones que considere necesarias para asegurar el mantenimiento de la Constitución. Por ello, sí será posible la modificación parcial de las normas legislativas, pero únicamente dentro de los estrictos términos que ello sea necesario para su adaptación al Texto Fundamental. No es dado al juez efectuar valoraciones políticas sobre las normas vigentes. Por ello, el juez no podrá sustituir las disposiciones legales dictadas modificando la orientación pretendida por el legislador, en tanto ello va más allá del estricto control de las normas. La delimitación de las funciones de control es bastante difícil en cada caso e, históricamente, es común que estas facultades hayan sido interpretadas en forma bastante extensiva, conllevando la posibilidad de conducir las políticas legislativas del gobierno. Es por ello que el Tribunal Constitucional al momento de adoptar la decisión correspondiente, deberá tener como norte la vigencia de los principios democráticos y de separación de los poderes, que funja como una suerte de freno al ejercicio de sus funciones, partiendo de una suerte de presunción de constitucionalidad –sin entenderla en condiciones extremas- de las normas dictadas por el legislador.

## CAPÍTULO IX

### CONSIDERACIONES PRÁCTICAS: ANÁLISIS DE LAS DECISIONES DEL TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA EN INTERPRETACIÓN DE NORMAS Y PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES TRIBUTARIOS: INMUNIDAD TRIBUTARIA Y CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. REVISIÓN DE LA LEGISLACIÓN

De todo lo anteriormente reseñado puede determinarse que la vigencia del principio de capacidad contributiva, el reconocimiento del mínimo vital y la inmunidad tributaria sobre los derechos humanos implican que el diseño de los tributos debe tener como centro de su actuación el bienestar de la persona, aspecto esencial en la concepción del Estado Social de Derecho. Ello implica, en nuestro entender, que no le es dado al legislador elegir libremente los elementos que implicarán manifestación de riqueza y diseñar el tributo que pueda representar una mayor recaudación para el Estado. Por el contrario, el legislador está circunscrito en sus actuaciones por las reglas y principios rectores del ordenamiento tributario, incluyendo el impedimento de que éstas afecten el goce de los derechos humanos por los sujetos pasivos.

Si bien la creación de todo tributo supone cierta renuncia en aras del bien colectivo, como ocurre directamente en el derecho de propiedad, dicha renuncia sólo se justifica en la medida en que pueda traducirse en un beneficio para el particular y, asimismo, siempre que no conlleve la conculcación del núcleo esencial de los derechos humanos. Por ello, la injerencia de la tributación en esta esfera debe ser revisada estrechamente, sin que pueda aceptarse pacíficamente la presunción de que el legislador debió haber analizado estos extremos al momento del diseño de la norma, como parece haberlo sentado la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, según podremos revisar en las decisiones siguientes. Sostenemos que toda disposición del ordenamiento jurídico debe estar sujeta al control jurisdiccional a los fines de garantizar la preservación de los principios rectores que informan la materia.

La Sala Constitucional y la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia han dictado diversas decisiones en las que han efectuado el control constitucional de disposiciones de contenido tributario y donde han tratado no sólo al principio de capacidad contributiva –reconocido expresamente en el artículo 316 de la Constitución-, sino también la forma en que la tributación puede afectar el disfrute de los derechos humanos, llegando a hablar directamente sobre la existencia del mínimo vital. En cuanto a la tributación indirecta, en diversas oportunidades se reitera que la existencia de las “exenciones” previstas en la Ley del Impuesto al Valor Agregado pretenden abaratar el costo de adquisición de los productos que forman parte de la cesta básica, evitando que la imposición sobre éstos pueda disminuir el nivel de vida de los ciudadanos. Por su parte, en cuanto al Impuesto sobre la Renta se ha reconocido la necesidad de que la tributación revise la integridad de la situación de los contribuyentes, incluyendo los gastos necesarios para su sostenimiento y el derecho al disfrute del salario.

En nuestra consideración, las sentencias que citamos a continuación vienen a constituir un reconocimiento jurisprudencial de la tesis de la inmunidad de los derechos humanos, alejándose del frío examen económico del tributo y entrando a revisar la forma en que éste incide en la realidad de cada uno de los sujetos pasivos.

#### **IX.1.- DECISIÓN DICTADA POR LA SALA CONSTITUCIONAL DEL TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA EN FECHA 5 DE JUNIO DE 2003, CASO COLEGIO DE MÉDICOS DEL DISTRITO METROPOLITANO DE CARACAS**

En primer lugar, procedemos al análisis de la decisión adoptada por la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia en fecha 5 de junio de 2003, caso *Colegio de Médicos del Distrito Metropolitano de Caracas*, por la cual declaró exentos del Impuesto al Valor Agregado a los servicios médico-asistenciales<sup>426</sup>.

---

<sup>426</sup> Esta decisión fue ratificada posteriormente por sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia del 16 de octubre de 2008, caso *Luis Esteban Palacios Wannoni y otros*.

Esta decisión constituye un precedente esencial para la revisión del concepto de inmunidad tributaria para la protección de los derechos fundamentales.

Durante el año 2002 la Asamblea Nacional sostuvo múltiples discusiones acerca de la posibilidad de declarar como gravables con el Impuesto al Valor Agregado la prestación de estos servicios. El fundamento de los mayores detractores de este gravamen para oponerse al mismo, fue que de alguna forma se vería cercenado el derecho a la salud de los particulares en virtud del encarecimiento de dichos servicios. De alguna forma, ello obligaría a los particulares a acudir a hospitales públicos para obtener la atención necesaria, habiéndose opuesto las malas condiciones de estas instituciones como razón para negar tal posibilidad.

Por su parte, los diputados de la Asamblea que soportaban la propuesta de gravamen de los servicios médico-asistenciales, sostenían que la disminución del total de exenciones del Impuesto al Valor Agregado era necesaria para aumentar la capacidad de recaudación del tributo. De igual forma, en su consideración, el establecimiento de este tipo de exenciones beneficiaba 30 veces más a los sectores de altos recursos que a los de bajo recursos, siendo que la ayuda asistencial necesaria podía darse a través del establecimiento de planes que favorecieran a los sectores populares y el otorgamiento de los subsidios respectivos<sup>427</sup>.

La reforma de la Ley del Impuesto al Valor Agregado publicada en la Gaceta Oficial N° 5.601 del 30 de agosto de 2002 efectivamente consideró gravables, con

---

<sup>427</sup> Aún cuando el Informe sobre las Incidencias Económicas y Fiscales de la Ley de Reforma Parcial de la Ley de Impuesto al Valor Agregado enero 2002, serie: 0102-040, preparado por la Oficina de Asesoría Económica y Financiera de la Asamblea Nacional no reflejaba la necesidad de excluir de la lista de exenciones a los servicios médico-asistenciales, dicho informe sí establece la necesidad de reducir las exenciones a su mínima expresión. En relación con los servicios médico-asistenciales el informe se limita a efectuar la siguiente reflexión: *"Paradójicamente la consagración de exenciones en el IVA ha devenido en una serie de distorsiones que han terminado favoreciendo mayoritariamente a los estratos de población de más altos ingresos, ya que el sector de menores ingresos de la población solo recibe una parte ínfima del subsidio implícito total. De acuerdo a las estimaciones realizadas con base a la Encuesta Nacional de Presupuestos Familiares 1997-1998 (BCV) y la tasa vigente de 14.5%, el cuartil de menores ingresos de la población venezolana solo obtiene el 12% del beneficio total derivado de las exenciones actuales, mientras que el cuartil de mayores ingresos recibe el 47%; un subsidio implícito 3 veces mayor al recibido por el 25% más pobre de la población. Es decir, por cada 100 bolívares de ingreso que deja de percibir el fiscal como consecuencia de las exenciones, solo 12 benefician directamente al cuartil de ingresos mas bajos, mientras que 47 bolívares benefician al cuartil de mayores ingresos. En algunos rubros esta relación es aun mayor, siendo el subsidio implícito de los servicios médicos privados casi 30 veces mayor para la población de mayores ingresos que para el 25% más pobre"*.

efecto a partir del 1° de enero de 2003, los servicios médico-asistenciales con una tarifa del ocho por ciento (8%)<sup>428</sup>.

Al estar en desacuerdo con el gravamen de dichos servicios, el Colegio de Médicos del Distrito Metropolitano de Caracas interpuso por ante la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia acción de amparo constitucional contra la norma contenida en el numeral 5 del artículo 63 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado que considera gravados los servicios médico-asistenciales.

Paralelamente, la Comisión Permanente de Finanzas de la Asamblea Nacional, en fecha 15 de mayo de 2003, presentó un proyecto de reforma de la Ley de Impuesto al Valor Agregado en la cual propuso la declaratoria como exentos de los servicios médico-asistenciales. La base de esta propuesta se fundamentó en la constatación de múltiples consultas y cirugías que fueron suspendidas debidos a los elevados costos de estos servicios con motivo de su gravamen con el Impuesto al Valor Agregado, el cual era trasladable a los consumidores finales<sup>429</sup>.

Antes de que dicho proyecto fuese aprobado, en fecha 5 de junio de 2003, la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia declaró la nulidad de la norma en referencia y consideró exentos a los servicios médico-asistenciales del Impuesto al Valor Agregado. La Sala se fundamentó en el hecho de que el gravamen en comentarios resultaría en una carga excesiva para los particulares a fin de obtener la prestación de un servicio de salud de calidad, lo cual operaría en contra del derecho de igualdad, del derecho a la salud, la obligación del Estado de financiar

---

<sup>428</sup> Artículo 63, numeral 5 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado de 2002: “Desde el día 1° de enero de 2003 y hasta tanto entre en vigor la Ley de Presupuesto que establezca una alícuota distinta, la alícuota impositiva aplicable a las siguientes operaciones será del ocho por ciento (8%):

... 5. Los servicios médicos-asistenciales, odontológicos, de cirugía y hospitalización prestados por entes privados”.

<sup>429</sup> El informe preparado por la Comisión de Finanzas estableció la necesidad de reformar la ley por razones humanas y no económicas, reconociendo el impacto que este tributo había causado en el cuidado de la salud de los venezolanos. “La reforma que se propone parte de hechos palpables para muchos venezolanos. Es el caso de numerosos compatriotas que adquieren una póliza de seguros de hospitalización, cirugía y maternidad directamente por sus propios medios, o ésta se conquista mediante contratación colectiva; pero, a pesar de disponer de una póliza no puede hacer uso de ella, debido al cobro del Impuesto al Valor Agregado (IVA). Se sabe de personas que han tenido que suspender una operación pautada para una determinada fecha por no contar con los recursos necesarios para pagar el monto correspondiente del Impuesto al Valor Agregado (IVA). / Además, se han verificado los abusos a que son sometidos los venezolanos que necesitan una consulta médica-asistencial y radiológicas por parte de algunos centros de salud privado con el cobro del Impuesto al Valor Agregado (IVA)”.

un sistema público nacional de salud, el derecho a la vida, la seguridad social y el derecho a disponer de bienes y servicios de calidad, establecidos en los artículos 21, 83, 84, 85, 86 y 117 de la Constitución de 1999. Consideró la Sala que la prestación del servicio de salud no corresponde exclusivamente al Estado sino que los particulares deben poder contar con un servicio de salud privado prestado en condiciones de eficiencia, igualdad, integral, continua e ininterrumpida. En este sentido la Sala establece que en Venezuela la situación requiere particular análisis si tomamos en consideración la deficiencia en la prestación del servicio público por el hecho de que los institutos asistenciales carecen de insumos y medicamentos apropiados para la prestación de un servicio óptimo. De allí que muchos ciudadanos se hayan visto obligados a acudir a los centros asistenciales privados a fin de garantizar la atención apropiada a sus dolencias.

Asimismo la Sala estableció que en ningún caso la asistencia a un centro médico privado puede considerarse manifestación de la capacidad contributiva, sino disfrute de un derecho inherente a los venezolanos como es el derecho a la salud. Consideramos pertinente en este sentido efectuar una breve cita del pronunciamiento jurisprudencial en referencia: *“... tal desembolso (la contraprestación por los servicios médicos) de ninguna manera podría considerarse como una renta -en su carácter de índice revelador de la capacidad impositiva del contribuyente en cuanto a la suma de los medios del individuo para sufragar al sostenimiento de las cargas públicas-, ya que la contraprestación por recibir servicios de salud no constituye una inversión que se revierte en la adquisición de un bien o de un servicio que haya generado un beneficio, lucro o incremento de la condición patrimonial previa del usuario, pues cuando se acude a un centro de salud para recibir un servicio tendiente a prevenir enfermedades, un tratamiento oportuno o una rehabilitación de calidad en caso de que las mismas se manifiesten, se está ejerciendo en realidad un derecho fundamental que*

*corresponde a toda persona humana, orientado a restituir la normalidad de su estado físico-psicológico o a prevenir que éste sea alterado*<sup>430</sup>.

En vista de lo anterior, la Sala concluye que el Estado debe sacrificar su capacidad recaudatoria para permitir el ejercicio del derecho a la salud de los particulares, evitando el establecimiento de desigualdades entre los ciudadanos. Así, la pretensión de gravamen con el Impuesto al Valor Agregado de esta clase de servicios resultaría en la prohibición práctica de un servicio asistencial de calidad a las clases más necesitadas, quedando cada vez más restringido el efectivo disfrute de este fundamental derecho. Con base en las consideraciones anteriores, según hemos dicho, la Sala declaró exentos del Impuesto al Valor Agregado a los servicios médico-asistenciales. Tal y como lo indicó la Sala, la efectiva razón para declarar esta exención es la ausencia de manifestación de la capacidad contributiva de los particulares por haber hecho uso de este servicio.

No obstante lo anterior, es necesario hacer notar que mediante la decisión en referencia la Sala Constitucional, en principio, estaría modificando una disposición dictada por el Poder Legislativo, tomando en consideración razones de oportunidad y conveniencia. En definitiva, la delimitación de las políticas asumidas por el Estado y entre éstas, las fiscales, de acuerdo con lo que hemos considerado hasta aquí, deben ser definidas por los representantes populares, quedando en principio el Poder Judicial excluido de su participación en dichas decisiones. Bajo esta concepción, cualquier determinación efectuada por el Poder Judicial acerca de la conveniencia de declarar como exento un servicio determinado, excedería las facultades atribuidas al mismo, existiendo una interferencia clara en los poderes atribuidos al Legislativo, quien tiene a su cargo la representatividad del sentir popular.

En este sentido, es importante tomar en consideración que la exención de determinados sujetos o situaciones a un gravamen determinado implica el

---

<sup>430</sup> Sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia del 5 de junio de 2003, caso Colegio de Médicos del Distrito Metropolitano de Caracas.

nacimiento de la obligación tributaria y, por ende, la existencia de capacidad contributiva, pero en donde se crea un impedimento legislativo a su exigibilidad. La determinación de las razones que conllevarían a la exención de ciertos sujetos, bienes o actividades, resulta de la aplicación de políticas fiscales fijadas por el gobierno, principalmente impulsadas por razones parafiscales, relacionadas con el incentivo o desincentivo de una actividad determinada.

Por ello, la consideración de si una actividad determinada debe o no encontrarse exenta de un tributo determinado es parte de las funciones propias del Poder Legislativo, sin que el Poder Judicial, en principio tenga participación alguna en este hecho. Si tomamos en consideración la postura expuesta por ELY, el Poder Judicial sólo será custodio del funcionamiento apropiado del sistema democrático y de la representación de las minorías, siendo que cualquier otra materia que exceda de estas cuestiones quedará, de plano, excluida del control judicial.

Bajo esta perspectiva, no podía el órgano judicial modificar lo establecido por el Poder Legislativo, en ejercicio de sus potestades discrecionales y de definición de una política fiscal aplicable en un momento determinado. No tiene el Poder Judicial atribuidas potestades legislativas positivas que conlleven la sustitución de los poderes atribuidos a otra de las ramas del Poder Público<sup>431</sup>.

No obstante lo anterior, tal y como hemos señalado, la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia consideró que no era posible sujetar a los servicios médicos al Impuesto al Valor Agregado, por cuanto ello implicaría la afectación del derecho a la salud, a la vida, la obligación del Estado de proveer de un servicio de

---

<sup>431</sup> En este sentido, cabe citar lo establecido en la sentencia dictada por la Corte Suprema americana en el caso *Killbourn v. Thomson*, de 1881, al considerar que: “*Es esencial al funcionamiento positivo de este sistema que las personas a que se ha confiado el poder en cualquiera de estas ramas o poderes no se inmiscuyan en los poderes confiados a los otros, sino que cada uno, según el derecho de su creación se limite al ejercicio de los poderes apropiados a su esfera y no a la de los otros*”. Por su parte, en la sentencia *Marbury vs. Madison* se hacen algunas consideraciones acerca del control judicial de las decisiones del órgano ejecutivo que resultan por igual extensibles al legislativo y que básicamente se tratan de la imposibilidad de los jueces de conocer de las decisiones políticas que sean adoptadas por las otras ramas del Poder Público. Así, en la decisión en referencia se indica que: “*El ámbito de competencia de este Tribunal es, exclusivamente, decidir sobre los derechos de los individuos, no investigar cómo el Ejecutivo o los agentes del Ejecutivo cumplen sus deberes confiados a su discreción. Cuestiones de naturaleza política, o que son, por la Constitución y las leyes, sometidos al Ejecutivo, no pueden ser nunca decididas por este Tribunal*” (citado por: GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo. *Democracia, Jueces y Control de la Administración*. Madrid. Editorial Civitas. 1995. pp. 196-197).

salud integral, así como la conculcación del principio de igualdad. Como puede observarse, la Sala Constitucional no fundamenta su decisión en razones de política fiscal (por ejemplo, la necesidad de incentivar la prestación de los servicios médicos), sino en la protección de determinados valores, entre los cuales se encuentran pilares fundamentales del sistema democrático como es el principio de igualdad, así como el propio principio de capacidad contributiva que es base y límite de la tributación.

De esta manera, aún cuando el dispositivo del fallo dictado por la Sala Constitucional nos llevaría a la afirmación de que estaríamos ante un supuesto claro de usurpación de las funciones atribuidas al Poder Legislativo, el análisis de su parte motiva podría cambiar esta apreciación. En efecto, el fallo dictado parte del análisis del ejercicio de ciertos derechos fundamentales del ser humano, estableciendo la necesidad de que el Estado garantice su efectivo goce. En consideración de la Sala Constitucional, el gravamen de las actividades médico-asistenciales resulta en la afectación de estos derechos, limitando, entonces, la posibilidad de la tributación sobre las actividades referidas.

De esta forma, la Sala no estaría haciendo otra cosa que reconocer la vigencia de lo sentado en la jurisprudencia de *McCulloch vs. Maryland*, del año 1819, en la cual, al analizar la posibilidad de gravamen de las operaciones desplegadas por el Banco de los Estados Unidos, el juez Marshall afirmó que el poder de gravar conllevaba el poder de destruir, por lo cual era necesario el establecimiento de limitaciones a ese poder. En esta decisión se pretendió anular un gravamen aplicable a las operaciones que fuesen desplegadas en el Estado de Maryland por las instituciones financieras no reguladas por el Estado, quedando por lo tanto sujeto a gravamen el propio Banco de los Estados Unidos de América. La consideración del juez Marshall fue que el poder de tributación no era absoluto y que un gravamen como el señalado constituiría un tratamiento desigual de las instituciones financieras en el estado de Maryland.

Tal y como puede apreciarse, la decisión dictada por la Sala Constitucional venezolana estaría estableciendo limitaciones legítimas al poder de tributación, que no resultarían en la invasión de las potestades de la rama legislativa del Poder Público. Bajo la consideración de la Sala, el gravamen en cuestión limitaría la garantía del derecho a la salud, permitiendo su disfrute únicamente por la minoría que posee mayores recursos económicos. Con esta apreciación, nos encontraríamos frente a supuestos de no sujeción constitucional, entendidos como aquellas actividades, derechos u otras manifestaciones que estarían excluidas de la esfera de tributación, en garantía del goce de los derechos incluidos en la Carta Fundamental y en los Tratados suscritos en la materia por los Estados soberanos.

Con independencia del acuerdo o desacuerdo con la vigencia de la tesis de la no sujeción constitucional -y con ello, la aceptación o negativa de la decisión dictada por la Sala Constitucional-, lo que sí quedaría claro es que en el supuesto bajo análisis el Máximo Tribunal no pretendió legislar y modificar las políticas tributarias establecidas por el Poder Legislativo y cuestionar las razones de oportunidad y conveniencia consideradas para dictar una norma en un sentido determinado, sino establecer limitaciones al ejercicio del poder de tributación en protección de los intereses del pueblo soberano.

Conforme a lo establecido por ELY, los representantes del pueblo, aún cuando desde el aspecto netamente teórico, deben dictar las normas legales respectivas tanto en interés del soberano, como el propio, en virtud de que estos propios representantes están sometidos a las disposiciones por ellos acordadas, existen ciertos supuestos en los cuales hay intereses contrapuestos entre el pueblo y sus gobernantes. Tal sería el caso de la tributación, en donde el Estado pretende la obtención de la mayor cantidad de ingresos posibles para la consecución de sus funciones, mientras que el pueblo pretende la preservación de sus capitales privados. La posibilidad de evitar los abusos gubernamentales en este sentido sólo podrá darse mediante el establecimiento de límites a la tributación y de órganos que puedan establecer el control respectivo.

De igual manera, al constituir el principio de igualdad un pilar fundamental de la democracia, su preservación constituirá una función elemental del Poder Judicial. En el caso concreto, según hemos visto, se denuncia que la tributación impuesta impediría que todos los ciudadanos tuviesen por igual acceso a los servicios médico-asistenciales de calidad, quedando éstos únicamente al alcance de una minoría económicamente privilegiada. Tal y como hemos indicado, la corta vigencia del gravamen en cuestión resultó en la disminución en el número de cirugías y de consultas médicas practicadas, lo cual evidencia el desequilibrio en la posibilidad de disfrute del derecho a la salud.

De esta manera, aún para aquellos doctrinarios, como es el caso de Ely, que establecen limitaciones a la intervención de los jueces en la actividad legislativa, el caso bajo análisis se constituiría en un supuesto claro de regulación judicial, por cuanto de ello dependería el efectivo funcionamiento del sistema democrático, mediante la preservación de la igualdad de los ciudadanos del Estado respectivo.

Es por ello que, en nuestra consideración, aún cuando la Sala Constitucional venezolana no puede modificar lo establecido en las normas dictadas por el Poder Legislativo legítimamente constituido, no estando, en consecuencia, facultada para arrogarse funciones legislativas activas, sí es posible que el Poder Judicial custodie la esfera de derechos fundamentales de los ciudadanos, disponiendo lo necesario para su efectivo disfrute, como sería el caso de la declaratoria de inconstitucionalidad de un eventual gravamen y la consecuente determinación de su no sujeción al tributo respectivo.

En nuestro entender, la decisión dictada no hace sino recoger los principios que hemos desarrollado hasta aquí, declarando la existencia de un mínimo vital en el cual no puede incidir la tributación, como manifestación de la capacidad contributiva y declarando, en consecuencia, inmunes ciertos actos, a los fines de preservar el goce de los derechos humanos.

## **IX.2.- DECISIÓN DICTADA POR LA SALA CONSTITUCIONAL DEL TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA EL 27 DE FEBRERO DE 2007, CASO ADRIANA VIGILANZA Y OTROS**

En la sentencia dictada por la Sala Constitucional el pasado 27 de febrero de 2007, ésta interpretó el contenido del artículo 31 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, que define lo que debe entenderse como enriquecimiento neto obtenido por la prestación de servicios bajo relación de dependencia.

En esta decisión, la Sala limitó la noción de enriquecimientos netos gravables prestados bajo relación de dependencia a los conceptos que integran el “*salario normal*”. La Sala establece una nueva preposición del artículo 31 de la Ley de Impuesto sobre la Renta para limitar el quantum dentro de tales enriquecimientos exclusivamente a los salarios devengados en forma regular y permanente, excluyendo cualquier percepción accidental, la prestación de antigüedad, y cualquier concepto que no tenga carácter salarial.

Dada la duda existente en cuanto a la aplicación temporal de la decisión, la Sala dictó dos aclaratorias; la primera de ellas el 9 de marzo de 2007, en la cual indicó que la decisión no es aplicable “*al período fiscal correspondiente al año 2006, pues el mismo se inició antes de que se hiciera tal interpretación, de modo que la interpretación efectuada del artículo 31 de la Ley de Impuesto sobre la Renta se aplicará, a partir del ejercicio fiscal siguiente*”. La segunda aclaratoria fue dictada el 17 de junio de 2008, de acuerdo con la cual la nueva redacción dada al artículo 31 de la Ley, se aplicaría a partir del ejercicio fiscal 2008 inclusive. De la misma manera en que se dispuso en aquella primera aclaratoria, la Sala Constitucional insistió que en aplicación del artículo 133 de la Ley Orgánica del Trabajo, sólo los conceptos que constituyen salario normal (remuneraciones regulares y permanentes) pueden representar base de cálculo para el pago del Impuesto sobre la Renta. Esta norma fue ratificada en la vigente Ley Orgánica del Trabajo, los Trabajadores y las Trabajadoras.

Como indicamos, en la decisión comentada la Sala modificó la redacción original del artículo 31 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, originalmente sentado de la siguiente forma: *“Se consideran como enriquecimientos netos los sueldos, salarios, emolumentos, dietas, pensiones, obvenciones y demás remuneraciones similares, distintas de los viáticos, obtenidos por la prestación de servicios personales bajo relación de dependencia”*.

La Sala estimó que la Ley de Impuesto sobre la Renta tomó como base de cálculo de las remuneraciones del personal el salario integral, definido en el artículo 133 de la Ley Orgánica del Trabajo como *“la remuneración, provecho o ventaja, cualquiera fuere su denominación o método de cálculo, siempre que pueda evaluarse en efectivo, que corresponda al trabajador por la prestación de su servicio y, entre otros, comprende las comisiones, primas, gratificaciones, participaciones en los beneficios o utilidades, sobresueldos, bono vacacional, así como recargos por días feriados, horas extras o trabajo nocturno, alimentación y vivienda”*.

De esta forma, considera la Sala que los trabajadores cuentan con sólo algunos desgravámenes que permitan reducir la base de cálculo del tributo, por lo que el desgravamen único prácticamente es la única alternativa a considerar para la determinación de sus cargas. Por ello, las disposiciones de la Ley de Impuesto sobre la Renta no permiten medir adecuadamente la capacidad contributiva de los trabajadores, ya que el tributo, en lugar de evaluar la renta del trabajador, efectivamente mide su ingreso bruto. De igual manera, estima la Sala que el trabajador recibe una presión fiscal exagerada si se consideran la totalidad de contribuciones a las que está sujeto (aportes al Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista (INCES), Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat, Régimen Prestacional de Empleo, Seguro Social, Impuesto al Valor Agregado, etc.).

De allí que la Sala estimó que el enriquecimiento neto de los trabajadores debe estar formado únicamente por el salario normal referido en el párrafo segundo del artículo 133 de la Ley Orgánica del Trabajo, a los fines de adaptar el gravamen a la verdadera capacidad contributiva de los trabajadores.

Acuerda entonces la Sala modificar el artículo 31 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, quedando redactada de la siguiente forma: “Se consideran como enriquecimientos netos los salarios devengados en forma regular y permanente por la prestación de servicios personales bajo relación de dependencia. También se consideran como enriquecimientos netos los intereses provenientes de préstamos y otros créditos concedidos por las instituciones financieras constituidas en el exterior y no domiciliadas en el país, así como las participaciones gravables con impuestos proporcionales conforme a los términos de esta Ley. / A los efectos previstos en este artículo, quedan excluidos del salario las percepciones de carácter accidental, las derivadas de la prestación de antigüedad y las que la Ley considere que no tienen carácter salarial” (Subrayados de la nueva redacción).

Por su parte, la Sala hizo referencia al artículo 16 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, el cual indica que el ingreso bruto global estará constituido por “el monto de las ventas de bienes y servicios en general, de los arrendamientos y de cualesquiera otros proventos, regulares o accidentales, tales como los producidos por el trabajo bajo relación de dependencia o por el libre ejercicio de profesiones no liberales...” (Subrayado de la Sala).

A continuación de la transcripción de la norma anterior, la Sala indica que “en el caso de los ingresos percibidos con ocasión de la relación de trabajo, el artículo 31 de dicho texto legal define como enriquecimiento neto ‘los sueldos, salarios, emolumentos, dietas, pensiones, obvenciones y demás remuneraciones similares, distintas de los viáticos, obtenida por la prestación de servicios personales bajo relación de dependencia’”.

De esta forma, la Sala establece una vinculación entre el artículo 16 y el 31 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, señalando que el artículo 16 define qué deberá entenderse como ingreso bruto global y posteriormente indica que los ingresos percibidos con ocasión del trabajo serían aquéllos señalados en el artículo 31 de la Ley.

No obstante, al adoptar su decisión, la Sala interpretó únicamente el artículo 31 de la Ley, sin hacer mención al artículo 16, lo cual pudiera interpretarse de dos maneras distintas: (i) Que al no haberse interpretado el artículo 16 de la Ley, éste no sufrió modificación alguna. En consecuencia, los conceptos excluidos del enriquecimiento neto –y, en consecuencia, del presupuesto del artículo 31- por no calificar como salario normal, deben incluirse como ingreso bruto del trabajador. Bajo esta tesis, tales conceptos admitirían la imputación de costos y deducciones, sin que pueda identificarse fácilmente, en nuestro parecer, cuáles serían las erogaciones relacionadas con la producción del referido ingreso. Conforme a esta interpretación, la decisión de la Sala no resultaría en una modificación del régimen fiscal actual de los trabajadores, por cuanto en la práctica seguiría gravándose en su totalidad el salario integral y (ii) Que la decisión se pronunció genéricamente acerca de los conceptos que están excluidos de gravamen con el Impuesto sobre la Renta. En este caso, sería irrelevante que la sentencia se hubiese pronunciado directamente acerca de la interpretación del artículo 16 de la Ley.

En nuestra consideración, es relevante que en la decisión la Sala hizo énfasis en la calificación como ingreso bruto de *“cualesquiera otros proventos, regulares o accidentales, tales como los producidos por el trabajo bajo relación de dependencia”*, refiriéndose inmediatamente después al artículo 31 de la Ley. Pareciera entender la Sala que es el artículo 31 el que define cuáles son los proventos regulares o accidentales producidos por el trabajo bajo relación de dependencia, de tal forma que el artículo 16 de la Ley no podría ser leído separadamente del artículo 31. En este caso, es efectivamente irrelevante que la Sala se pronuncie acerca del artículo 16 de la Ley, siendo suficiente dar contenido

al artículo 31. Por otra parte, entendemos que el propósito de la decisión es excluir del gravamen con el Impuesto sobre la Renta a todos los conceptos que no califiquen como salario normal. Por ello, la primera de las posiciones indicadas arriba, estaría en contradicción con el objetivo general señalado en la decisión, dejándola sin contenido alguno. Asimismo, al tratarse de un supuesto de interpretación constitucional y no de reforma legislativa, consideramos que debe atenderse primordialmente a la interpretación de la Ley realizada por el Juez Constitucional sobre la redacción adoptada por éste, dado que la labor del Juez no puede conllevar el ejercicio de funciones legislativas.

Es importante destacar que la decisión fue dictada en respuesta a una acción de nulidad solicitada contra los artículos 67, 68, 69, 72, 74 y 79 de la Ley de Impuesto sobre Renta de 1999. En la decisión se declaró inadmisibile la acción de nulidad interpuesta. Sin embargo, la Sala declaró que ella tenía la facultad de decidir acerca de la validez e interpretación de normas jurídicas, a los fines de garantizar su adecuación a la Constitución. Con fundamento en ello, procedió a interpretar el artículo 31 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, para adecuar su contenido a los principios constitucionales. La Sala entonces, *“modifica la preposición del artículo 31 de la Ley de Impuesto sobre la Renta”* y declara interpretado constitucionalmente el sentido y alcance de dicha norma.

Como hemos señalado anteriormente, clásicamente se considera que el control de la constitucionalidad implica la declaratoria de validez o de nulidad de las normas analizadas. Sin embargo, modernamente se acepta la posibilidad de que los vicios de inconstitucionalidad (sean alegados por una parte o detectados de oficio) se subsanen mediante la adopción de distintas medidas. Así, se considera válido que la Sala, en lugar de anular una norma, decida interpretarla, dándole así un sentido constitucional. De igual forma, la interpretación de una norma puede conllevar la eliminación de ciertos supuestos a los cuales ésta hubiera sido aplicable.

De esta manera, el control de constitucionalidad de una norma no se limita, modernamente, a declararla válida o nula, sino que se acepta la posibilidad de que el juez modifique su contenido e interpretación para adaptarla a las disposiciones constitucionales. Con ello se busca garantizar que el control de constitucionalidad derive en el menor número posible de modificaciones a las disposiciones del ordenamiento jurídico<sup>432</sup>.

Para CASAL, el ejercicio de las potestades jurisdiccionales en estos términos, no implica en caso alguno que los jueces estén ejerciendo funciones de verdadero “legislador activo” (esto es, creación de normas), a diferencia de lo que han sostenido algunos autores europeos. Para estos últimos, el hecho de que el juez pueda reemplazar el contenido de las normas y transformarlas a una disposición nueva, implica el ejercicio de facultades legislativas, al constituirse el juez en verdadero creador del Derecho. No obstante, CASAL sostiene que ésta es una nueva forma de ejercicio del control constitucional, totalmente aceptada en países como Italia y Alemania e implementada por sus respectivos Tribunales Constitucionales. De esta forma, sólo estaría excluida del ámbito de la actividad del juez la verdadera creación legislativa, entendida como la posibilidad de dictar normas en atención a razones políticas y sociales y a valoraciones de oportunidad y conveniencia, competencia que le corresponde al Poder Legislativo.

De acuerdo con lo anterior, es posible que en respuesta a una acción de nulidad de normas o, lo que es lo mismo, ante el control de la constitucionalidad de las normas, el Tribunal Constitucional determine su interpretación correcta y modifique su redacción, para adaptarla, en el caso concreto, a los principios constitucionales. En tal caso, la Sala no estaría creando una nueva norma, sino dándole a la existente la interpretación necesaria para mantener su constitucionalidad. Esta

---

<sup>432</sup> “... importa observar que el desarrollo de la jurisdicción constitucional ha conducido a que el modo como ésta normalmente se expresa sea el de las sentencias interpretativas, las cuales, si bien en el fondo son decisiones parcialmente estimatorias, no anulan el precepto legal impugnado, sino que determinan la forma en que el mismo debe ser interpretado para poder convivir con la Constitución, o excluyen, por inconstitucionales, algunas de sus posibles interpretaciones. Es innegable la carga creativa o jurisdiccional ínsita en estos pronunciamientos, tras los cuales el precepto examinado sufre, en alguna medida, una transformación. Más visible aún resulta, en fin, el carácter innovador de la labor de tales tribunales cuando éstos se aventuraran a añadir palabras al precepto declarado inconstitucional, como sucede en Italia” (CASAL, Jesús María. *Constitución y ...* op. cit. p. 103).

posición fue sostenida en la propia decisión, al citar un fallo anterior (caso *Margarita Farías*), en donde se consideró que el juez constitucional puede modificar una norma y adoptar su interpretación correcta, en la medida que el vicio de inconstitucionalidad del que adolece la norma sea subsanable<sup>433</sup>. En tal caso, la Sala estaría realizando una interpretación de la disposición de rango legal, pero en ningún caso podría afirmarse que estaría creando norma, por no tratarse de la modificación de un precepto normativo con base a razones de oportunidad y conveniencia.

Bajo cualquiera de las posiciones anteriores, en nuestra opinión, no sería jurídicamente aplicable en el caso concreto el artículo 8 del Código Orgánico Tributario, el cual regula la vigencia temporal de las normas de contenido tributario. Conforme a esta disposición, cuando se trate de tributos que se determinen o liquiden por períodos, las normas referentes a la existencia o a la cuantía de la obligación tributaria regirán desde el primer día del período respectivo del contribuyente que se inicie a partir de la fecha de entrada en vigencia de la ley.

En nuestra opinión, el artículo 8 del Código resultaría aplicable si la decisión constituyese una reforma legislativa; sin embargo la decisión no es otra cosa que interpretación constitucional de una norma legal, mediante la cual la sala realiza el control constitucional de la norma, determinando su contenido a los fines de solventar cualquier eventual inconstitucionalidad. No obstante lo anterior, la Sala parece haber fijado sus efectos de acuerdo con esta disposición del Código, tal y como veremos a continuación, aun y cuando afirma que ésta se limitó a hacer una interpretación constitucional del artículo 31 de la Ley de Impuesto sobre la Renta y no a modificarla.

---

<sup>433</sup> De esta forma, se indica en la decisión que: *“Esta modalidad de sentencias constituye un instrumento importante en la preservación del ordenamiento jurídico, toda vez que conlleva a que los jueces constitucionales no sólo eliminen normas contrarias a la Constitución que podrían originar lagunas que necesitan de otra regulación que si sea acorde a la norma primaria, sino que les permite en tanto y en cuanto la norma sea subsanable, interpretarla correctamente o reestructurarla (siendo en este caso una decisión cuyos efectos serán ex nunc), siendo en caso de imposible reparación de la norma su consecuente eliminación, toda vez que la interpretación no constituye una suerte de legislación para el juez constitucional”*.

Se entiende que las sentencias dictadas en el control de la constitucionalidad de las normas, por regla general, surten efectos al pasado, esto es, al momento en el cual se dictó la norma correspondiente. Dependerá de la Sala la aplicación de un criterio distinto en cuanto a los efectos de las decisiones adoptadas por ella.

Ahora bien, la primera aclaratoria dictada a la decisión establece que, en parecer de la Sala, la sentencia debe surtir efectos al futuro *“esto es, a partir de la publicación del fallo que la contiene en la Gaceta Oficial de la República”*. Concretamente, la Sala Constitucional indica que *“aclara el aspecto relacionado a la aplicación en el tiempo de la interpretación efectuada en el fallo N° 301 del 27 de febrero de 2007, señalando expresamente que la misma no es aplicable al período fiscal correspondiente al año 2006 pues el mismo se inició antes de que se hiciera tal interpretación, de modo que la interpretación efectuada del artículo 31 de la Ley de Impuesto sobre la Renta se aplicará, a partir del ejercicio fiscal siguiente, de acuerdo a lo establecido en la normativa del Código Orgánico Tributario vigente y la legislación de impuesto sobre la renta, la cual no ha sido modificada”*.

De la transcripción anterior debemos destacar varios aspectos:

(i) La aclaratoria hace referencia a las normas del Código Orgánico Tributario a los fines de determinar los efectos en el tiempo de la decisión. No se indica concretamente cuál es la norma del Código que sería aplicable en este caso. No obstante, uno de los argumentos de los funcionarios de la Gerencia General de Servicios Jurídicos del SENIAT expuestos en la Aclaratoria, es que de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 8 del Código, los efectos de la Decisión sólo podrían ser aplicables a partir del ejercicio fiscal 2008.

De acuerdo con lo señalado, pareciera que la única norma del Código a la que puede referirse la Sala sería el artículo 8, por ser la única que regula la aplicación temporal de disposiciones de contenido tributario. No obstante, tal y como

indicamos, consideramos que dicho artículo 8 no es aplicable para determinar la validez en el tiempo de la interpretación de disposiciones legales, sino únicamente para supuestos de reforma legislativa.

(ii) La Sala Constitucional fundamenta su conclusión de que la decisión no aplica al ejercicio 2006 en el hecho de que este ejercicio se inició “antes de que se hiciera tal interpretación” del artículo 31 de la Ley de Impuesto sobre la Renta. De ello debemos resaltar dos aspectos: (a) que para fijar los efectos en el tiempo de la decisión, la Sala pareciera haber tomado en consideración lo dispuesto en el artículo 8 del Código, el cual dispone en su último párrafo que: “*Cuando se trate de tributos que se determinen o liquiden por períodos, las normas referentes a la existencia o a la cuantía de la obligación tributaria **regirán desde el primer día del período respectivo del contribuyente que se inicie a partir de la fecha de entrada en vigencia de la ley***” (Resaltado nuestro). De acuerdo con esta disposición, resulta claro que sólo podrá aplicarse una norma tributaria a los ejercicios que se inicien luego de su entrada en vigencia. Este razonamiento es similar al utilizado por la Sala para justificar la no aplicación del fallo al ejercicio fiscal 2006; y (ii) que el ejercicio fiscal 2007 también había comenzado para el momento en el cual se realizó la interpretación del artículo 31 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, en virtud de lo cual el anterior razonamiento sería igualmente procedente para considerar aplicable el fallo al ejercicio fiscal 2007. Efectivamente, en la segunda aclaratoria dictada por la Sala Constitucional se destacó que la decisión sólo es aplicable a partir del ejercicio 2008.

Si bien el fallo comentado resulta complejo en su análisis por la cantidad de materias tratadas en el mismo, creemos relevante destacar que a través de él la Sala efectúa el control constitucional de la base de cálculo del gravamen que recae sobre los trabajadores, considerando su capacidad contributiva. En consecuencia, en el fallo:

(i) Se reconoce la existencia del mínimo vital en la tributación, destacando la necesidad de que ciertos ingresos no sean afectados con los tributos, a riesgo de que los particulares no puedan satisfacer sus necesidades individuales<sup>434</sup>.

(ii) Se reconoce el derecho del trabajador a la integridad de su salario, en virtud de lo cual, se prevé la existencia de una inmunidad tributaria sobre este derecho, en la medida en que pueda afectar su disfrute. Como hemos señalado, la inmunidad tributaria no implica la negativa absoluta a que la tributación recaiga sobre una esfera determinada, sino a que no repercuta sobre el núcleo esencial de los derechos impidiendo su ejercicio<sup>435</sup>.

(iii) Se reconoce expresamente la posibilidad de controlar judicialmente la preservación del principio de capacidad contributiva, lo cual ha sido negado por algunas decisiones de la Sala Político-Administrativa, sobre la base de que este control corresponde exclusivamente al legislador<sup>436</sup>.

(iv) Se trata el control del principio de capacidad contributiva no únicamente desde la perspectiva del tributo concreto analizado –el Impuesto sobre la Renta–, sino de la integridad del sistema tributario<sup>437</sup> –refiriéndose a las otras contribuciones

---

<sup>434</sup> “Frente a la extensa estimación de los enriquecimientos netos de los trabajadores, contrasta la mínima posibilidad a ellos dada para disminuir razonablemente la base sobre la cual habrán de tributar. Ya se vio al transcribir los desgravámenes los escasos conceptos que les resultan aplicables para lograr tal reducción; lo que prácticamente conduce a la utilización de la figura del desgravamen único, no como una opción, sino como la única alternativa legítima”. “Bajo la panorámica abordada, la Sala encuentra que la instrumentación del impuesto sobre la renta que pecha a los asalariados, desdibuja los principales rasgos de este instrumento impositivo, gravando tan extensa base imponible que, en vez de consultar la razonable manifestación de riqueza derivada de la renta, pesa en mayor medida sobre sus ingresos”.

<sup>435</sup> “Ello no sólo se aparta de la potestad tributaria que acuerda al Poder Nacional el artículo 156.13 de la Constitución, sino que lesiona la protección especial que a este estrato social confiere el artículo 83 del Texto Fundamental, en la medida produce una merma en el valor del salario como instrumento de dignificación de la calidad de vida de la clase trabajadora”.

<sup>436</sup> “No escapa a esta Sala que el debate en torno a tales límites, resulta harto complejo si se ha de efectuar sobre una base abstracta, pues se corre el riesgo de entorpecer el funcionamiento de políticas fiscales que no compete a los jueces implementar; pero tal análisis deviene en exigencia indispensable de cara a un caso concreto, con márgenes más tangibles, pues a ellos les corresponde asegurar y hacer efectivos -en última instancia- no ya una decisión legislativa, sino un mandato constituyente”.

<sup>437</sup> “El sistema tributario, como conjunto que regula los instrumentos de política tributaria y las relaciones entre los sujetos que lo conforman (por un lado, los ciudadanos entre quienes se reparte la carga tributaria; por el otro, los entes públicos autorizados para ejercitar tal exacción), está ordenado a lograr los cometidos esenciales enunciados en tales disposiciones: la protección de la economía nacional (que sirve de base a las denominadas finalidades extrafiscales de los tributos) y la mejora de la calidad de vida de los ciudadanos (que da cuenta de la finalidad redistributiva de la imposición)”.

existentes que recaen sobre el salario-, interpretando globalmente el artículo 316 de la Constitución<sup>438</sup>.

(v) Indica que el sistema de desgravámenes previsto en la Ley de Impuesto sobre la Renta resulta insuficiente en la realidad para cubrir los gastos esenciales para la supervivencia del contribuyente y de su núcleo vital, lo cual podría requerir una revisión de la norma en que son tratados en nuestra legislación. Esta afirmación podría implicar, en atención al principio de igualdad, la necesidad de revisar el tratamiento de los desgravámenes aplicables al trabajador independiente quien, si bien podrá deducir los gastos necesarios para la generación de su actividad económica, se ve impedido igualmente de imputar los desgravámenes realmente incurridos para el mantenimiento de su nivel de vida y el de su círculo familiar. Iguales consideraciones pueden efectuarse en cuanto a las rebajas aplicables por cargas familiares que resultan absolutamente insuficientes para cubrir gastos personales.

Como puede constatarse, la decisión bajo comentarios viene a corroborar los postulados sentados en el presente trabajo, en el entendido de que pueden existir espacios en la vida de los ciudadanos excluidos de tributación, a los fines de preservar su rol fundamental en el Estado Social de Derecho. Lo anterior conllevó a que la Sala Constitucional, efectuando una interpretación constitucional de las disposiciones de la Ley de Impuesto sobre la Renta considerara que, a fin de garantizar el derecho del trabajador al disfrute del salario, debía corregirse la base de cálculo de este tributo en cuanto a los trabajadores, determinando, con precisión, que la base imponible no puede estar separada del hecho generador previsto en la norma.

---

<sup>438</sup> "El impuesto sobre la renta a los asalariados, entonces, se aleja en demasía de la progresividad propia de esta clase de tributos, sobre todo si se toma en cuenta que aquella fuente de enriquecimiento se encuentra también incidida por una serie de contribuciones parafiscales (Seguro Social, Política Habitacional, INCE). Además, quizás con un impacto mayor, en cuanto consumidor final, el trabajador se ve obligado a soportar el traslado del gravamen al consumo (IVA), que acaso consulta su capacidad contributiva en forma mediata. Estas afirmaciones, ponen en evidencia una elevada presión fiscal claramente regresiva sobre las fuentes de enriquecimiento de los trabajadores asalariados".

**IX.3.- DECISIÓN DICTADA POR LA SALA POLÍTICO-ADMINISTRATIVA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA EL 19 DE NOVIEMBRE DE 2008, CASO PLUMROSE LATINOAMERICANA, C.A.**

En esta decisión la Sala debió pronunciarse –a través del control difuso- acerca de la constitucionalidad de ciertas exenciones previstas en la Ley de Impuesto al Valor Agregado<sup>439</sup>, concretamente, la exención al gravamen con este tributo a la venta de salchichas.

En este supuesto, la Sala consideró que debía efectuarse una lectura racional de lo que debía entenderse por salchicha, a los fines de evitar que la exención fuera aplicable a otros productos cárnicos sustancialmente diferentes pero que, por su modo de fabricación general, podrían entrar dentro del concepto genérico de salchicha. Por ello, la Sala acude a la definición contenida en las Normas Venezolanas COVENIN, con un contenido técnico más preciso.

A los fines de poder efectuar el análisis de la norma de exención –basándose también en la interpretación restrictiva de estas disposiciones a que obliga el Código Orgánico Tributario-, la Sala procede a revisar la naturaleza del Impuesto al Valor Agregado y destacar sus elementos relevantes. Sobre este particular, la Sala destaca que el Impuesto al Valor Agregado, al gravar al consumo como manifestación de riqueza, es esencialmente un tributo regresivo que grava más a quienes menos poseen.

Por ello –insiste la Sala-, la sujeción de ciertos bienes y servicios a este tributo puede resultar en una inequidad social, en la medida en que se aplica por igual a contribuyentes que tengan mayor o menor poder adquisitivo. Tal situación es atenuada mediante el establecimiento de una serie de exenciones fiscales, *“dirigido a relevar del pago del tributo a una variedad de bienes y servicios considerados de importancia capital, ya no para garantizar al hombre un mínimo*

---

<sup>439</sup> Sentencia de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia del 19 de noviembre de 2008, caso *Plumrose Latinoamericana, C.A.*

*de supervivencia (minimum vitali), sino para procurar al individuo mejores niveles de vida”.*

De allí entonces, la Sala considera que el producto señalado, aun cuando podría no responder necesariamente a una dieta balanceada, forma parte *“de las mayores preferencias del venezolano promedio en materia alimenticia; claro está que la predisposición al consumo de estos artículos está estrechamente vinculada, en algunos casos, a los valores económicos que facilitan su accesibilidad”.*

Sostiene entonces la Sala que la conjugación de los elementos de mayor preferencia y costo de adquisición produce, por razones de justicia tributaria, sea necesario el relevo de la carga impositiva, a fin de no encarecer el costo de estos productos por la repercusión del tributo, garantizando así su adquisición a los sectores sociales más desposeídos.

De lo anteriormente señalado concluye la Sala que sólo las salchichas más simples de menor costo pueden estar amparadas por la exención, siendo entonces que la salchicha salami y bologna, deberá estar sometida al gravamen en comentarios. Este mismo análisis fue ratificado en una decisión posterior para sostener que la exención del Impuesto al Valor Agregado que recae sobre el pan, sólo es aplicable al pan simple y no a los rellenos<sup>440</sup>.

Como puede apreciarse, en la decisión en comentarios nuevamente se sustenta la interpretación adoptada en razones de capacidad contributiva, el mínimo vital – expresamente citado en la decisión- y en el derecho de los ciudadanos a hacerse de una dieta balanceada de acuerdo con sus preferencias, con la finalidad de preservar su nivel de vida.

La decisión dictada por la Sala Político-Administrativa, en nuestra consideración, efectúa distinciones no previstas por el legislador acerca del concepto sujeto a

---

<sup>440</sup> Sentencia de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia del 2 de junio de 2010, caso *Plaza’s Cadena Corporativa 2030, C.A.*

exención, pero sustenta su decisión en el análisis de los conceptos que, por esencia, no estarían sujetos a tributación, reconociendo –implícitamente- la vigencia del concepto de no sujeción constitucional o inmunidad tributaria derivadas del disfrute de los derechos humanos.

Efectivamente el Impuesto al Valor Agregado se constituye en un tributo que mide la capacidad contributiva con base en el consumo, razón por la cual el legislador ha decidido adoptar un amplio número de exenciones sobre bienes y servicios que se consideran esenciales para la cesta básica del venezolano<sup>441</sup>. Sin embargo, tales exenciones, al estar soportadas en el análisis de la capacidad económica de los venezolanos y en la preservación de su nivel de vida, efectivamente corresponden a supuestos de no sujeción, según hemos revisado anteriormente.

#### **IX.4.- DECISIÓN DICTADA POR LA SALA POLÍTICO-ADMINISTRATIVA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA EL 3 DE ENERO DE 2011, CASO TECNORTE, C.A.**

En esta decisión la Sala Político-Administrativa ratifica múltiples sentencias anteriores en las cuales se pronunció acerca de la constitucionalidad del artículo 78, párrafo sexto, de la Ley de Impuesto sobre la Renta que preveía el rechazo de la deducción del gasto por falta de retención y enteramiento oportuno<sup>442</sup>.

En este caso se ha denunciado la inconstitucionalidad de la disposición citada entre otras razones, debido a que el rechazo de la deducción del gasto por falta de retención no obedece a razones intrínsecas relacionadas con la inadecuación del gasto, sino a elementos externos a la determinación del tributo del contribuyente, como es su comportamiento en su condición de agente de retención. Por ello, se

---

<sup>441</sup> Ha sido ampliamente criticada la tipificación de este tipo de exenciones en la medida en que sólo recaen efectivamente sobre el último eslabón de la cadena de comercialización, razón por la cual todo producto exento de este tributo conlleva realmente la repercusión del Impuesto al Valor Agregado pagado por la adquisición de bienes y servicios necesarios para la producción o compra de los productos vendidos a los consumidores finales.

<sup>442</sup> Además del criterio sentado en la sentencia referida dictada por la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia en fecha 3 de enero de 2011, caso *Tecnorte, C.A.*, éste ha sido sostenido en la sentencia N° 216 dictada por la Sala Político-Administrativa Especial Tributaria de la entonces Corte Suprema de Justicia, en fecha 5 de abril de 1994, caso: *La Cocina, C.A.*, posteriormente ratificada en los fallos N° 00886, 00440, 00764, 00726, 00538 y 00084 de fechas 25 de junio de 2002, 11 de mayo de 2004, 22 de marzo de 2006, 16 de mayo de 2007, 29 de abril de 2009 y 27 de enero de 2010, casos: *Mecánica Venezolana, C.A.*, *MECAVENCA*, *Oleaginosas Industriales Oleica, C.A.*, *Textilana, S.A.*, *Controlca, S.A.*, *Maraven, S.A.* y *Quintero y Ocando, C.A.*

ha sostenido que la norma citada resulta violatoria al principio de capacidad contributiva, por no consultar la verdadera situación económica del contribuyente.

Sobre este parecer la Sala Político-Administrativa consideró que la revisión de la capacidad contributiva corresponde al legislador al momento de creación de la Ley, siendo libre de tomar los elementos que considere pertinentes al efecto e inclusive, adoptando elementos extrafiscales como formas de medición de la capacidad contributiva<sup>443</sup>.

La conclusión de la Sala Político-Administrativa es contraria al control de la constitucionalidad de las disposiciones de contenido tributario derivadas de la violación de un principio cardinal como es la capacidad contributiva. Si bien es cierto, como ha apuntado la Sala Constitucional, que en muchos casos resulta difícil precisar si un tributo es efectivamente violatorio de dicho principio, requiriéndose en oportunidades la realización de estudios económicos, no es posible negar la existencia y vigencia de dicho principio y, asimismo, la posibilidad de su control jurisdiccional, so pena de resultar en la inexistencia práctica del mencionado postulado. De allí que debe sostenerse que todos los principios y normas contenidos en el ordenamiento jurídico deben ser capaces de protección a través del control constitucional –difuso o concentrado-, estando en consecuencia habilitados los tribunales competentes para la revisión de la totalidad de las disposiciones del ordenamiento jurídico.

Debemos destacar que los Tribunales Superiores de lo Contencioso Tributario sí desaplicaron la disposición en comentarios por considerar que era violatoria del principio de capacidad contributiva, como ocurrió en el caso de la decisión dictada por el Tribunal Superior Cuarto de lo Contencioso Tributario del 11 de agosto de 2000. La posición del Tribunal se fundamentó en que el rechazo de la deducción del gasto no se soportaba en la constatación de un incremento del enriquecimiento

---

<sup>443</sup> “Así las cosas, pretender que el juez pueda hacer tal análisis equivale a afirmar que la consagración legal del hecho imponible tiene poca trascendencia, frente a la facultad del intérprete para determinar el nacimiento de la obligación tributaria sobre el supuesto de que a pesar de ocurrir el hecho imponible, no se exige el pago de la obligación por no tener el contribuyente capacidad económica”.

neto del particular, sino en razones totalmente ajenas a la determinación del tributo.

Es importante destacar que en decisión dictada sobre la misma materia, la Sala Político-Administrativa sostuvo que para revisar la eventual violación del principio de capacidad contributiva era necesario que el contribuyente probara dicha denuncia para el caso concreto, produciendo los libros, soportes y demás elementos de los cuales constatar esta situación<sup>444</sup>. De esta forma, la Sala niega la posibilidad de efectuar el control constitucional abstracto de la disposición, pretendiendo resolverla en cada caso concreto. No obstante, la constitucionalidad de una disposición de contenido tributario no puede depender de la situación concreta de un particular, en la medida en que dicha solución atentaría contra el principio de generalidad consagrado en la Constitución. El análisis de constitucionalidad de la disposición requiere la revisión de la norma cualquiera sea su destinatario, en abstracto, sin que sea válida su aplicación sólo para ciertos sujetos. La afirmación de la Sala pretendería que la norma creadora del tributo es sólo una referencia a ser tomada por el intérprete de la disposición, pero que no se constituye en fuente única de creación de los elementos generadores del tributo, base esencial del principio de reserva legal en materia tributaria y de igualdad ante la Ley que asiste a los sujetos activos y pasivos de la obligación tributaria.

#### **IX.5.- DECISIÓN DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA EN PLENO DEL 7 DE DICIEMBRE DE 1999, CASO NULIDAD DEL ARTÍCULO 59 DEL CÓDIGO ORGÁNICO TRIBUTARIO**

En este caso, la Corte declaró la nulidad de la actualización monetaria de las deudas de contenido tributario contenida en el artículo 59 del Código Orgánico

---

<sup>444</sup> "Aunado a lo anterior, estima pertinente esta Sala señalar que aún en el supuesto de que fuese procedente realizar el análisis de la capacidad contributiva del contribuyente, a los fines de dictaminar si las normas bajo análisis violan o no la misma, ello en modo alguno sería posible sin contar con los innumerables elementos que resultan necesarios para cuantificarla. En efecto, para el establecimiento de la capacidad contributiva de un contribuyente, son necesarios múltiples elementos que no sólo estarían restringidos a los que conforman su carga impositiva con relación al impuesto sobre la renta, sino que sería necesario una revisión minuciosa e integral de toda la relación jurídico impositiva que el administrado mantiene con el Fisco Nacional, pues sólo así podría establecerse con certeza la medida de su capacidad para soportar cargas fiscales. Asimismo, sería necesario conocer la totalidad de los balances, declaraciones y otros elementos capaces de reflejar la actividad financiera e impositiva del contribuyente en los diferentes períodos fiscalizados" (Sentencia de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia del 10 de julio de 2003, caso *J.F. Mecánica Industrial, C.A.*).

Tributario por considerar que dicha disposición atentaba contra el principio de capacidad contributiva<sup>445</sup>.

La Corte debió decidir acerca de la inconstitucionalidad de la indexación monetaria prevista en el artículo 59 del Código Orgánico Tributario de 1994. Esta norma disponía que las obligaciones tributarias podían generar intereses moratorios, intereses compensatorios así como la indexación monetaria de las deudas.

En cuanto a la actualización monetaria, la Corte estimó que efectivamente las deudas de contenido monetario se veían afectadas en su valor como consecuencia de su exposición a la inflación, habiéndose previsto tradicionalmente diversas soluciones ante la evidente insuficiencia de los intereses moratorios para cubrir dicho daño, entre las cuales estaba la indexación. La Corte apuntó que el Código ya había previsto a los intereses compensatorios como un mecanismo para cubrir la exposición de la deuda tributaria a la inflación, los cuales ya habían sido considerados, en la misma sentencia, inconstitucionales por la Corte.

Al resolver, entonces, acerca de la constitucionalidad de la indexación monetaria, la Corte apuntó que al tratarse de un elemento que integra la obligación tributaria, está regida por los mismos principios constitucionales que informan a la tributación, entre ellos la capacidad contributiva. La capacidad contributiva constituye –destaca la Corte– un principio que abarca todos aquellos que son esenciales a la justicia tributaria: generalidad, igualdad, equidad y proporcionalidad. En cuanto al principio de igualdad, ésta debe ser entendida como la obligación de que todos contribuyan al sostenimiento de las cargas públicas de acuerdo con su condición económica. Por ello, se produce una violación del principio de capacidad contributiva cuando se da un trato igual a los desiguales y no se procura un trato desigual que garantice la distribución equitativa de las cargas públicas.

---

<sup>445</sup> Sentencia de la Corte Suprema de Justicia en Pleno del 7 de diciembre de 1999, caso nulidad del artículo 59 del Código Orgánico Tributario.

En virtud de los razonamientos anteriores, la Corte consideró que el Índice de Precios al Consumidor del Área Metropolitana de Caracas no constituía un instrumento apropiado para la medición del índice inflacionario del país y, asimismo, constituye un elemento discriminatorio al no considerar la realidad de los contribuyentes atendiendo al área donde realizan su actividad económica. De allí entonces que la aplicación de este índice puede traducirse en la corrección de la deuda más allá de su valor real que podría repercutir en la generación de un sistema tributario injusto al exigirse más tributo que el efectivamente causado.

Asimismo resalta la Corte que la indexación monetaria está prevista como mecanismo corrector únicamente para los casos de formulación de reparos por la Administración Tributaria, de forma tal que quienes hayan pagado sus obligaciones espontáneamente no se verán sujetos a este mecanismo corrector. En consecuencia, la indexación monetaria no es presentada como un mecanismo corrector de la deuda, sino como un castigo impuesto a los sujetos que hayan sido objeto de fiscalizaciones, más allá de las sanciones previstas en el propio Código. De allí entonces que la capacidad contributiva del sujeto pasivo se vería afectada únicamente cuando haya sido objeto de procedimientos de fiscalización.

Igualmente la Corte destaca que la corrección monetaria de la deuda tributaria la convertiría en una obligación de valor, sometiéndola a elementos y cálculos aritméticos que no toman en cuenta la capacidad contributiva del sujeto pasivo de la obligación tributaria, sino el efecto inflacionario de la economía en el país, con lo cual la corrección estaría premiando al Estado y castigando al sujeto pasivo, en situación de absoluta desigualdad. Por su parte, la Corte destaca la imposibilidad de que coexistan los intereses moratorios con la corrección monetaria de la deuda, en la medida en que para la determinación de la tasa aplicable ya se consideró el impacto de la inflación en el valor de la obligación.

Derivado de lo anterior, la Corte consideró que la corrección monetaria, en la forma en que fue concebida en el Código Orgánico Tributario resulta

inconstitucional, por atentar contra el principio de capacidad contributiva. Encontramos en esta decisión uno de los más claros casos de análisis judicial venezolano del principio de capacidad contributiva y de la forma como impacta en la determinación de los tributos. Como se aprecia, la Corte constata en cada caso las realidades que podría conllevar la aplicación de la corrección monetaria en la forma prevista en la norma, sin necesidad de efectuar apreciaciones para los casos concretos –al contrario de lo afirmado en oportunidades por la Sala Político-Administrativa- y de allí estima si objetivamente la norma puede o no resultar violatoria del principio en comentarios. Igualmente, no impide la Corte el análisis constitucional de una norma sobre la base de la violación del principio de capacidad contributiva por entender que estaba a cargo del legislador su verificación.

La Corte en este caso destaca el obligatorio examen de la distribución de las cargas públicas y la garantía de que sean asignadas equitativamente entre los contribuyentes, considerando su capacidad económica. Tal afirmación implica un mandato directo tanto al legislador como al intérprete de la norma a los fines de estimar no sólo la constitucionalidad de una disposición, sino la interpretación que debe atribuírsele a los fines de considerar verificado o no el hecho imponible como presupuesto directo para el nacimiento de la obligación tributaria.

#### **IX.6.- DECISIÓN DE LA SALA CONSTITUCIONAL DEL TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA DEL 21 DE NOVIEMBRE DE 2000, CASO HEBERTO CONTRERAS CUENCA**

En este caso la Sala debió decidir acerca de la inconstitucionalidad del artículo 28 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, que preveía el traslado obligatorio del débito fiscal al adquirente de los bienes o servicios gravados<sup>446</sup>.

Para emitir su decisión la Sala debió revisar la naturaleza jurídica del Impuesto al Valor Agregado, declarando que se constituye en un tributo indirecto, real, objetivo

---

<sup>446</sup> Sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia del 21 de noviembre de 2000, caso *Heberto Contreras Cuenca*.

e instantáneo, aplicado en todas las etapas del circuito económico y que opera bajo el sistema del crédito y débito fiscal. El crédito fiscal constituye el importe soportado por el sujeto pasivo con la adquisición del bien y el débito fiscal es el impuesto causado por el contribuyente, llamado a su recuperación a través del pago del precio por el adquirente. De esta forma, se evita la generación de impuestos en cascada, gravando efectivamente una sola vez a un mismo bien o servicio, constituyéndose así en un impuesto plurifásico no acumulativo.

De esta manera, el tributo a pagar por cada contribuyente está conformado por la diferencia entre los débitos y los créditos fiscales, pudiendo generar una cantidad positiva –que determinará un monto a pagar al Fisco- o negativa –que resultará en el derecho de traslado del excedente a los períodos siguientes-.

En cuanto a la denuncia efectuada, la Sala destaca que la Ley del Impuesto al Valor Agregado prevé la figura de la traslación hasta el consumidor final que ocurre cuando el contribuyente de iure, esto es, el sujeto pasivo definido como tal en la ley, transfiere la carga del impuesto sobre otra persona denominada contribuyente de facto, es decir, los consumidores, adquirentes o receptores de los bienes o servicios gravados. Este mecanismo fue considerado atentatorio de la capacidad contributiva por el denunciante, en la medida en que el tributo recae efectivamente sobre un sujeto distinto al definido como contribuyente en la Ley.

La Sala destacó al efecto que el principio de capacidad contributiva debe entenderse como *“la aptitud para soportar las cargas tributarias en la medida económica y real de cada contribuyente individualmente considerado en un período fiscal y que actúa como límite material al poder de imposición del Estado, garantizando la justicia y razonabilidad del tributo. / De esta manera, la capacidad contributiva constituye un principio constitucional que sirve a un doble propósito, de un lado como presupuesto legitimador de la distribución del gasto público; de*

*otro, como límite material al ejercicio de la potestad tributaria*<sup>447</sup>. La capacidad contributiva es una sola, única e indivisible frente a todas las expresiones de la imposición, sea del Poder Nacional, Estatal o Municipal. La existencia de tributos donde no exista la capacidad contributiva equivale a la arbitrariedad en la legislación fiscal.

Recuerda la Sala que al Impuesto al Valor Agregado se le ha atribuido carácter regresivo, apartándose aparentemente de la capacidad contributiva del sujeto pasivo. Sin embargo, es prudente destacar que este tributo toma al consumo como una manifestación de riqueza, válidamente reconocida como índice por la doctrina y la jurisprudencia. La Sala estima entonces que si bien este tributo no consulta directamente la capacidad contributiva del verdadero contribuyente, sí lo hace en forma indirecta, por cuanto gravará más a quien mayor número de bienes adquiera.

Es por esta razón –indica la Sala– que en materia de impuestos indirectos *“la adopción del criterio de capacidad contributiva excluye de la imposición la clase de bienes y servicios necesarios asociados a los niveles de subsistencia, tales como la transferencia de animales vivos destinados al matadero, ganado bovino, caprino, ovino y porcino para la cría, especies avícolas, los huevos fértiles de gallina; mortadela, salchicha y jamón endiablado; queso blanco; pan y pasta; arroz; harina; atún y sardinas enlatados o envasados; las carnes en estado natural, café, sal, azúcar, aceite, agua y todos los demás bienes señalados en la norma prevista en el artículo 18 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado”*.

Como puede apreciarse, la Sala destaca el carácter indivisible de la capacidad contributiva, la cual debe ser examinada como una sola en la integridad del sistema tributario, tal y como lo prevé el artículo 316 de la Constitución. Asimismo, legitima la existencia del tributo sólo allí donde pueda constatarse la capacidad

---

<sup>447</sup> Esta aseveración fue reiterada por la misma Sala Constitucional en decisión del 6 de diciembre de 2005, caso *Alfonzo Rivas & Cía.*

económica para contribuir con las cargas públicas, como presupuesto legitimador del nacimiento de la obligación tributaria.

Esta decisión, igualmente, resalta la existencia de un mínimo vital y de la necesaria preservación del nivel de vida de los contribuyentes, impidiendo que la tributación afecte la posición de los particulares. La tributación existe en función de la persona y no del Estado y sólo es justificable en la medida en que pueda contribuir al mantenimiento y mejora de su calidad de vida.

### **IX.7.- REVISIÓN DE LOS DESGRAVÁMENES Y REBAJAS PERSONALES PREVISTAS EN LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

La Ley de Impuesto sobre la Renta –tributo directo, de carácter personal, por lo cual se considera esencial en la representación de la verdadera capacidad contributiva-, establece una serie de limitaciones a las deducciones admitidas por los contribuyentes para la determinación de su renta. En este sentido, aun cuando todas las deducciones en las cuales incurre una persona natural pueden guardar relación con su subsistencia, sólo se admite la deducción de algunas de ellas y hasta ciertos límites<sup>448</sup>. Asimismo, la Ley de Impuesto sobre la Renta establece supuestos taxativos de desgravamen, pero permite alternativamente a las personas naturales o bien la reducción de los montos erogados establecidos en la lista o bien, la reducción a los enriquecimientos netos del denominado desgravamen único, consistente en un monto fijo –774 unidades tributarias- presuntivo de los gastos cotidianos en los cuales incurren los particulares durante

---

<sup>448</sup> De esta forma, el artículo 60 de la Ley de Impuesto sobre la Renta dispone que “*Las personas naturales residentes en el país, gozarán de los desgravámenes siguientes:*

1. *Lo pagado a los institutos docentes del país, por la educación del contribuyente y de sus descendientes no mayores de veinticinco (25) años. Este límite de edad no se aplicará a los casos de educación especial.*
2. *Lo pagado por el contribuyente a empresas domiciliadas en el país por concepto de primas de seguro de hospitalización, cirugía y maternidad.*
3. *Lo pagado por servicios médicos, odontológicos y de hospitalización, prestados en el país al contribuyente y a las personas a su cargo, a que se contrae el artículo 62.*
4. *Lo pagado por concepto de cuotas de intereses en los casos de préstamos obtenidos por el contribuyente para la adquisición de su vivienda principal o de lo pagado por concepto de alquiler de la vivienda que le sirve de asiento permanente del hogar. El desgravamen autorizado no podrá ser superior a mil unidades tributarias (1.000 U.T.) por ejercicio en el caso de cuotas de intereses de préstamos obtenidos por el contribuyente para la adquisición de su vivienda principal o de ochocientas unidades tributarias (800 U.T.) por ejercicio en el caso de lo pagado por concepto de alquiler de la vivienda que le sirve de asiento permanente del hogar” (Ley de Impuesto sobre la Renta publicada en la Gaceta Oficial N° 38.628 de fecha 16 de febrero de 2007).*

un ejercicio gravable<sup>449</sup>. Por su parte, se reconocen rebajas personales y por cargas familiares equivalentes a 10 unidades tributarias por el contribuyente y por cada persona que se encuentra a su cargo<sup>450</sup>.

La eliminación de estos desgravámenes y rebajas resultaría en el aumento del monto de impuesto a pagar por las personas naturales y posiblemente en el desconocimiento de la necesaria erogación que debe ser efectuada por los ciudadanos para el mantenimiento de su “nivel de vida”. De allí que se ha producido la discusión acerca de la obligatoria inclusión de disposiciones como la analizadas en los textos legislativos tributarios, como medio de preservación de la capacidad contributiva y, posiblemente, de derechos humanos tal y como lo ha señalado la doctrina y jurisprudencia foránea citada.

Ahora bien, el análisis de la tributación del Impuesto sobre la Renta requiere en primer término efectuar consideraciones sobre el principio de progresividad, que se encuentra íntimamente vinculado con la capacidad contributiva, conforme lo establece el artículo 316 de la Constitución.

La progresividad como concepto surge en 1848 cuando Karl MARX y Friederich ENGELS consideraron necesaria la creación de un impuesto progresivo que despojara de forma gradual a la burguesía de la totalidad del capital, transfiriendo al Estado los instrumentos de producción<sup>451</sup>. A pesar del origen de la noción de progresividad en la tributación y del fracaso del modelo comunista en la mayor

---

<sup>449</sup> Así, establece el artículo 61 de dicho instrumento que: “Las personas naturales residentes en el país, podrán optar por aplicar un desgravamen único equivalente a setecientos setenta y cuatro unidades tributarias (774 U.T.). En este caso, no serán aplicables los desgravámenes previstos en el artículo anterior”.

<sup>450</sup> El artículo 62 ejusdem dispone que: “Las personas naturales residentes en el país, gozarán de una rebaja de impuesto de diez (10) unidades tributarias (U.T.) anuales. Además, si tales contribuyentes tienen personas a su cargo, gozarán de las rebajas de impuesto siguientes:

1. Diez (10) unidades tributarias por el cónyuge no separado de bienes.

2. Diez (10) unidades tributarias por cada ascendiente o descendiente directo residente en el país.

No darán ocasión a esta rebaja los descendientes mayores de edad a menos que estén incapacitados para el trabajo, o estén estudiando y sean menores de veinticinco (25) años”.

<sup>451</sup> MARX, Carlos y ENGELS, Federico. *Manifiesto del Partido Comunista y otros Escritos Políticos*. México. Editorial Grijalbo. 1970. Colección N° 70. p. 48. Así, destacan los referidos pensadores que el proletariado, valiéndose de su dominación política, iría “arrancando gradualmente a la burguesía todo el capital, para centralizar todos los instrumentos de producción en manos del Estado, es decir, del proletariado organizado como clase dominante, y para aumentar con la mayor rapidez posible la suma de las fuerzas productivas”. Para ello, el proletariado debería ir adoptando una suma de medidas, entre las cuales estaría un “fuerte impuesto progresivo”.

parte del mundo, ésta fue tomada como una bandera de *justicia social*. En tal sentido, apreciamos en la Gran Bretaña de 1902 la creación de los primeros tributos progresivos, como forma de responder a las necesidades devenidas de una gran hambruna derivada de períodos de malas cosechas. Con la venida de la Primera Guerra Mundial y la necesidad de afrontar los gastos derivados de ella, tales tributos progresivos se diseminaron rápidamente. Por su parte, en Estados Unidos los tributos progresivos fueron inicialmente considerados inconstitucionales por la Corte Suprema Americana, al estimarse violatorios del principio de igualdad, pero fueron posteriormente incluidos en la decimosexta enmienda al Texto Constitucional en 1913.

Este concepto tiene una clara fundamentación en el Estado Democrático, bajo el predominio del principio de igualdad. Así, las modernas teorías de la tributación han determinado que la igualdad se da no sólo ante la ley, esto es otorgando un trato igual a todos los iguales –equidad horizontal-, sino en la ley, esto es, gravando más a quienes más tienen –equidad vertical-, en lo cual se sustentaría justamente la existencia del gravamen progresivo<sup>452</sup>. Bajo tal concepción, resulta lógico que actualmente se niegue en muchos de los Estados modernos la existencia de un sistema tributario fundado en gravámenes proporcionales y no progresivos<sup>453</sup>.

MEADE<sup>454</sup> apunta que un buen sistema fiscal debe garantizar tanto la equidad horizontal –mediante el trato igualitario de los iguales- así como la vertical –a través del establecimiento de tipos medios y altos para las clases más favorecidas-, pero sostiene la necesidad de que la carga económica global se mantenga en tipos bajos, a los fines de maximizar la eficiencia en la recaudación. Con esta *progresividad*, podría lograrse la redistribución de la riqueza, partiendo, eso sí, de juicios de valor sobre la naturaleza de la sociedad. Sentadas estas

---

<sup>452</sup> Cfr. CORTI, Horacio. *Acerca del derecho...* ob. cit. p. 124.

<sup>453</sup> No obstante, que el sistema tributario sea progresivo no niega la existencia de ciertos tributos proporcionales, como es el caso del Impuesto al Valor Agregado, siempre que pueda afirmarse que el conjunto de tributos, organizados sistemáticamente, generan un gravamen progresivo sobre el patrimonio de los sujetos pasivos.

<sup>454</sup> MEADE, James E. La reforma de la Imposición Directa. En: *Lecturas de Hacienda Pública*. Madrid. Minerva Ediciones. 1994. p. 310.

bases, MEADE reconoce la dificultad de llevar adelante la distribución de la riqueza. ¿Cuáles serían los elementos que deberían tomarse en consideración para diseñar el gravamen: los gustos, las necesidades? ¿Debe la persona impedida – ciega, sorda- pagar menos impuestos que la persona que no padece de impedimento alguno aun cuando ambos tengan el mismo nivel de ingresos? ¿Debe el tributo tomar en consideración las circunstancias especiales de cierto sector? ¿Debe una familia con hijos menores recibir un mayor reconocimiento de deducciones que una familia integrada por adultos?. Pareciera que la respuesta tiende a defender el tratamiento de cada necesidad, debiendo, en consecuencia, establecerse diferenciaciones entre los individuos que objetivamente puedan percibir una misma renta.

Dentro de esta misma noción, se afirma que la progresividad<sup>455</sup> permite la redistribución de las riquezas y las rentas entre los distintos ciudadanos, otorgando con ello –al menos en apariencia- igualdad de oportunidades a todos los sectores de un país.

Sin embargo, tal finalidad, es claro, resulta raramente alcanzada en plenitud en la práctica, tanto por la dificultad de medir la adecuada redistribución de la riqueza, como por factores políticos vigentes en cada país, elementos que han sido base para el combate de la tributación progresiva. El uso de la progresividad en la tributación ha sido, entonces, objeto de fuertes críticas por algunos pensadores, quienes han sostenido que el uso del *flat tax* o impuesto de tasa única puede garantizar la seguridad jurídica y la no discriminación, bajo la consideración de que la redistribución de la riqueza constituiría una quimera difícil de alcanzar<sup>456</sup>.

---

<sup>455</sup> Sobre el principio de progresividad puede consultarse los trabajos de SELIGMAN, Edwin. *El Impuesto Progresivo en la Teoría y en la Práctica*. Madrid. Librería General de Victoriano Suárez. 1913; BLUM, Walter y KALVER, Harry. *El Impuesto Progresivo: Un Tema Difícil*. Madrid. Instituto de Estudios Fiscales. Ministerio de Hacienda. 1963.

<sup>456</sup> Este sector considera que es una tiranía poner en manos de los legisladores la determinación de lo que debe considerarse superfluo y, en consecuencia, sujeto a tributación y, asimismo, estima que una tributación progresiva termina incidiendo negativamente en la motivación a los mayores esfuerzos individuales para el desarrollo de su vida (Cfr. CHAMBERLAIN, John. *The Progressive Income Tax*. En: *The Freeman Ideas of Liberty*. Abril 1981. Volumen 31. Tomado de [www.thefreemanonline.org](http://www.thefreemanonline.org), el 25 de junio de 2011; BERNABÉ, María Isabel. *Impuestos progresivos: un malentendido*. En: *Journal of Management for Value*. Escuela de negocios de la Universidad Francisco Marroquín. Guatemala. Volumen 4. N° 1. Junio 2009. En: [www.mba.ufm.edu.gt](http://www.mba.ufm.edu.gt), consultado el 25 de junio de 2011.

Partiendo de la pugna entre los que mantienen la necesidad de la progresividad en la tributación y aquéllos que sostienen que la justicia se da en los tributos proporcionales, una de las potenciales soluciones que se otorga para garantizar la equidad y la protección de la propiedad, al tiempo que se procura la equidad vertical, es el establecimiento de una base exenta de tributación, que permita proteger los montos necesarios para la subsistencia digna. Dicha base debería ser suficientemente amplia como para cubrir todos los gastos de vida de los miembros de una familia, con lo cual, se mantendría la progresividad en la medida en que sólo comenzaría el gravamen allí donde puedan detectarse mayores recursos<sup>457</sup>. Esta experiencia ha sido adoptada en Estonia, Rusia, Serbia y Eslovaquia, así como en otras naciones, en conjunción con la creación de un impuesto único. Diversos países europeos, incluyendo a Alemania, España, Gran Bretaña y Grecia estudian la posibilidad de implementar este sistema. Este sistema propugna la disminución de las tasas y la reducción sustancial de las exenciones, ampliando así la base de imposición. Con ello, se incentivaría al ahorro y habría un aliciente al trabajo y a la producción constante, que no se vería arrasada por la tributación. De igual forma, al existir una reserva de mayores cantidades, se incentivaría la inversión, lo cual conllevaría a mayores fuentes de empleo y a la contratación de personal menos calificado que usualmente queda excluido del mercado laboral, lo cual, en su contexto, incrementaría el nivel de vida de la población. De esta forma, este sistema propuesto redundaría en altos beneficios en el Estado y sus habitantes, maximizando la eficacia de la tributación y permitiendo un mayor desarrollo económico.

En esta propuesta, el impuesto de las personas naturales será determinado mediante la diferencia entre los ingresos percibidos y un mínimo exento elevado, facilitando de esta forma la determinación del tributo y disminuyendo la elusión. El

---

<sup>457</sup> Cfr. ORTIZ ZEPEDA, Sergio. *Necesidad de la Creación de un Impuesto Unico para Mejorar la Recaudación Tributaria*. Tesis de Grado presentada en la Universidad de San Carlos de Guatemala. Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales en mayo de 2008. Tomado de <http://biblioteca.usac.edu.gt/> el 25 de junio de 2011. También puede consultarse la obra de Ruiz-Castillo, Javier. En defensa de un Impuesto Progresivo sobre el Consumo. Documento de Trabajo 04-06 de las Series Económicas 03. Julio 2004 del Departamento de Economía de la Universidad Carlos III de Madrid, consultado en: <http://docubib.uc3m.es/WORKINGPAPERS> el 25 de junio de 2011.

elemento en torno al cual girará la tributación de las personas físicas será, entonces, el establecimiento de un mínimo exento elevado que tome en consideración no sólo los gastos de subsistencia, sino el ahorro, el derecho al ocio y la posibilidad efectiva de desarrollo y mejoramiento social. La uniformidad de la tasa aplicable, con el establecimiento de una base de exención adecuada sería cónsona con el principio de progresividad que propugna nuestro texto constitucional. Esta forma de tributación se corresponde con una progresividad *indirecta u oculta*, en donde existe uniformidad en el tipo impositivo, pero existen bases de exención o mínimos exentos que, en la práctica, implican que el *tipo efectivo* de gravamen va creciendo a pesar de la uniformidad de la alícuota aplicable<sup>458</sup>. BLUM y KALVER lo explican de la siguiente forma: “*Cuando existe un tipo de gravamen único, la concesión de una exención a todos los contribuyentes da por resultado una progresión de los tipos efectivos. Tal progresión se produce porque los contribuyentes tienen una fracción progresivamente mayor de sus ingresos sometida al impuesto, una vez que estén por encima del nivel de exención. Los tipos efectivos sobre la renta total varían desde cero en el punto de la exención hasta un tipo que se aproxima, aunque sin alcanzarlo nunca, al tipo absoluto del impuesto*”<sup>459</sup>.

En muchas legislaciones –incluyendo la nuestra- se ha pretendido recoger la progresividad en la tributación del Impuesto sobre la Renta mediante el establecimiento de una base de exención de un mínimo vital, combinándola con la aplicación de tarifas progresivas una vez superada la base de exención, bajo la consideración de que de esta forma se garantizaría que paguen más quienes perciben mayores cantidades. Si bien nuestro Texto Constitucional obliga a que el *sistema tributario*, que no el Impuesto sobre la Renta, obedezca al principio de *progresividad*, dicha orden podría darse por satisfecha con el establecimiento de

---

<sup>458</sup> BLUM, Walter y KALVER, Harry. *El Impuesto Progresivo: Un Tema Difícil*. Madrid. Instituto de Estudios Fiscales. Ministerio de Hacienda. 1963. p. 13.

<sup>459</sup> El caso es ejemplificado de la siguiente forma: “*Esto se comprende fácilmente al examinar la combinación de una exención de 1.000 dólares para todos los contribuyentes y un impuesto del 50 por 100 sobre todos los ingresos superiores al nivel de exención. Una persona que tuviera unos ingresos de 1.000 dólares al año no pagaría impuesto; una persona con 2.000 dólares de ingresos pagaría un impuesto del 25 por 100 sobre sus ingresos totales, puesto que pagaría una cuota del 50 por 100 sobre los 1.000 dólares por encima de la exención; de forma similar, un contribuyente con 5.000 dólares pagaría un impuesto efectivo del 40 por 100; y finalmente, un sujeto con 100.000 dólares paga virtualmente un impuesto del 50 por 100 sobre sus ingresos totales*” (BLUM, Walter y KALVER, Harry. Ob. cit. p. 78).

una base de exención amplia, que permitiera simplificar el sistema de determinación y recaudación.

Las consideraciones anteriores implicarían una reforma al funcionamiento actual del Impuesto sobre la Renta en nuestro país, tomando en consideración proyectos que aun se encuentran en experimentación en otras legislaciones, como hemos señalado. Sin embargo, en nuestro entender, nada impediría el mantenimiento de nuestro sistema actual, en atención a la cuidadosa revisión de las bases de exención, tipos y desgravámenes aplicables en particular, a las personas naturales.

En tal sentido, en Venezuela tradicionalmente se ha considerado que el legislador es libre de implementar los mecanismos que considere prudentes para el diseño de los tributos, incluyendo aquellas deducciones, desgravámenes y rebajas que considere pertinentes. No obstante, teniendo en cuenta la vigencia del principio de capacidad contributiva y de los derechos humanos, es posible señalar que este diseño encuentra limitaciones, sin que le sea dado al legislador determinar con absoluta libertad la forma en la cual se determinará el tributo a pagar por cada ciudadano. Sobre esta base, la modificación de las rebajas y desgravámenes establecida en la Ley no podría estar sustentada en necesidades de aumento de la recaudación, ni en razones de control fiscal, sino en la verificación de un efectivo aumento de la capacidad contributiva, sin que ello incida negativamente en la protección de derechos fundamentales. De lo contrario, podrían estar dadas las bases para solicitar el control de las normas respectivas con su consiguiente nulidad.

En este contexto, el establecimiento de desgravámenes o de bases mínimas de tributación en el Impuesto sobre la Renta, no constituye formas de exención tributaria, sino que realmente implican el reconocimiento de que el patrimonio de los particulares tiene una porción que no puede ser alcanzada por la tributación,

por constituir las porciones mínimas que éstos requiere para hacerse de los bienes y servicios necesarios para una subsistencia digna.

Sobre este particular, vale citar lo señalado en la propuesta de la reforma impositiva para Canadá contenida en el Informe CARTER, acerca de la capacidad contributiva de los sujetos pasivos<sup>460</sup>. En su texto, se distingue entre lo que se denomina *capacidad económica total* y *capacidad económica discrecional*. La primera, es aquélla constituida por el poder de demandar bienes y servicios para uso personal, incluyendo el consumo, las donaciones y el cambio de valor del patrimonio. La segunda es la facultad del contribuyente de proporcionarse bienes y servicios de uso personal, una vez cubiertas las necesidades esenciales y atendidas las obligaciones familiares<sup>461</sup>. Esta distinción resulta fundamental por cuanto reconoce que no todo ingreso de las personas naturales puede considerarse como riqueza gravable, sino que una parte esencial debe estar destinada en primer término, a cubrir las necesidades personales y familiares y sólo el excedente podrá ser objeto de tributación. A los fines de la fijación de las reglas de determinación del tributo, deberá tomarse en consideración: (i) las diferencias en las rentas, (ii) las diferencias en las responsabilidades familiares y (iii) las diferencias en ciertos gastos específicos incompressibles<sup>462</sup>. En cuanto al primer aspecto, se indica que los gastos necesarios no deben ser sólo los estrictamente indispensables para la supervivencia, reconociéndose que estos gastos aumentan en la medida en que se incrementan los ingresos –se trata del mantenimiento del nivel de vida-. El segundo aspecto implica que deben otorgarse diferencias en el tratamiento de una persona sola, que no debe mantener a su familia, que de aquél que tiene sujetos a su cargo. Sobre esta idea, se propone que la familia sea definida como contribuyente, en lugar de que cada uno de sus miembros sea calificado como sujeto pasivo del tributo<sup>463</sup>.

---

<sup>460</sup> Informe Carter. Informe de la Real Comisión de Investigación sobre la Fiscalidad de Canadá. Madrid. Obras Básicas de Hacienda Pública. Instituto de Estudios Fiscales. Ministerio de Hacienda. 1975.

<sup>461</sup> BREÑA CRUZ, Fernando y SOTO GUINDA, Joaquín. *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como Paradigma del Ssistema Tributario del Futuro: La Aportación del Informe Carter*, en: Informe Carter. Ob. cit. Volumen I. p. XXV.

<sup>462</sup> Informe Carter. Ob. cit. Volumen II. P. 8.

<sup>463</sup> Carlos PORTA apunta que el Informe Carter hace énfasis en que la tributación debe orientarse a la protección de la familia, a través del reconocimiento de que la capacidad contributiva debe ser medida con base en la familia y no la condición de cada uno de sus miembros (Cfr. PORTA, Carlos. *Familia y tributación...* p. 505).

En cuanto al tercer aspecto –los gastos esenciales-, en la propuesta del Informe Carter se sugiere el establecimiento de una base de exención, así como deducciones por sustento de hijos, gastos médicos, estudios, donaciones benéfico-científicas, etc. La doctrina anticipó la crítica que se formularía sobre la fijación de cuáles serían las deducciones admisibles y su cuantía, en el hecho de que su concretización sólo era posible a través de juicios de valor más que sobre puros exámenes económicos<sup>464</sup>.

En cuanto al gravamen de los asalariados, el Informe indica que, a los fines de evitar una presión excesiva sobre este sector, debe permitirse la deducción de los gastos necesarios para la percepción de rentas del trabajo dependiente, en la misma forma en que pueden hacerlo quienes ejecutan una actividad en forma independiente. A los fines de optimizar la determinación, deberá permitirse la deducción de una cantidad fija o, alternativamente, los gastos efectivamente realizados<sup>465</sup>. Esto no debe ser confundido con el sistema de desgravámenes recogido en la legislación impositiva venezolana, que permite alternativamente al contribuyente persona natural desgravar una cantidad fija o una serie de conceptos taxativamente previstos en la Ley, que están llamados a cubrir los gastos de vida, pero no las erogaciones necesarias para el desarrollo de la actividad económica del contribuyente.

Sobre los gastos educativos, el Informe recomienda que se reconozca un crédito fiscal por cada hijo, pero haciendo mayor la deducción por el primer hijo que la de los restantes, por los cambios familiares derivados del recibimiento del primogénito en la familia (mudanzas, contratación de personal de asistencia, mobiliarios, etc.), en donde se requieren adaptaciones menores para los restantes hijos. En los casos de las madres de familias trabajadores, el Informe recomienda reconocer un crédito fiscal para recoger los gastos en los cuales debe incurrirse para el cuidado de los hijos. Asimismo, debe permitirse la deducción de los gastos médicos,

---

<sup>464</sup> BREÑA, Fernando y SOTO, Joaquín. Ob. cit. p. XXV.

<sup>465</sup> Informe Carter. Ob. cit. p. 14.

reconociendo la necesidad de la deducción de sumas superiores en casos extraordinarios de dichos gastos, que funcionen como una suerte de seguro médico. Por su parte, el Informe recomienda que se permita la deducción de los donativos de caridad, incentivando así a la responsabilidad social, así como de las donaciones hechas a las asociaciones políticas y donaciones efectuadas a parientes próximos pero que no formen parte del núcleo familiar<sup>466</sup>.

Conforme a lo indicado, además de la base de exención, se ha sostenido que el reconocimiento de las rebajas y desgravámenes se constituye también en una forma de protección de la familia, el derecho a la obtención de un salario justo, el derecho al trabajo, a la salud, a la educación, así como a una vivienda digna. Todos estos derechos, como hemos visto en los capítulos anteriores, se encuentran protegidos tanto en nuestra Constitución como en los diversos tratados internacionales suscritos y ratificados por la República. Como reseñamos anteriormente, el garantizar que el particular posea los recursos necesarios para satisfacer estas necesidades es parte sustancial del Estado Social de Derecho, permitiendo al individuo que directamente y sin depender de los recursos estatales, pueda lograr una vida digna, en condiciones de libertad. Los referidos elementos de cálculo del Impuesto sobre la Renta, entonces, no podrán ser libremente variados por el legislador sin considerar su impacto en el disfrute de los derechos humanos, según hemos señalado.

Con base en estas apreciaciones, sería posible la revisión de los supuestos contemplados en la Ley de Impuesto sobre la Renta contentivos de los desgravámenes aplicables a las personas naturales, a los fines de considerar si son suficientes para cubrir los gastos incurridos por éstas para cubrir sus necesidades. Resulta interesante destacar, por ejemplo, que en la República

---

<sup>466</sup> Vale igualmente hacer referencia a las consideraciones contenidas en el Informe SHOUP, preparado para Venezuela en 1956 (SHOUP, Carl. *The Fiscal System of Venezuela. A Report*. Baltimore. The John Hopkins Press. 1959. p. 170 y ss). Dicho informe es mucho más restrictivo que las consideraciones contenidas en el Informe CARTER, dado que únicamente establece la recomendación de que las parejas tributen como un solo contribuyente, que se reconozca una base de exención mínima, que se permita aplicar como desgravámenes únicamente a las contribuciones de caridad y los gastos médicos, dado que, bajo las consideraciones del Informe, es correcto que la Ley, por regla general, niegue el desgravamen de otros gastos, bajo la estimación de que los gastos de vida están incluidos en la exención de base general aplicable.

Argentina en algún momento se permitió deducir los gastos de sepelios de las cargas familiares, los aportes personales a fondos de jubilaciones, pensiones o subsidios, los aportes a planes de seguro de retiro privados, los descuentos obligatorios efectuados para aportes a obras sociales, del contribuyente y sus cargas de familia y de ciertas donaciones<sup>467</sup>.

Debemos destacar que la práctica implementada por el legislador venezolano al permitir la deducción de tan sólo ciertos gastos relacionados con la vida de las personas –como es el caso de gastos médicos, de educación, vivienda, etc., en las condiciones señaladas- también ha sido adoptada en otras legislaciones del mundo, facilitando de esta manera el control fiscal de tales deducciones. En todo caso, cualquier eventual reforma de la legislación debería tomar en cuenta si estas deducciones son suficientes y, eventualmente, en el caso que se pretenda su eliminación, hacer una revisión exhaustiva del efecto que ello tendría en la cobertura de las necesidades familiares del contribuyente. De esta forma, gastos como la vestimenta y los alimentos no son tomados en cuenta para la determinación de los desgravámenes aplicables, debiendo en consecuencia el sujeto pasivo decidir entre el uso del desgravamen único –que podrían implícitamente incluir estos conceptos- o los desgravámenes taxativamente previstos en la normativa.

En definitiva y en atención a las notas anteriores, se hace necesario que el mínimo vital fijado en la legislación de Impuesto sobre la Renta sea sujeto a revisión, con base en los postulados hasta aquí señalados, esto es, atendiendo al principio de capacidad contributiva en consonancia con el ejercicio de los derechos humanos. El establecimiento de ese mínimo vital se materializa, como señalamos, por tres vías esenciales: por una parte, mediante el establecimiento de una base de exención, bajo la cual no exista la obligación de declaración y pago del tributo, asimismo, a través del reconocimiento de un desgravamen único, que recoja en forma real una estimación de los gastos necesarios para la supervivencia y el

---

<sup>467</sup> BERTAZZA, Humberto. *Derechos Humanos y...* op. cit. p. 151.

incremento de los desgravámenes reconocidos por la normativa vigente y, por último, a través del incremento cuantitativo y cualitativo de las rebajas por cargas familiares reconocidas en nuestra legislación. Estos elementos, considerados en su conjunto, conducirían a una mejor medición de la capacidad de los ciudadanos de contribuir con las cargas públicas, en claro equilibrio con la autosatisfacción de sus necesidades representadas en los derechos humanos.

Por otra parte, en cuanto a los derechos protegidos en el texto legal, podemos apreciar que el artículo 14 de la Ley de Impuesto sobre la Renta declara exentas del impuesto de los fondos de retiro y pensiones, y las pensiones que reciban los jubilados, aun en el caso de que tales pensiones se traspasen a sus herederos. Con ello se busca la protección de la ancianidad, norma que de alguna forma es complementada con la admisión de las rebajas personales a cargo de quienes mantienen económicamente a las personas de tercera edad. Sin embargo, reiteramos la insuficiencia aparente en la rebaja consagrada en la Ley.

Asimismo, el mismo artículo 14 declara exentas de impuesto a las instituciones religiosas<sup>468</sup>, siempre que no persigan fines de lucro, lo cual puede ser interpretado como una forma de protección del derecho de libertad de culto. En todo caso, esta norma requiere como condición esencial para la procedencia de la exención, además de que la institución se dedique exclusivamente a una de las actividades listadas en ella, que las ejecute sin fines de lucro lo cual, en sí mismo, es presupuesto para considerar que no se dan los extremos esenciales manifestativos de la capacidad contributiva en el Impuesto sobre la Renta, esto es, que si una institución no tiene fin de lucro, mal podría tener capacidad contributiva y, en consecuencia, calificar como contribuyente.

---

<sup>468</sup> Artículo 14, numeral 10 de la Ley de Impuesto sobre la Renta: “Las instituciones dedicadas exclusivamente a actividades religiosas, artísticas, científicas, de conservación, defensa y mejoramiento del ambiente, tecnológicas, culturales, deportivas y las asociaciones profesionales o gremiales, siempre que no persigan fines de lucro, por los enriquecimientos obtenidos como medios para lograr sus fines, que en ningún caso distribuyan ganancias, beneficios de cualquier índole o parte alguna de su patrimonio a sus fundadores, asociados o miembros de cualquier naturaleza y que sólo realicen pagos normales y necesarios para el desarrollo de las actividades que les son propias. Igualmente, y bajo las mismas condiciones, las instituciones universitarias y las educacionales, por los enriquecimientos obtenidos cuando presten sus servicios dentro de las condiciones generales fijadas por el Ejecutivo Nacional”.

Tal y como hemos indicado, en muchos de estos casos podríamos sostener que no estamos en presencia de verdaderos supuestos de exención, sino de no sujeción, en atención a la protección de los derechos humanos, en virtud de lo cual, no sería dable al legislador la modificación de estos supuestos.

Por otra parte, el hecho de que la Ley de Impuesto sobre la Renta reconozca una base mínima de tributación implica una suerte de regulación del mínimo vital. Así, la Ley determina que sólo quienes tengan un enriquecimiento neto anual superior a 1.000 U.T. o que tengan ingresos brutos mayores a 1.500 U.T. están obligados a presentar la declaración de impuesto y a efectuar el pago correspondiente<sup>469</sup>. Igualmente se establece una base especial de no sujeción a las personas naturales que realicen actividades agropecuarias.

Debemos resaltar igualmente a un elemento que también es propio de la preservación de la capacidad contributiva, cual es el establecimiento de una tarifa progresiva en el cálculo del Impuesto sobre la Renta, de forma tal que se grave con una mayor tasa las porciones de enriquecimiento en el patrimonio que excedan los elementos necesarios para cubrir los gastos esenciales del particular. Ello permite proteger mayormente a las primeras capas del patrimonio de la persona que serán evidentemente destinadas a cubrir gastos esenciales, sobre las capas excedentes, que estarán llamadas a cubrir gastos superfluos o excedentarios.

Al margen de lo señalado directamente en la Ley, vale recordar aquí lo señalado por la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia al procurar adaptar la base de cálculo del Impuesto sobre la Renta a pagar por los trabajadores, reduciéndola al salario normal, garantizando de esta forma el derecho de disfrute

---

<sup>469</sup> Artículo 79 de la Ley de Impuesto sobre la Renta: *“Las personas naturales residentes en el país y las herencias yacentes que obtengan un enriquecimiento global neto anual superior a mil unidades tributarias (1.000 U.T.) o ingresos brutos mayores de mil quinientas unidades tributarias (1.500 U.T.) deberán declararlos bajo juramento ante un funcionario, oficina o por ante la institución que la Administración Tributaria señale en los plazos y formas que prescriba el Reglamento. Igual obligación tendrán las personas naturales que se dediquen exclusivamente a la realización de actividades agrícolas, pecuarias, pesqueras o piscícolas a nivel primario y obtengan ingresos brutos mayores de dos mil seiscientos veinticinco unidades tributarias (2.625 U.T.)”.*

del salario percibido por el trabajador en su jornada. Se trata en este caso del reconocimiento tanto de la inadecuación de la base de cálculo como de los desgravámenes reconocidos en la normativa venezolana, lo cual puede ameritar su revisión sobre la base de consideraciones como las efectuadas anteriormente. Con esta decisión la Sala procura la protección de los derechos humanos de los ciudadanos, su mínimo vital y la adecuación de los tributos a la capacidad contributiva de los sujetos pasivos. Tales consideraciones, en nuestra visión, son suficientes para llamar a la revisión de la presión del Impuesto sobre la Renta de las personas naturales en nuestro país, en atención a nuestras particulares condiciones.

#### **IX.8.- REVISIÓN DE LAS EXENCIONES EN LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO**

Merece también atención el caso de los tributos indirectos, como es el supuesto del Impuesto al Valor Agregado. Como es sabido, el Impuesto al Valor Agregado grava las ventas de bienes muebles y la prestación de servicios, así como la importación de bienes o servicios al país. Los contribuyentes de tal tributo son los vendedores de bienes o prestadores de los servicios gravados. El monto del impuesto causado por cada operación –actualmente por regla general, 12% sobre la contraprestación derivada de la venta de bienes o la prestación de servicios- deberá ser necesariamente trasladado a los adquirentes de los bienes y servicios. Si el adquirente de los bienes y servicios es contribuyente del Impuesto al Valor Agregado, el monto del tributo retornado al proveedor como consecuencia del pago de la factura emitida constituirá crédito fiscal para dicho adquirente.

En este caso, el monto del tributo a pagar a la República al cierre del período gravable, será la diferencia entre los débitos fiscales (monto del impuesto facturado por la realización de operaciones gravables) y los créditos fiscales (monto del impuesto soportado por la adquisición de bienes y servicios). De acuerdo con ello, en tanto el adquirente de los bienes o servicios no sea el consumidor final –esto es, no se trate de un contribuyente del Impuesto al Valor

Agregado-, en principio no se producirá impacto en el patrimonio de los contribuyentes del tributo en referencia en virtud de que éste siempre recuperará el monto erogado a su proveedor, en tanto la cuota tributaria sólo estará constituida por la diferencia entre lo facturado y lo soportado y, asimismo, en la medida en que los montos facturados y que generaron débitos fiscales, deberían, por regla general, ser recuperados del adquirente respectivo.

Por su parte, si el adquirente de los bienes y servicios es el consumidor final –no contribuyente del Impuesto al Valor Agregado- el monto del impuesto trasladado deberá ser soportado íntegramente por el mismo. De acuerdo con ello, el patrimonio que resulta efectivamente impactado por el tributo es el del adquirente de los bienes y servicios quien está imposibilitado de trasladarlo a terceras personas. De allí que se trate de un tributo indirecto que tiende a gravar la manifestación de la capacidad contributiva representada por el gasto. De igual forma, se indica que se trata de un tributo regresivo, en tanto grava con mayor impacto a quienes menos tienen.

Este consumidor final ha sido comúnmente denominado en la doctrina como el contribuyente de facto, en virtud de que aún cuando no es el sujeto definido como contribuyente por la ley, es aquél que efectivamente contribuye con su patrimonio a la satisfacción de las cargas públicas. De allí que, en nuestra opinión, es éste el sujeto cuya capacidad contributiva debe ser examinada a los efectos de determinar si efectivamente el tributo, en la forma en la cual ha sido establecido, es o no constitucional. Asimismo, por ello consideramos que la preservación del mínimo vital deberá efectuarse atendiendo a las condiciones de los consumidores finales en tributos indirectos como el caso del Impuesto al Valor Agregado.

En la medida que acordemos que el legislador deberá estar sujeto a una serie de lineamientos mínimos para la determinación de lo que constituye capacidad contributiva, acordaremos que ciertas disposiciones serán de inclusión obligatoria en las leyes tributarias, como sería el caso de la admisión de deducciones, de

desgravámenes, etc. en la base de cálculo de los impuestos. Asimismo, debería considerarse que todo gravamen que afecte el mínimo vital es inconstitucional por violar el principio de la capacidad contributiva en los términos establecidos en la Constitución de 1999.

De igual forma, debería aceptarse que ciertas materias y elementos se encuentran por sí excluidos de la imposición por afectar esa esfera mínima de derechos de los particulares. Podría entonces sostenerse que cualquier imposición que afecte las condiciones mínimas de vida, que impida la obtención de vivienda, alimentación balanceada, salud, educación, derecho al trabajo, etc, violaría los principios establecidos en la Constitución.

De allí que podríamos decir que ciertos aspectos se encuentran no sujetos por sí o son inmunes a la tributación. Se trataría de aquellos elementos con relación a los cuales no sería necesario esperar una consagración legislativa como exentos para considerarlos no gravables, en tanto existe una prohibición constitucional implícita a su gravamen, derivado del establecimiento de los derechos y garantías de los ciudadanos en el Texto Fundamental.

Un caso que mereció análisis sobre las consideraciones anteriores fue el antes tratado al revisar la decisión dictada por la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia donde se declararon exentos del Impuesto al Valor Agregado a los servicios médico-asistenciales. Como revisamos, en este caso la Sala se fundamentó en el hecho de que el gravamen en comentarios resultaría en una carga excesiva para los particulares a fin de obtener la prestación de un servicio de salud de calidad, lo cual operaría en contra del derecho de igualdad, del derecho a la salud, la obligación del Estado de financiar un sistema público nacional de salud, el derecho a la vida, la seguridad social y el derecho a disponer de bienes y servicios de calidad.

La Sala consideró particularmente importante destacar la situación venezolana de la ineficiencia en la prestación del servicio de salud pública, elemento que se torna esencial para la revisión de la capacidad contributiva y del mínimo vital ya que, como tuvimos oportunidad de apreciar anteriormente, la precisión de la esfera del mínimo sobre el cual no puede recaer la imposición varía de Estado en Estado de acuerdo con las condiciones existentes en el mismo. En la medida en que el Estado sea capaz de proveer servicios esenciales de calidad, mayor será la porción de los ingresos que el contribuyente podrá destinar a gastos no esenciales y, en consecuencia, mayor su capacidad contributiva. Por ello, la precisión de este concepto deberá efectuarse en cada Estado.

Como lo indicó la Sala, la efectiva razón para declarar esta exención es la ausencia de manifestación de la capacidad contributiva de los particulares únicamente por haber hecho uso del servicio médico-asistencial privado. No obstante, hemos destacado suficientemente que en ese caso no estamos frente a un supuesto de exención –esto es, de la decisión del legislativo de dispensar del cumplimiento de la obligación tributaria efectivamente y legítimamente nacida- sino ante un caso de no sujeción o inmunidad constitucional.

La última de las posiciones en referencia implica que determinados hechos no se encuentran, por sí, sujetos a gravamen, por considerar que existen derechos cuya garantía se vería menoscabada por su tributación. De allí que la potestad tributaria de cada uno de los entes político-territoriales se vería limitada a lo que efectivamente constituye manifestación de la capacidad contributiva de los ciudadanos –reconociendo que la determinación de los límites de este principio implica el examen integral de los derechos y condiciones de vida de los ciudadanos-, de tal manera que no podrán en caso alguno exceder esos límites so pena de viciar a la norma de nulidad por inconstitucionalidad, como ya ha sido reconocido por la Sala Constitucional, estando en el marco de sus competencias, según lo hemos tratado anteriormente.

En nuestra consideración –creemos cabe reiterarlo-, debe aceptarse la existencia de una inmunidad tributaria fundamentada en el goce de los derechos humanos y de la capacidad contributiva que es susceptible de ser custodiada por el control jurisdiccional. En estos casos la Sala Constitucional –o los Tribunales de la República, a través del control difuso-, no estarían ejerciendo facultades legislativas, sino que se limitarían a custodiar el cumplimiento de las normas y principios rectores en la materia tributaria, sin que pueda aceptarse válidamente que ciertos principios están apartados de dicho control. El principio de capacidad contributiva, centro esencial de la tributación, debe ser especialmente atendido al revisar la constitucionalidad de un tributo, quedando en ciertos casos sujeta dicha revisión a la verificación económica de su existencia, pero bastando en otros supuestos el sólo examen de la disposición para constatar la violación.

En cuanto a otros supuestos de “exención” previstos en la legislación venezolana, tenemos a la exención de los alimentos básicos previstas en el artículo 18 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, que pretende proteger el derecho a la alimentación –como ya ha sido recogido por las sentencias de nuestro máximo Tribunal y que hemos citado anteriormente- y la exención de servicios públicos básicos como la telefonía, luz eléctrica, agua, aseo, gas, así como el transporte terrestre, los cuales están destinados a cubrir los gastos esenciales de vida de los ciudadanos.

Igualmente, el derecho a la educación y a la libertad de expresión se consagra con las exenciones a la venta de libros, revistas y folletos, así como de los diarios, periódicos y el papel para sus ediciones y la prestación de servicios educativos. La protección de las personas mayores y minusválidas se consagra con la exención de los servicios de hospedaje y alimentación prestados a los minusválidos, personas mayores y estudiantes –en reconocimiento, en este último caso, de la ausencia de su capacidad contributiva-. El derecho a la salud, por su parte, se protege mediante la exención de los servicios médico-asistenciales y la venta de

medicamentos. Estas normas fueron referidas anteriormente al tratar la institución del mínimo vital.

Como puede apreciarse, tanto en la legislación como en la jurisprudencia venezolana existen diversos supuestos de reconocimiento de la necesaria protección de los derechos humanos de la tributación, estableciéndose expresamente que en ciertos casos la gravabilidad de determinados actos puede conllevar la negación del ejercicio de estos derechos. Todo ello se concreta a través de la consagración constitucional del principio de capacidad contributiva, en virtud de lo cual, la inconstitucionalidad de una norma tributaria que incida sobre el núcleo esencial de derechos humanos conllevará no sólo la denuncia de violación del derecho específico –salud, alimentación, educación, libertad de culto, etc.-, sino asimismo la violación del principio de capacidad contributiva. Resulta esencial en el examen a realizar que el intérprete detecte la afectación real del tributo en la vida de los contribuyentes, a los fines de poder sobrepasar constitucionalidades aparentes de las normas. Ello ocurrió, por ejemplo, en el caso del gravamen de los servicios médicos-asistenciales, cuando se pretendió sostener: (i) que el tributo no debía ser trasladado por los médicos a los pacientes y (ii) que existía un servicio de salud público gratuito al cual podían acudir los particulares. El examen de la realidad implicó la revisión del estado del servicio público asistencial y la constatación de la verdadera necesidad de los ciudadanos, preservando con la decisión de la Sala Constitucional efectivamente el nivel de vida de los ciudadanos en cuanto al goce del derecho a la salud. Iguales revisiones deberán efectuarse en otros casos, en los cuales pueda determinarse afectaciones del ejercicio de los derechos humanos de los particulares.

En todo caso, la determinación de la existencia de inmunidades en la tributación indirecta también requiere el análisis sobre el funcionamiento de las supuestas “exenciones” reconocidas en la Ley de Impuesto al Valor Agregado. En efecto, en la actualidad, el reconocimiento de que un determinado bien o servicio se encuentra exento del Impuesto al Valor Agregado implica que al precio de ese

bien o servicio no deberá agregarse el monto de este tributo. No obstante, la materia prima y demás bienes y servicios que fueron necesarios para la producción y venta de los que se encuentran exentos, sí se vieron impactados con el Impuesto al Valor Agregado. Sin embargo, el productor o vendedor de los bienes o servicios exentos no cuenta con mecanismos, bien para trasladar a los consumidores finales o bien recuperar del Estado, el Impuesto al Valor soportado por la adquisición de bienes o servicios para la realización de su actividad económica. Con ello, este tributo pasa a formar parte de la estructura de costos del productor o vendedor, en virtud de lo cual, existe un encarecimiento implícito del bien exento. De allí que la exención declarada por la Ley quede parcialmente sin efecto, por cuanto en la fijación del precio de cualquier bien o servicio exento se habrá tomado en consideración los tributos soportados no trasladables<sup>470</sup>.

Por ello, una posible solución en el caso concreto sería la modificación del régimen de exenciones por el de *tasa cero*, en donde la venta de los hoy denominados bienes y servicios exentos se encuentre gravada con tarifa del 0%, lo cual habilitaría al productor o vendedor a la recuperación del tributo indirecto soportado en la producción o venta del bien o servicio que no se desea gravar. En este caso, el aparato económico resultaría totalmente inmune de la tributación indirecta sobre estos bienes o servicios que no constituyen una verdadera manifestación de capacidad contributiva, según hemos comentado<sup>471</sup>.

---

<sup>470</sup> La doctrina ha explicado la diferencia entre el régimen tasa cero y las exenciones de la siguiente forma: “¿Qué diferencia existe entre tasa 0% y exentos? La diferencia consiste en que los bienes y servicios a tasa 0% no incorporan en su precio al iva, ello es consecuencia de que el precio de venta de estos productos no incluye el iva, y el iva pagado en los insumos requeridos para producir estos bienes, les es devuelto a los productores, es decir, el sat les devuelve a los productores de bienes, a tasa 0% el iva que pagaron. En el caso de los bienes exentos su precio sí incorpora una parte de iva, esto se debe a que en cuanto estos bienes se encuentran exentos, es decir no cobran iva en la venta al consumir final, el costo de producirlos sí incluye iva porque el iva pagado no les es devuelto a los productores, como sí ocurre en el caso de la tasa 0%. De este modo la principal diferencia entre tasa 0% y exentos consiste en el iva incorporado en los costos de producción, en la tasa 0% el iva es devuelto por la autoridad hacendaria mientras que en los bienes exentos no se produce la devolución” (FUENTES CASTRO, Hugo Javier y ZAMUDIO CARRILLO, Andrés. IVA: ¿Qué sucede si los bienes y servicios a tasa 0% se cambian a exentos?. En: Revista Análisis Económico. N° 61. Primer cuatrimestre México. Universidad Autónoma Metropolitana. 2011. p. 202).

<sup>471</sup> En todo caso, parte de la doctrina mantiene la necesidad de que el tratamiento de este tipo de bienes continúe siendo el de exento, para simplificar el funcionamiento de la Administración Tributaria, evitando pasar por procedimientos de devolución complejos que, igualmente, afectarían la recaudación fiscal (Cfr. FUENTES CASTRO, Hugo Javier y ZAMUDIO CARRILLO, Andrés. IVA: ¿Qué... p. 203). No obstante, creemos que la eficacia y eficiencia en la recaudación no pueden constituirse en motivos que alteren la justicia en la recaudación y que, en definitiva, conlleven la afectación de los derechos humanos de los particulares; por el contrario, como hemos señalado, la vigencia del Estado constitucional obliga a que aquélla quede supeditada a la satisfacción de estos últimos.

Es importante señalar que un sector importante de la doctrina ha estimado que la mejor solución posible para evitar las distorsiones generadas por el otorgamiento de exenciones en el Impuesto al Valor Agregado es su eliminación total<sup>472</sup>. Sin embargo, como hemos indicado, no creemos factible eliminar las supuestas “exenciones” que efectivamente constituyen constatación de la ausencia de capacidad de contribuir por parte de los consumidores finales. Las distorsiones producidas en el sistema por la falta de presupuestos de devoluciones u otros mecanismos que equilibren las distorsiones producidas por gravámenes en distintos niveles de la cadena de comercialización no pueden generar gravámenes que resultan manifiestamente injustos, al no considerar la capacidad de pago y la necesaria protección de los derechos humanos de los particulares.

De igual forma, como hemos tenido oportunidad de indicar anteriormente, la determinación de la existencia de capacidad contributiva y la protección de los derechos humanos implica el reconocimiento de capas o estratos en los ingresos de los ciudadanos. Con ello, una porción de los ingresos siempre estará destinada a la satisfacción de necesidades básicas, con independencia de la capacidad económica total del sujeto pasivo correspondiente, en virtud de lo cual, la

---

<sup>472</sup> Así, por ejemplo, se han destacado las razones para adoptar beneficios fiscales en los términos siguientes: “*Incluso en aquellos casos en los que se pasa una de las dos pruebas que justifican la introducción de una exención, avanzando en términos de equidad y/o de ‘internalizar’ externalidades, se corre el riesgo de que al final el nuevo sistema tributario pueda terminar estimulando la evasión/elusión. Esto ocurre cuando el nuevo régimen hace ‘rentable’ parecerse a los bienes o sectores que gozan de la exención. Por supuesto el sistema tributario se hace más costoso y difícil de administrar; es decir, patrocina una cultura de ‘captura de rentas’, en las que otros actores económicos y sectores, distintos a los que originalmente se buscaba promover, también desearán participar.*”. En cuanto a las exenciones otorgadas en el Impuesto al Valor Agregado, se indica que: “*El principal criterio para justificar la inclusión de exenciones dentro del régimen impositivo al valor agregado es el de equidad, sobre la base de que éstas le aportan mayor progresividad al impuesto. No obstante, las exenciones pueden resultar ineficientes e incluso inequitativas cuando su introducción no refleja necesariamente diferenciales de ingreso. Esto ocurre cuando se asume que los bienes exentos son consumidos principalmente por los estratos más bajos, pero en realidad también hacen parte de las canastas de consumo de los hogares de ingresos medios y altos. De este modo las consecuencias distributivas de las exenciones pueden favorecer a los hogares más ricos y penalizar a los más pobres. También pueden generar sesgos demográficos como en el caso de las exenciones al transporte público que favorecen a los hogares urbanos de bajos ingresos en contra de los hogares rurales de ingresos similares.*”. Asimismo, se destacan las inequidades que pueden darse cuando no se contempla un sistema efectivo de devoluciones de este tributo indirecto, en los términos siguientes: “*de acuerdo con la teoría, las exenciones al IVA pueden dar lugar a un efecto de cascada en el impuesto. Dicho efecto se presenta cuando el valor agregado, o parte de éste, es gravado y pagado en más de una ocasión al pasar por las diferentes etapas de la cadena de producción-comercialización. Es el caso del productor que emplea como insumo un bien exento, y que no puede reclamar la devolución del IVA sobre este insumo, como sí lo hace el productor del mismo. En otras palabras, a menos que un sector esté favorecido en su totalidad del pago de IVA, el impuesto sobre los insumos será absorbido en el precio del producto, y será el consumidor final quien termine pagándolo, aunque a una tarifa menor que la tarifa general que aplicaría sobre el bien*”. (HERNÁNDEZ, Gustavo Adolfo; SOTO LOSADA, Carolina; PRADA, Sergio Iván y RAMÍREZ, Juan Mauricio. *Exenciones tributarias: Costo fiscal y análisis de incidencia*. En: Archivos de Macroeconomía. Bogotá. Departamento Nacional de Planeación. Dirección de Estudios Económicos. 2000. p. 6-8).

adquisición de los bienes y servicios destinados a la satisfacción de dichas necesidades básicas necesariamente deberá quedar excluida de la tributación.

## CAPÍTULO X

### CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

1. La interpretación de las reglas jurídicas requiere desentrañar su racionalidad, analizando los valores y principios que las inspiran, a los fines de lograr su adecuación a la sociedad en la cual están siendo aplicadas. El juicio de racionalidad requiere del análisis lógico y congruente de las normas contenidas en el ordenamiento jurídico, pero también de esos otros factores revestidos de cierta irracionalidad que, en su conjunto, determinan la cultura jurídica en un lugar y tiempo determinados. Sólo así podrá garantizarse que la norma sea eficaz, esto es, que pueda ser insertada y hecha valer en un entorno social concreto.
2. El análisis constitucional de una norma constituye uno de los elementos para procurar garantizar la racionalidad de la norma, evitando, en principio, que la solución interpretativa adoptada se aparte de la justicia material. Pero asimismo, la racionalidad implica la conciliación de la razón práctica con los valores y principios abstractos, adoptando una posición firme sobre el correcto contenido y alcance de la norma interpretada.
3. La orientación actual en la concepción del Estado democrático debe llevar a la preservación y protección de los derechos humanos fundamentales, atendiendo a la situación del individuo como eje en torno al cual debe girar la actuación gubernamental, acercando el poder a la población y garantizando su felicidad inmediata, la adecuación de las medidas administrativas al disfrute de sus garantías y, especialmente, la justicia social. La persona constituye realmente el centro de toda acción en el Estado Social de Derecho, siendo el Derecho la base que fundamenta toda acción gubernamental necesariamente orientada a la protección y evolución de la persona. En esta figura, la relación entre el contribuyente y el Estado no es antagónica, sino simbiótica, por cuanto cada uno de ellos asume su

rol en la protección de la sociedad y en la realización del individuo. De esta forma, la prioridad entre los derechos humanos la tiene el reconocimiento de la personalidad del hombre, debiendo en consecuencia, toda acción del Estado girar en torno a la persona.

4. La obligación de los particulares de contribuir con los gastos públicos y la potestad del Estado de exigirles el cumplimiento de este deber, tiene su fundamento en la procura de la convivencia ciudadana y del bienestar particular de cada uno de sus componentes. De esta manera, el Estado sólo existe en función de la preservación del bienestar del pueblo, la satisfacción de sus necesidades y la garantía de la progresividad de las condiciones de sus componentes. De allí entonces que la tributación viene circunscrita por un límite natural, referido a la posibilidad de goce de los derechos por parte de los ciudadanos, así como a la factibilidad de que éstos se hagan de los recursos necesarios para sufragar sus necesidades propias.
  
5. Sería incorrecto afirmar que la esencia misma del tributo resida en la obligación que tienen los ciudadanos de contribuir con parte de su patrimonio al mantenimiento mismo del Estado, sino que, por el contrario, éste se sustenta en la protección y satisfacción de los intereses y derechos ciudadanos –centro de toda actividad en el Estado Social de Derecho-, en virtud de lo cual, cualquier contrariedad entre la tributación y este último aspecto, deberá resolverse a favor de la preeminencia de los derechos de los individuos que forman parte de la colectividad. Por ello, sería imposible afirmar que el poder de crear y exigir el pago de los tributos es incuestionable, en tanto una vez constatada la inadecuación de dichos tributos a la satisfacción de las necesidades colectivas, decae su esencia misma y se hace inviable, al contradecir los postulados fundamentales del Estado Social de Justicia y Derecho.

6. El tributo surge como un medio de garantizar el desarrollo de la persona y la satisfacción de las necesidades que, por sí sólo y apartado de la sociedad, no podría cubrir. Es el caso del reconocimiento de la necesidad de ciertas instituciones tales como escuelas, hospitales, centros psiquiátricos, etc., en donde la colectividad atiende las necesidades de los particulares. Corresponde al Estado la ejecución, protección y coordinación de todas estas funciones colectivas. Sin embargo, el Estado no está a cargo de la satisfacción de todas las necesidades individuales, sino que cada particular debe hacerse de los recursos y medios para cubrir sus requerimientos. Es parte esencial de la libertad del hombre y de su dignidad que éste no dependa del aparato estatal para cubrir sus necesidades básicas de las cuales puede autoabastecerse. En consecuencia, la función del aparato estatal es poner a disposición de los particulares los medios y recursos necesarios para cubrir sus requerimientos, pero no sustituir a los individuos en las actuaciones necesarias para ello.
  
7. Por cuanto el deber de contribuir y, con él, el principio de capacidad contributiva, preexisten a la existencia misma del Estado, no resulta posible la creación y aplicación de los tributos en desconocimiento de los principios esenciales que los informan. Así, no es necesario que los principios se encuentren recogidos expresamente en el derecho positivo, ni es posible ignorar su existencia porque no se corresponden con la letra de la norma a ser interpretada. Si el tributo –como noción y sin perjuicio del principio de reserva legal- preexiste al Estado, también lo preexisten todos sus principios y la actividad estatal debe necesariamente plegarse a ellos. Quedó atrás la afirmación de que el mero destino de lo recaudado a la “satisfacción de las necesidades colectivas” justificaba toda acción orientada a la creación de un tributo por el aparato estatal. Asimismo, ello hace quedar atrás el supuesto poder discrecional del Estado legislador en la detección y delimitación de las específicas manifestaciones de capacidad contributiva que sustentarían la creación del tributo.

8. En la concepción del Estado y de la convivencia del hombre en sociedad siempre ha estado presente como norte el reconocimiento y protección de los derechos naturales, garantizando así el imperio efectivo de la justicia. El poder legislativo venezolano y foráneo, así como los creadores de la legislación multilateral vigente, ha efectuado grandes esfuerzos por lograr la positivización de los derechos humanos. La Constitución venezolana establece un valor preferencial al reconocimiento de los derechos humanos, realizando una extensa enumeración de estos derechos a lo largo de su articulado. De igual forma, el artículo 22 del Texto Fundamental deja abierta la aplicación de otros derechos que, no estando expresamente consagrados en el texto constitucional o en los tratados internacionales, son inherentes a la persona, sin que la falta de su regulación menoscabe su ejercicio.
  
9. Los derechos humanos fundamentales pueden verse afectados por la tributación, cuando su incidencia no es debidamente medida. Tal es el caso del impacto que la tributación puede causar en el disfrute del salario, el derecho a la vivienda, a la salud, a la educación, a la libertad de culto y la libertad de prensa, entre otros. Ello no implica la existencia de una prohibición absoluta a que la tributación incida sobre esferas que repercutan en los derechos humanos –ello podría ser base para negar toda forma de tributación-, pero sí en todo caso, la obligación del Estado de detenerse en sus pretensiones de recaudación fiscal cuando pueda evidenciarse que el tributo podrá afectar negativamente el goce efectivo de estos derechos, interfiriendo en ellos más allá de lo que pueda considerarse normal, racional y aceptable.
  
10. Estando clara la primacía en la protección de los derechos humanos en cualquier actividad legislativa, ejecutiva o judicial desarrollada por el Estado, es válido que se produzcan restricciones a estos derechos, siempre

y cuando se cumplan con ciertos extremos. Tal es el caso de la propia materia tributaria en donde el derecho de propiedad es legítimamente limitado exigiendo a los particulares contribuir con parte de su patrimonio para la satisfacción de las necesidades colectivas. No obstante, de no preverse claramente los supuestos de intervención y limitación en la esfera de derechos humanos, se correría el riesgo de que las actuaciones estatales dejaran de estar orientadas a la protección de estos derechos y al reconocimiento de que la persona es el centro de toda acción gubernamental.

11. La inmunidad tributaria representa la porción jurídico-patrimonial de cada individuo que se encontraría excluida o, al menos, protegida de toda tributación, por considerar que en ella se encierran elementos esenciales al disfrute de los derechos del hombre y que podría resultar afectada negativamente como consecuencia del ejercicio de este poder de imperio por el Estado. La inmunidad tributaria es una norma denegatoria del poder tributario, sustentada en dos aspectos: (i) en la ausencia de capacidad contributiva y (ii) en el reconocimiento de los derechos humanos más fundamentales.

12. En Venezuela han sido sumamente escasas las consideraciones efectuadas acerca de la existencia de una inmunidad tributaria sobre los derechos fundamentales, siendo que inclusive en el foro algunos han llegado a negar la existencia del concepto. La mayor parte de las apreciaciones que en alguna medida se han efectuado a la idea, se refieren a la preservación de la capacidad contributiva como concepto abstracto, pero sin considerar que la correcta apreciación de la capacidad económica requiere del reconocimiento y delimitación de lo que constituye la esfera mínima que cuantitativa y cualitativamente se encuentra excluida de la tributación. El reconocimiento de la existencia de la institución y su precisión se constituyen en elemento esencial de la preservación de los

derechos humanos y el cumplimiento de los fines del sistema al cual constitucionalmente estamos adscritos, residiendo en éste una de las bases fundamentales para la preservación de la sociedad en los términos en los cuales fuese originalmente concebida.

13. Podemos apreciar en la legislación, doctrina y jurisprudencia nacional y foránea la tendencia a confundir los conceptos de inmunidad tributaria y de exención y tratarlos indistintamente. En muchas legislaciones –incluyendo la venezolana- las inmunidades tributarias son consagradas a través de exenciones reconocidas en el texto legal. No obstante, la distinción es esencial. Si nos encontramos en presencia de la figura de la exención tributaria, ello implicará que el legislador es libre de determinar las razones de oportunidad y conveniencia para otorgarla o revocarla en determinado momento; sin embargo, la inmunidad tributaria presupone por sí la ausencia de capacidad de contribuir y la afectación negativa de la tributación sobre el disfrute de los derechos humanos, por lo cual no le es dado al legislador decidir sobre su otorgamiento o revocatoria. Igualmente, consideramos que no le es dado al juez constitucional controlar la adecuación de una exención otorgada por el legislador, pero sí tiene amplias competencias para revisar la constitucionalidad de un tributo que no haya tomado en consideración la existencia del mínimo vital, la capacidad contributiva y la inmunidad tributaria de los derechos humanos.

14. La adecuada medición de la capacidad contributiva requerirá que se tomen en cuenta diversos elementos, entre ellos, el patrimonio, la renta y el consumo, como elementos que, en su consideración global, permiten determinar con precisión efectivamente cuál es la presión fiscal que puede ejercerse sobre un sujeto determinado. Esta institución constituye un concepto jurídico indeterminado, en tanto se requiere de una multiplicidad de factores económicos, sociales y técnicos para su correcta delimitación, considerándose variable dependiendo tanto de las condiciones de la

sociedad en la cual es exigido el cumplimiento del tributo, así como de la adecuación de los servicios públicos a la satisfacción de las necesidades colectivas. De allí entonces que la capacidad contributiva de los ciudadanos no puede ser medida con base a criterios universales, sino que deberá atenderse no sólo al nivel de ingreso de los ciudadanos, sino al requerimiento de cada uno de éstos de invertir una porción de sus proventos en la protección de sus necesidades fundamentales.

15. En la medida en la cual la prestación de servicios públicos por parte del Estado se haga en forma eficiente, será mayor la capacidad contributiva de los ciudadanos, al no estar obligados a destinar parte de sus ingresos en la cobertura de los gastos en cuestión. Se puede entender, entonces, que en la medida en que los ciudadanos deban erogar importantes cantidades en gastos de educación, hospitalización, seguridad, etc., sin que estos servicios sean adecuadamente provistos por el Estado, la capacidad de éstos de contribuir a las cargas públicas estará importantemente mermada con relación a aquellos otros sujetos que habitan en Estados en los cuales dichas necesidades son adecuadamente satisfechas por el ente público. Como vemos, se trata de la enumeración de los derechos y necesidades de los ciudadanos que deben ser protegidos y satisfechos para justificar la existencia misma del Estado y contra los cuales la tributación no podrá atentar en forma alguna. La capacidad contributiva y, dentro de ella, el mínimo vital, constituyen elementos de justicia social, por medio de los cuales se garantiza la adecuada satisfacción de las necesidades ciudadanas.

16. El mínimo vital presenta dos caras; por una parte, un lado positivo representado en el deber del Estado de garantizar el disfrute de los bienes necesarios para la subsistencia de los particulares, dando un tratamiento privilegiado y asistencial a las personas de tercera edad, cesantes, mujeres embarazadas y otros casos de especial atención. Pero por otra parte el

mínimo vital presenta un lado negativo, constituyendo limitaciones del Estado a intervenir en la libre disposición de los particulares de los bienes necesarios para su subsistencia digna, impidiendo el embargo del salario, la confiscación y, asimismo, estableciendo límites al poder de tributar sobre la esfera patrimonial de los particulares. De esta forma, la coexistencia entre el poder tributario y el Estado Social de Derecho obliga a que el Estado garantice que el particular disponga de todos los elementos que le permitan garantizar un mínimo de subsistencia digno y que se encuentra constitucionalmente protegido.

17. Podemos encontrar desde el aspecto jurídico, el fundamento de la existencia del mínimo vital en la función asistencial del Estado. El Estado, según hemos visto, existe y justifica su existencia en la medida en la cual éste sea capaz de proveer bienestar y felicidad a sus ciudadanos. Uno de los aspectos esenciales para este fin, es la protección de la dignidad del hombre como esencia misma del ser. El hombre, como individuo, sólo podrá ser digno en la medida en la cual, dentro de sus posibilidades, pueda hacerse de los medios para satisfacer por sí mismo sus necesidades propias, sin requerir acudir a terceras personas o a la beneficencia, para hacerse de tales medios. Por ello, bajo esta concepción, no será válida cualquier estructura conforme a la cual el Estado detraiga de los particulares una suma excesiva que impida a éste cubrir sus gastos propios, bajo el pretexto de que las necesidades a los cuales estaban destinadas serán satisfechas por el Estado, vía subsidio o beneficencia. Aún cuando desde el aspecto estrictamente objetivo sería cierto que tales necesidades fueron cubiertas, ello no habría ocurrido en condiciones tales que fuesen dignas para el hombre. El hacer que los ciudadanos dependan del Estado para la cobertura de sus necesidades, amén de atentatorio contra la dignidad, resultará asimismo en una forma de control de cada uno de ellos, cercenando con ello su propia libertad, al depender de su sujeción absoluta a un gobierno, régimen o sistema político determinado, la

posibilidad de mantenerse con vida en condiciones apropiadas. Ello implicaría, en consecuencia, que la restricción impuesta al derecho de propiedad mediante el ejercicio de la potestad tributaria atentaría contra los fundamentos del sistema democrático, convirtiéndose en una restricción ilegal a los derechos humanos, según hemos tenido oportunidad de revisar en el capítulo correspondiente a los derechos humanos.

18. Desde una perspectiva estrictamente económica, la posibilidad de detraer del patrimonio de los particulares parte del dinerario necesario para satisfacer sus propias necesidades, ocasionará, en el cumplimiento de los fines del Estado, una serie de gastos administrativos absolutamente injustificados, en tanto implicará el ir y venir de recursos de y hacia una misma persona, que podría haberse evitado con la sola preservación en manos del individuo de esa porción. Asimismo, otra razón económica para sostener la no gravabilidad de esas porciones patrimoniales, es la gran carga administrativa y económica que supone la recaudación de miles de pequeñas cantidades y la habilitación de funcionarios para la realización de fiscalizaciones para la percepción de bajos ingresos fiscales, lo cual haría injustificable la inversión de tales recursos estatales en dicho fin.

19. La validez, preeminencia y reconocimiento de la constitucionalidad del mínimo vital se deriva no sólo de la consagradoria explícita o implícita del principio de capacidad contributiva, sino asimismo de otros derechos fundamentales. De esta forma, la protección de derechos como el de la familia, al trabajo, la protección de la ancianidad, etc., son fundamento suficiente para sostener que la tributación se encuentra naturalmente limitada por esta esfera de derechos.

20. El principio de capacidad contributiva constituye uno de los pilares fundamentales en materia tributaria. Dicho principio constituye base y límite de la tributación en el sentido de que constatada la existencia de la

capacidad económica, el sujeto respectivo deberá contribuir con las cargas públicas, pero en ningún caso más allá de tal capacidad. La tributación debe incidir únicamente allí donde existe riqueza, por lo cual deben fijarse una serie de índices que indiquen cuales son las manifestaciones de riqueza susceptibles de tributación. Estos índices han sido divididos en dos grupos: *directos*, como es el caso del patrimonio y la renta e *indirectos*, tal como el consumo.

21. La justicia tributaria contemporánea parte de la concepción de una igualdad horizontal, en el entendido de que los sujetos que se encuentren en situaciones semejantes deben ser tratados de igual forma y una igualdad vertical, que implicará la obligación de que las mayores cargas de tributación recaigan en aquellos sectores que tengan mayores capacidades de contribuir con los gastos públicos. De igual forma, el concepto de justicia social obliga a la comprensión de la existencia de determinadas parcelas de la esfera jurídico-patrimonial de los administrados que no pueden ser objeto de gravámenes, sin afectar el ejercicio legítimo de sus derechos. La comprensión moderna de estos principios debe efectuarse a la luz de la función social del tributo, de tal manera que puedan cumplirse con los objetivos parafiscales perseguidos sin que ello afecte la porción no gravable de los intereses de los particulares.

22. El artículo 316 de la Constitución vigente regula expresamente el principio de capacidad contributiva. La Constitución venezolana confunde el concepto de capacidad económica con la capacidad contributiva. La capacidad económica implica la posibilidad de hacerse de los proventos necesarios para la autosatisfacción de las necesidades, mientras que, por otra parte, la capacidad contributiva es la posibilidad de soportar la incidencia del tributo en el patrimonio del particular. Sobre esta idea, la capacidad contributiva sólo nace una vez que se han deducido los gastos necesarios para una subsistencia digna del contribuyente y su familia.

23. Conforme al artículo 316 de la Constitución existen diversos intereses que deben ser tutelados mediante la garantía del principio de la capacidad contributiva. En ningún caso el establecimiento de tributos podrá afectar el nivel de vida de la población, de forma tal que en todo caso la carga impositiva no podrá ser en tal modo excesiva que impida a los particulares el mantenimiento de las condiciones mínimas de vida (vestido, educación, salud, vivienda, etc.). Asimismo, la carga impositiva no podrá evitar la mejora del nivel de vida de los ciudadanos, debiendo permitírsele a éstos el ahorro y la inversión de su capital en proyectos, bienes u otros elementos que permitan incrementar sus condiciones de subsistencia. De lo que se trata, en resumen, es de que el establecimiento de tributos no afecte en forma tal el patrimonio de los ciudadanos que resulte o bien en la imposibilidad de mejorar el nivel de vida de los particulares o que, peor aún, resulte en un empobrecimiento de la población. Ello implicará, lógicamente, que a mayor capacidad económica deberá ser mayor el monto a contribuir para la satisfacción de los intereses comunes, derivada de la menor incidencia efectiva que la tributación tendrá en las condiciones de vida de los sujetos correspondientes.

24. El artículo 316 de la Constitución recoge el carácter imperativo del principio de capacidad contributiva, no pudiendo ser obviado por el legislador, lo cual, en nuestro entender, también se traduce en la posibilidad de controlar judicialmente su eventual violación en el diseño del tributo. Igualmente, esta norma consagra la obligación de medir la capacidad contributiva no sólo en atención al tributo individualmente considerado, sino atendiendo a la totalidad del sistema tributario, el cual presupone la existencia de un conjunto organizado y coordinado de tributos que inciden sobre una misma esfera patrimonial, con independencia del número de sujetos activos participantes. La norma también recoge el reconocimiento de la justicia tributaria, que se materializa mediante la observancia de dos conceptos:

uno objetivo, traducido en la existencia de capacidad contributiva y uno subjetivo, relativo a la progresividad del sistema tributario –de la totalidad de los tributos que integran el sistema y no de uno solo de ellos individualmente considerado-, en el entendido que se grave más a los que más tienen. Ello sobre la idea de que la capacidad contributiva no aumenta proporcionalmente al monto de los ingresos, sino en forma muy superior, siendo que cuando el sujeto pasivo percibe pequeñas cuantías de ingreso, tendrá menor capacidad de ahorro e inversión que aquéllos que disponen de grandes sumas. Por último, la norma dispone que será necesario hacer más eficiente el sistema de recaudación tributaria, con lo cual se pretende evitar la práctica tradicionalmente perseguida por el Estado, que pretende cubrir las deficiencias en las metas de recaudación con el aumento de la presión fiscal de los ciudadanos.

25.El juez constitucional como guardián de la Constitución tiene a su cargo darle sentido a la norma constitucional y complementar aquéllas que sean de “textura abierta”, lo cual lo aproxima a la función de creación del Derecho. Sin embargo, el juez está sujeto a ciertas limitaciones en la actividad interpretativa desplegada, debiendo fundamentar sus conclusiones en lo establecido en la norma jurídica, sin que tenga posibilidades de decidir con base en criterios estrictamente metajurídicos. En la lectura de las normas el juez puede hacer uso de diferentes métodos de interpretación, partiendo del análisis literal del precepto constitucional, el análisis teleológico, histórico e, inclusive, valorativo de su contenido. El tribunal podrá efectuar la integración de las normas constitucionales tomando en consideración aspectos valorativos y principistas, pero teniendo siempre como norte las regulaciones del Derecho.

26.La jurisprudencia venezolana ha reconocido amplísimas facultades al juez constitucional, permitiendo el control de la totalidad de las disposiciones del ordenamiento jurídico. La Sala Constitucional reconoce la presunción de

legalidad y constitucionalidad de todos los actos administrativos en virtud de lo cual, ante una duda razonable, debe pronunciarse a favor de la adecuación al ordenamiento jurídico de la norma cuestionada. Sin embargo, destaca la Sala que en ciertos supuestos la norma puede ser constitucional sólo si es leída de una determinada manera, justificando de esta forma que este ente lleve a cabo una interpretación constitucional de las normas y no que vea limitada su actuación a fungir como un mero legislador negativo. La Sala declara expresamente que debe evitar por todos los medios posibles la expulsión de una norma del ordenamiento jurídico, pudiendo, en consecuencia, atribuir una lectura del texto cuestionado que sea cónsona con la Constitución. La Sala asimismo destaca que la interpretación concatenada de las disposiciones del ordenamiento jurídico obliga a atribuir a las normas aquella lectura que más se adapte a los principios y valores reconocidos en la Constitución, evitando que resulte en la práctica en un sinsentido o que quede totalmente sin efecto.

27.El juez constitucional puede ejercer amplias facultades de control de constitucionalidad de las disposiciones legales, pudiendo llegar a distintas soluciones en su proceso interpretativo, como puede ser declarar la nulidad de la norma controlada, declarar su nulidad pero mantenerla en vigencia hasta que sea sustituida, efectuar una interpretación constitucional de la misma o inclusive modificar parte de su texto para adaptarla a las disposiciones constitucionales. En cualquier caso, debe quedar entendido que estarían limitadas las posibilidades de que el juez entre al control de aquellas normas que hayan sido dictadas por razones de oportunidad y conveniencia y que nada tengan que hacer con la preservación de la supremacía constitucional. De allí que el juez no pueda entrar a regular las disposiciones que hayan sido adoptadas por motivos netamente políticos y morales y que no afecten en forma irrazonable los derechos fundamentales de los ciudadanos.

28. La preservación del principio de separación de los poderes, requiere que el Poder Legislativo conserve la potestad de dictar las normas que integren nuestro ordenamiento jurídico, sobre la base del análisis de las necesidades de los ciudadanos, en un tiempo y lugar concretos. La función del órgano jurisdiccional no debe comprender la sustitución del legislador en el análisis de estas circunstancias de oportunidad y conveniencia, sino que deberá limitarse a actuar como guardián de los preceptos constitucionales y su aplicación efectiva por los integrantes de la sociedad a la cual pertenece. En ejercicio de estas funciones, el Poder Judicial podrá adoptar decisiones que resulten menos traumáticas que la simple declaratoria de nulidad de las normas cuestionadas, siendo posible entonces la adaptación del precepto legal. Ello, si bien implica la transformación de la norma dictada, no determina que se esté creando una nueva disposición en ejercicio de poderes discrecionales propios del legislador, sino únicamente que, partiendo de lo que fue la intención original de este último, se adapte la norma a los preceptos constitucionales, sin que pueda innovarse en las valoraciones tomadas en consideración por el legislador para dictar la norma en cuestión.

29. Diversas decisiones dictadas por la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia han reconocido expresamente la vigencia del principio del mínimo vital, aceptando el control de la constitucionalidad del principio de capacidad contributiva, en contra de sentencias adoptadas por la Sala Político-Administrativa en las cuales ha negado esta posibilidad. Igualmente, en sus decisiones la Sala Constitucional ha considerado la incidencia que tienen tributos específicos sobre los derechos humanos, reconociendo implícitamente la existencia de inmunidades tributarias al impedir la creación de tributos sobre ciertas actuaciones. Tal es el caso de la nulidad del gravamen indirecto de los servicios médico-asistenciales. En estos casos, la Sala Constitucional ha declarado y dejado constancia de distintos aspectos relevantes, como es la insuficiente prestación de

servicios por el Estado, lo cual se traduce en un aumento de la esfera del mínimo vital que debe estar excluido de toda tributación, así como de la forma en la cual los tributos pueden incidir negativamente en el ejercicio de los derechos humanos.

30. En sus decisiones, la Sala Constitucional –y en algunos casos, la Sala Político-Administrativa- ha dejado constancia de la necesaria existencia de “exenciones” de tributos –especialmente en el caso del Impuesto al Valor Agregado- a los fines de evitar que la tributación impacte negativamente en el ejercicio de derechos. En nuestra consideración, en estos casos no estamos en presencia de supuestos de exención sino de verdaderas inmunidades tributarias, sujetas, en consecuencia, al control constitucional. De llegarse a entender que en estos casos el juez constitucional está declarando ciertos actos exentos de tributos podría concluirse que existe intromisión en el ejercicio de las funciones del legislativo, en la medida en que los beneficios fiscales responden a causas de oportunidad y conveniencia. Sin embargo, al tratarse del control de constitucionalidad de un gravamen sobre la base del mínimo vital, la capacidad contributiva y la inmunidad tributaria de los derechos humanos, es perfectamente posible que el juez constitucional declare protegidas ciertas áreas de la tributación. El hecho de que la legislación nacional y foránea hayan declarado como exentos actos y operaciones que realmente son inmunes o no sujetos ha creado confusiones en el sentido señalado y que requieren en cada supuesto concreto de la revisión de la disposición a los fines de precisar los fundamentos del otorgamiento del supuesto beneficio fiscal y, en consecuencia, su posible control constitucional.

31. Con base en todas las consideraciones anteriores estimamos prudente que el Poder Legislativo se plantee revisar en una reforma a las leyes impositivas la medición de la capacidad contributiva y la protección esencial a los derechos humanos. En el caso de la Ley de Impuesto sobre la Renta

los desgravámenes y rebajas por cargas familiares reconocidas a las personas naturales en la determinación del impuesto a pagar parecen ser insuficientes para cubrir los gastos en los cuales deben incurrir los particulares para preservar su nivel de vida, así como el de su entorno. Si bien el Impuesto sobre la Renta venezolano constituye uno de los tributos que mejor consulta la capacidad contributiva en Venezuela, al ser un tributo progresivo que grava a la renta como medición de riqueza y que establece distintas “exenciones” para proteger ciertas esferas, como es el caso de la ancianidad, las instituciones religiosas, etc., creemos que las normas de cuantificación de la obligación tributaria deben ser objeto de revisión a los fines de garantizar que el tributo mida efectivamente los gastos necesarios en los cuales deben incurrir los ciudadanos para mantener su nivel de vida. Esta es la posición asumida por la propia Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia al reescribir el artículo 31 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

32. Igualmente creemos prudente que en la tributación indirecta se identifiquen los supuestos de “exención” que realmente corresponden a declaratorias de no sujeción, evitando que en una eventual reforma legislativa pueda prescindirse de dichos beneficios, como ocurrió en el caso de los servicios médico-asistenciales. Adicionalmente, la identificación de estos elementos permitiría delimitar las potestades del juez constitucional sobre estas normas, así como los métodos de interpretación aplicables a las mismas. En este sentido, es importante recordar que las normas que consagran beneficios fiscales deben interpretarse restrictivamente según lo prevé el artículo 5 del Código Orgánico Tributario, método que no sería aplicable de entender que estamos en presencia del reconocimiento en el ordenamiento jurídico de inmunidades tributarias que preceden la existencia de la norma y que coexisten con la creación del tributo.

## BIBLIOGRAFÍA

### **Doctrina Nacional:**

- BREWER CARÍAS, Allan: *Las Constituciones de Venezuela*. Caracas. Biblioteca de la Academia de Ciencias Políticas y Sociales. 1997.
- BREWER-CARÍAS, Allan. *Las Constituciones de Venezuela*. Tercera Edición Ampliada. Serie Estudios N° 71. Tomo I. Academia de Ciencias Políticas y Sociales. Caracas. 2008.
- CASADO HIDALGO, Luis: *Temas de Hacienda Pública*. Caracas. Ediciones de La Contraloría. 1978.
- CASAL H., Jesús María. *Los derechos fundamentales y sus restricciones*. Caracas. Legis. 2006.
- CASAL, Jesús María. *Constitución y Justicia Constitucional*. Caracas. Manuales de la Universidad Católica Andrés Bello. 2001.
- CASAL, Jesús María. *Cosa Juzgada y Efecto Vinculante en la Justicia Constitucional*. En: Anuario de Derecho Constitucional Latinoamericano 2004. Montevideo. Konrad Adenauer Stiftung. 2004.
- CASAL, Jesús María. *Los Actuales Desafíos de la Justicia Constitucional en Venezuela*, en: XXX Jornadas J.M. Domínguez Escovar. Estado de Derecho, Administración de Justicia y Derechos Humanos. Barquisimeto. Instituto de Estudios Jurídicos del Estado Lara. 2005.
- CASAL, Jesús María. *Los Derechos Humanos y su Protección*. Caracas. Universidad Católica Andrés Bello. 2009.
- CASAL, Jesús María: *Hacia el Fortalecimiento y Racionalización de la Justicia Constitucional*. Caracas, Revista de Derecho Constitucional N° 2, Editorial Sherwood, 2000.
- DELGADO OCANDO, José. *Estudios de Filosofía del Derecho*. Caracas. Colección de Estudios Jurídicos del Tribunal Supremo de Justicia. 2003.
- DUQUE CORREDOR, Román J. *La Reforma del Estado, la Redefinición de la Función Jurisdiccional y el Sistema de Justicia*. Discurso de Incorporación a

la Academia de Ciencias Políticas y Sociales. Caracas. 6 de noviembre de 2001.

- ESCOVAR LEÓN, Ramón. *El Precedente Constitucional y la Interpretación Constitucional*. Caracas. Editorial Sherwood. 2005.
- ESCUDERO LEÓN, Margarita. *El Control Judicial de Constitucionalidad sobre las ramas Legislativa y Ejecutiva del Poder Público*. Caracas. Serie Trabajo de Grado N° 1. Universidad Central de Venezuela. 2005.
- FRAGA PITTALUGA, Luis. *la aplicación de los principios constitucionales de la tributación en el derecho francés (A propósito de la decisión No.2012-662 del Consejo Constitucional Francés del 29 de diciembre de 2012)*. Inédito.
- GIL FORTOUL, José. *Historia Constitucional de Venezuela*. Caracas. Ministerio de Educación. Comisión Editora de las Obras Completas de José Gil Fortoul. Tomo I.
- Informe Carter. Informe de la Real Comisión de Investigación sobre la Fiscalidad de Canadá. Madrid. Obras Básicas de Hacienda Pública. Instituto de Estudios Fiscales. Ministerio de Hacienda. 1975.
- NIKKEN, Pedro. *El concepto de derechos humanos*. consultado en: <http://www.bibliojuridica.org/libros/4/1835/3.pdf> el 31 de mayo de 2008.
- NIKKEN, Pedro. *La Constitución venezolana y el Derecho Internacional de los Derechos Humanos*. en: XXX Jornadas J.M. Domínguez Escovar. Barquisimeto. Instituto de Estudios Jurídicos del Estado Lara. 2005.
- ORTIZ ORTIZ, Rafael. *Introducción a la Teoría General de los valores y a la Axiología Jurídica*. Universidad Católica Andrés Bello. Caracas. Editorial Texto C.A. 1999.
- ORTIZ, Luis y LEJARZA, Jacqueline: *Constituciones Latinoamericanas*. Caracas. Biblioteca de la Academia de Ciencias Políticas y Sociales. 1997.
- RODRÍGUEZ BERRIZBEITIA, Julio. *Caminos de la Filosofía Jurídica*. Caracas. Academia de Ciencias Políticas y Sociales. Serie Estudios 97. 2011.
- ROMERO-MUCI, Humberto. *La Racionalidad del Sistema de Corrección Monetaria Fiscal*. Caracas. Editorial Jurídica Venezolana. 2005.

- ROMERO-MUCI, Humberto. *Razón práctica y capacidad contributiva*. Caracas. 2006. Inédito.
- ROMERO-MUCI, Humberto. *Evolución o involución jurisprudencial en el contencioso tributario*. Conferencia dictada en las Jornadas Domínguez Escovar. Barquisimeto. Marzo 2013. Inédito.
- ROMERO-MUCI, Humberto. *La práctica del Derecho en serio*. Lección Inaugural de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas 2006-2007 de la Universidad Monteávila.
- ROMERO-MUCI, Humberto. *La Racionalidad del Sistema de Corrección Monetaria Fiscal*. Caracas. Editorial Jurídica Venezolana. 2005.
- TOSTA, María Luisa. *Lo racional y lo irracional en el Derecho*. Caracas, Universidad Central de Venezuela. 2009.
- VÁSQUEZ, Eduardo. *Hegel: Un Desconocido*. Mérida. Universidad de Los Andes. Consejo de las Publicaciones. 1998.

#### **Doctrina Extranjera:**

- \_\_\_\_\_ . Personajes. ArteHistoria. Página de Cultura en Español. Castilla de León. <http://www.artehistoria.jcyl.es/historia/personajes/5521.htm> consultado el 17 de julio de 2008.
- \_\_\_\_\_ . Egypt History. Tomado de <http://www.touregypt.net/hdyn20b.htm>, consultado el 19 de octubre de 2004.
- \_\_\_\_\_ . Felicidad Interna Bruta en: <http://www.servicioskoinonia.org/boff/articulo.php?num=240>, consultado el 20 de julio de 2011.
- \_\_\_\_\_ . Origen de los Derechos Humanos. Asociación Latinoamericana para los Derechos Humanos. Tomado de: <http://www.fongdcam.org>, consultado el 5 de junio de 2008.
- Actas de la Conferencia General, 20ª reunión París, 24 de octubre - 28 de noviembre de 1978, *publicado por la Organización de las Naciones Unidas para la Educación, la Ciencia y la Cultura. Impreso por Imprimerie des*

*Presses Universitaire: de France, Vendôme.* 1979. consultado en: <http://unesdoc.unesco.org/images/0011/001140/114032s.pdf#page=103> el 20 de agosto de 2008.

- ALEXY, Robert. *Teoría de la Argumentación Jurídica*. Madrid. Centro de Estudios Constitucionales. 1997.
- ALEXY, Robert. *Teoría de los Derechos Fundamentales*. Madrid. Centro de Estudios Políticos y Constitucionales. 2001.
- ALEXY, Robert. *Teoría del Discurso y Derechos Humanos*. Serie de Teoría Jurídica y Filosofía del Derecho N° 1. Universidad Externado de Colombia. Bogotá. Digiprint Editores. 1995.
- ALTAMIRANO, Alejandro. *El derecho constitucional a un ambiente sano. Derechos humanos y su vinculación con el derecho tributario*. En: Revista Jurídica de Buenos Aires. Buenos Aires. Universidad de Buenos Aires. Facultad de Derecho. Departamento de publicaciones. Lexis nexis. 2001.
- Anexo II “El Derecho Público a Saber. Principios en que debe basarse la legislación relativa a la libertad de información. Junio de 1999” al Informe del Relator Especial sobre la promoción y protección del derecho a la libertad de opinión y de expresión, Sr. Abid Hussain, presentado de conformidad con la resolución 1999/36 de la Comisión de Derechos Humanos de las Naciones Unidas, consultado en la página oficial de las Naciones Unidas ([www.un.org](http://www.un.org)) el 20 de agosto de 2008.
- ARAÚJO FALÇAO, Amílcar de. *El Hecho Generador de la Obligación Tributaria*. Buenos Aires. Ediciones Depalma. 1964.
- ARISTÓTELES. *Ética a Nicómaco*. Madrid. Alianza Editorial. 2004. Libro V. capítulo 7.
- ASCÁRATE, Patricio de. *Obras de Aristóteles. Moral a Nicómaco*. Volumen 1. Madrid. 1873. En: [www.filisofia.org](http://www.filisofia.org), consultado el 20 de julio de 2011.
- ATIENZA, Manuel. *Las razones del derecho. Sobre la justificación de las decisiones judiciales*. En: Isonomía. Publicaciones periódicas. Revista de Teoría y Filosofía del Derecho. N° 1. 1994. Biblioteca Virtual Miguel de Cervantes.

- ATIENZA, Manuel. *Contribución para una teoría de la legislación*. En: Doxa. Publicaciones Periódicas. N° 6. 1989. Biblioteca Virtual de Miguel de Cervantes. p. 385, consultado en: <http://www.lluisvives.com> el 20 de noviembre de 2012.
- ATIENZA, Manuel. *Entrevista a Robert Alexy*. En: Doxa. Cuadernos de Filosofía del Derecho. N° 24. Universidad de Alicante. Ingra Impresores. 2001.
- ATIENZA, Manuel. *Un debate sobre la ponderación*. Bogotá. Temis. 2012.
- AVENDAÑO, Silvio. *La filosofía del derecho de Hegel*. Publicado en la Revista Utopía 15. Tomado de la página web: <http://www.unicauca.edu.co> en fecha 30 de enero de 2006.
- AVILA, Humberto. *Estatuto do contribuinte: conteúdo e alcance*. En: Anais Das XX Jornadas do ILADT ano 2000- Salvador-Bahía. Brasil. Asociación Brasileira de Derecho Financiero. Diciembre de 2000.
- BALAGUER CALLEJÓN, María Luisa: *Interpretación de la Constitución y Ordenamiento Jurídico*. Madrid. Tecnos. 1997.
- BENTHAM, Jeremy, *An Introduction to the Principles of Morals and Legislation*. 1781. Tomado de: [www.utilitariansm.com](http://www.utilitariansm.com) el 20 de Julio de 2011.
- BENTHAM, Jeremy. *A Protest Against Law - Taxes, Shewing the Peculiar Mischievousness of all such Impositions as Add to the Expense of Appeal to Justice*. Tomado de la Página Web de “The Online Library of Liberty” ([www.oll.libertyfund.org](http://www.oll.libertyfund.org)) el 12 de abril de 2006).
- BERTAZZA, Humberto. *Derechos Humanos y Tributación* en: en: Anais Das XX Jornadas do ILADT ano 2000- Salvador-Bahía. Brasil. Asociación Brasileira de Derecho Financiero. Diciembre de 2000.
- BLUM, Walter y KALVER, Harry. *El Impuesto Progresivo: Un Tema Difícil*. Instituto de Estudios Fiscales. Ministerio de Hacienda. Madrid. 1963.
- BORDALÍ SALAMANCA, Andrés. *La Justicia Constitucional*, en: Revista de Derecho de la Universidad Austral de Chile, Revista de Derecho, Vol. XIV, julio 2003.

- BREÑA CRUZ, Fernando y SOTO GUINDA, Joaquín. *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como Paradigma del Sistema Tributario del Futuro: La Aportación del Informe Carter*. en: Informe Carter. Informe de la Real Comisión de Investigación sobre la Fiscalidad de Canadá. Madrid. Obras Básicas de Hacienda Pública. Instituto de Estudios Fiscales. Ministerio de Hacienda. 1975.
- BUCHANAN, James. *The fiscal crisis in welfare democracies: with some implications for public investment*. En: SHIBATA, H. e IHORI, T. (Eds.). *The welfare state, public investment and growth*. Tokyo. Springer-Verlag. 1998.
- CANOSA USERA, Raúl. *Interpretación Constitucional y Fórmula Política*. Madrid. Centro de Estudios Constitucionales. 1988.
- CARDOZO, Benjamin N. *The Nature of the Judicial Process*. New Haven, Estados Unidos de América. Yale University Press. Primera Edición 1921. Tomado de: [www.constitution.org](http://www.constitution.org). el 6 de marzo de 2011.
- CARRASCO PERERA, Angel. *El "juicio de razonabilidad" en la justicia constitucional*. En: Revista Española de Derecho Constitucional. Año N° 4. N° 11. Madrid. Centro de Estudios Políticos y Constitucionales. 1984.
- CASTÁN TOBEÑAS, José. *Los Derechos del Hombre*. Madrid. Reus, S.A. 1992.
- CENCERRADO MILLÁN, Emilio. *El Mínimo Exento*. Barcelona. Marcial Pons. 1999.
- CHAMBERLAIN, John. *The Progressive Income Tax*. En: *The Freeman Ideas of Liberty*. Abril 1981. Volumen 31. Tomado de [www.thefreemanonline.org](http://www.thefreemanonline.org), el 25 de junio de 2011; BERNABÉ, María Isabel. *Impuestos progresivos: un malentendido*. En: *Journal of Management for Value*. Escuela de negocios de la Universidad Francisco Marroquín. Guatemala. Volumen 4. N° 1. Junio 2009. En: [www.mba.ufm.edu.gt](http://www.mba.ufm.edu.gt), consultado el 25 de junio de 2011.
- COLMEIRO. Manuel. *Principios de Economía Política*. "Textos Selectos de Economía" en <http://www.eumed.net/cursecon/textos/>, consultado el 13 de abril de 2006.

- Conclusiones a las XX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Salvador (Bahia) – Brasil – 2000, tomada de la Página Web del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario ([www.iladt.org](http://www.iladt.org)) el 15 de noviembre de 2005.
- COPLESTON, Frederick. *Historia de la Filosofía. 2: de San Agustín a Escoto*. Barcelona. Editorial Ariel, S.A. 2000.
- Corte Interamericana de Derechos Humanos, la expresión “leyes” en el artículo 30 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos. Opinión Consultiva N° OC-6/86 del 9 de mayo de 1986. Serie A, N° 6, numeral 22.
- CORTI, Horacio. *Acerca del derecho financiero y tributario y de los derechos humanos*. En: Los Derechos Humanos del Siglo XXI. La Revolución Inconclusa. Buenos Aires. Editorial Ediar. 2005.
- CORTI, Horacio. *El principio de igualdad tributaria. Una aproximación sistemática*. En: Revista Jurídica de Buenos Aires. Buenos Aires. Universidad de Buenos Aires. Facultad de Derecho. Departamento de publicaciones. Lexis nexis. 2001.
- DALLA LANA, Hernán. *Documento sobre el encuadre tributario de la Iglesia Católica en Argentina*. Tomado de la página web de la Parroquia Santa Julia Pergamino de Buenos Aires ([www.capsantajulia.com.ar](http://www.capsantajulia.com.ar)), Argentina, el 20 de agosto de 2008.
- DAMARCO, Jorge Héctor. *Tributación y propiedad*. En: Revista Jurídica de Buenos Aires. Buenos Aires. Universidad de Buenos Aires. Facultad de Derecho. Departamento de publicaciones. Lexis nexis. 2001.
- DE AQUINO, Santo Tomás. De Potentia Dei, 5. La Conservación. Cuadernos de Anuario Filosófico. Serie Universitaria. Departamento de Filosofía. Universidad de Navarra. Pamplona. España. 2005.
- DÍAZ ORTIZ, José. *Derecho a la salud y tributación*. En: Revista Jurídica de Buenos Aires. Buenos Aires. Universidad de Buenos Aires. Facultad de Derecho. Departamento de publicaciones. Lexis nexis. 2001.

- DOMÍNGUEZ CRESPO, César Augusto. *Incidencia y perspectivas del principio de capacidad económica en el derecho tributario de la Unión Europea*. Madrid. Instituto de Estudios Fiscales. 2012.
- DWORKIN, Ronald. *El Imperio de la Ley*. Barcelona, España. Editorial Gedisa. 1997.
- DWORKIN, Ronald. *Los Derechos En Serio*. Barcelona. Editorial Ariel. 2002.
- EGAS REYES, Pablo. *Derechos Humanos y Tributación*. en: Anais Das XX Jornadas do ILADT ano 2000- Salvador-Bahía. Brasil. Asociación Brasileira de Derecho Financiero. Diciembre de 2000.
- ELY, Herbert L.A. *El Concepto de Derecho*. Buenos Aires. Abelebo-Perrot. 1998.
- ELY, John Hart: *Democracia y Desconfianza*. Santafe de Bogotá, Siglo del Hombre Editores, 1997.
- FALLON, Richard. *A Constructivist Coherent Theory of Constitutional Interpretation*. En: Harvard Law Review. Abril 1987. Volumen 100. Número 6.
- FAVEIRO, Vítor. *O Estatuto do Contribuinte*. Coimbra. Coimbra Editora. 2002.
- FERRAJOLI, Luigi. *Garantismo*. Una discusión sobre derecho y democracia. Madrid. Editorial Trotta. 2009.
- FUENTES CASTRO, Hugo Javier y ZAMUDIO CARRILLO, Andrés. *IVA: ¿Qué sucede si los bienes y servicios a tasa 0% se cambian a exentos?*. En: Revista Análisis Económico. N° 61. Primer cuatrimestre México. Universidad Autónoma Metropolitana. 2011.
- GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo: *Democracia, Jueces y Control de la Administración*. Madrid, Editorial Civitas, 1995.
- GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina. *Derecho a circular, residir y salir libremente de cualquier país, incluso el propio y tributación*. En: Revista Jurídica de Buenos Aires. Buenos Aires. Universidad de Buenos Aires. Facultad de Derecho. Departamento de publicaciones. Lexis nexis. 2001.
- GIL VILLEGAS, Francisco. *Razón y Libertad en la Filosofía Política de Hegel: Estado y Sociedad Civil a la Luz de las Nuevas Fuentes*. 1988. Tomado de:

[http://biblioteca.itam.mx/estudios/estudio/letras15/texto4/sec\\_1.html](http://biblioteca.itam.mx/estudios/estudio/letras15/texto4/sec_1.html) en fecha 25 de enero de 2006.

- GÓMEZ DE PEDRO, María Esther. *El Estado de Bienestar. Presupuestos Éticos y Políticos*. Tesis doctoral presentada para optar al grado de Doctor en Filosofía. Universidad de Barcelona. Facultad de Filosofía. 2001. Consultada en: <http://www.tesisenred.net> el 20 de julio de 2011.
- GOROSPE OVIEDO, Juan Ignacio. *El derecho constitucional al mínimo vital en la imposición sobre la renta*. En: Anais Das XX Jornadas do ILADT ano 2000- Salvador-Bahía. Brasil. Asociación Brasileira de Derecho Financiero. Diciembre de 2000.
- GRANADOS COVARRUBIAS, Manuel. *El Estado social de Derecho y algunas asignaturas pendientes*. En: Revista de Estudios Agrarios. Procuraduría Agraria de los Estados Unidos de México. N° 30. 2005.
- HABERMAS, Jürgen y RATZINGER, Joseph. *Entre razón y religión: dialéctica de la secularización*. México. FCE. 2008.
- HARDT, Michael. *La desaparición de la sociedad civil*. Revista Realidad Económica. Tomada de la Página Web del Instituto Argentino para el Desarrollo Económico el 8 de febrero de 2006.
- HEGEL, Georg W. F., Rasgos Fundamentales de la Filosofía del Derecho. Traducción de Eduardo Vásquez. Madrid. Biblioteca Nueva. 2000. Párrafo 4.
- HERNÁNDEZ VEGA, Raúl. La Idea de Sociedad Civil en Hegel. Tomado de la Página web de la Biblioteca Jurídica Virtual el 30 de enero de 2006.
- HERNÁNDEZ, Gustavo Adolfo; SOTO LOSADA, Carolina; PRADA, Sergio Iván y RAMÍREZ, Juan Mauricio. *Exenciones tributarias: Costo fiscal y análisis de incidencia*. En: Archivos de Macroeconomía. Bogotá. Departamento Nacional de Planeación. Dirección de Estudios Económicos. 2000.
- HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *Metodología del Derecho Financiero y Tributario*. En: Documentos. Instituto de Estudios Fiscales. 2003. p. 21, tomado de la página web del Instituto de Estudios Fiscales: [www.ief.es](http://www.ief.es) el 21 de diciembre de 2012

- HERRERA MOLINA, Pedro. *El principio de capacidad económica como aportación alemana a la ética fiscal (especial referencia a la jurisprudencia del VII. BVerfG y a la jurisprudencia del TJCE sobre la legislación alemana)*. En: Documentos. Instituto de Estudios Fiscales. 2004. p. 116, tomado de la página web del Instituto de Estudios Fiscales: [www.ief.es](http://www.ief.es) el 21 de diciembre de 2012).
- HERRERA MOLINA, Pedro. *Fundamento y Configuración del Mínimo Personal Familiar*, en: *El Mínimo Personal y Familiar en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. Marcial Pons. Instituto de Estudios Fiscales. Barcelona 2000.
- HERVADA, Javier. *Historia de la Ciencia del Derecho Natural*. Pamplona. Ediciones de la Universidad de Navarra. 1996.
- HIERRO, Liborio. *El Núcleo Duro de los Derechos Humanos desde la Perspectiva de la Filosofía del Derecho*. en: *El Núcleo Duro de los Derechos Humanos*. Navarra. JM Bsck Editor ESADE Facultad de Derecho. 2001.
- HUERTA LARA, María del Rosario. *Los conceptos de Estado Social de Derecho, Bienestar social e Interés colectivo*. En: *Letras Jurídicas*. Veracruz, México. Centro de Estudios sobre Derecho, Globalización y Seguridad de la Universidad Veracruzana. N° 18. Julio-diciembre 2008.
- JARACH, Dino: *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Buenos Aires. Editorial Cangallo S.A.C.I. 1993.
- JEFFERSON, Thomas. Thomas Jefferson to Abigail Adams, 1804. ME 11:51. *Thomas Jefferson on Politics & Government*, tomado de: <http://famguardian.org>. consultado el 7 de marzo de 2011.
- JOLY, Maurice. *Diálogos en el Infierno entre Maquiavelo y Montesquieu*. Traducido del francés por Matilde Horne. México. Biblioteca Breve de Bolsillo. 1981.
- KANT, Inmanuel. *Fundamentación de la Metafísica de las Costumbres*. Ediciones Encuentro, S.A. Madrid. 2003; KANT, Inmanuel. *La metafísica de las costumbres*. Tecnos. Madrid. 2005.

- KELSEN, Hans. *Teoría General del Derecho y del Estado*. México. Universidad Nacional Autónoma de México. 1995.
- LAMBERTI, Daniel Horacio. *Libertad de prensa y tributación*. En: Revista Jurídica de Buenos Aires. Buenos Aires. Universidad de Buenos Aires. Facultad de Derecho. Departamento de publicaciones. Lexis nexis. 2001.
- LASK, Emil. *Filosofía Jurídica*. Editorial Depalma. Buenos Aires. 1946.
- LATORRE LATORRE, Virgilio. *Bases metodológicas de la investigación jurídica*. Valencia. Tirant Lo Blanch. 2012.
- LAYARD, Richard. *La Felicidad: Lecciones de una nueva ciencia*. México. Editorial Taurus. 2005.
- LEITE DE CAMPOS, Diogo. *O sistema tributário no Estado dos Cidadãos*. Coimbra. Gráfica de Coimbra. 2006.
- LO PRETE, Octavio. *La Financiación Estatal de las Confesiones Religiosas*. en: MARTÍN SÁNCHEZ Isidoro, y NAVARRO FLORIA, Juan G. (Coords.): *La libertad religiosa en España y Argentina*, Fundación Universitaria Española. Madrid, 2006.
- LOBO TORRES, Ricardo. *Relatoría General del Tema Derechos Humanos y Tributación de las XX Jornadas del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, celebrado en Brasil, 2000*. en: Anais Das XX Jornadas do ILADT ano 2000- Salvador-Bahía. Brasil. Asociación Brasileira de Derecho Financiero. Diciembre de 2000.
- MACHADO DERZI, Misabel Abreu. *Directos Humanos e Tributação*. en: Anais Das XX Jornadas do ILADT ano 2000- Salvador-Bahía. Brasil. Asociación Brasileira de Derecho Financiero. Diciembre de 2000.
- MALVÁREZ PASQUAL, Luis Alberto. *Los derechos fundamentales como límites externos al legislador. Visión crítica de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional Español*. En: Anais Das XX Jornadas do ILADT ano 2000- Salvador-Bahía. Brasil. Asociación Brasileira de Derecho Financiero. Diciembre de 2000.
- MANOJ KUMAR SINHA. *El hinduismo y el derecho internacional humanitario*. En: Revista Internacional de la Cruz Roja, tomada de:

<http://www.icrc.org/web/spa/sitespa0.nsf/html/6GUKCE> el 5 de junio de 2008.

- MARCASE, Herbert. Razón y Revolución (1941). Tomado de: <http://www.mas.org.ar/formación/cuaderno2/razón%20y%20revolucion.htm> el 8 de febrero de 2006.
- MARQUES PAMPLONA, Karla. *Limitações democráticas ao poder de tributar do estado: as causas dos tributos*. En: Anais do XIX Encontro Nacional do CONPEDI realizado em Fortaleza. Brasil. Fundação Boiteux. 2010.
- MARX, Carlos Y ENGELS, Federico. *Manifiesto del Partido Comunista y otros Escritos Políticos*. Editorial Grijalbo. México. 1970. Colección N° 70.
- MASSINI CORREAS, Carlos I. *Constructivismo ético y justicia procedimental en John Rawls*. México. Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Autónoma Nacional de México. 2004.
- MEADE, James E. *La reforma de la Imposición Directa*. En: Lecturas de Hacienda Pública. Minerva Ediciones. Madrid. 1994.
- MEHL, Lucien. *Elementos de Ciencia Fiscal*. Barcelona. España. Bosh Casa Editorial. 1964.
- MILL, John Stuart. *Principles of Political Economy with some of their Applications to Social Philosophy*. Texto Original consultado en: <http://www.econlib.org/library/Mill/mlP64.html#Bk.V,Ch.II>, en fecha 14 de octubre de 2004.
- MONTESQUIEU: *El Espíritu de las Leyes*. Barcelona. Edicomunicación. S.A. 2003.
- MOSCHETTI, Francesco. *El Principio de Capacidad Contributiva*. Madrid. Instituto de Estudios Fiscales. 1980.
- MUSGRAVE, Richard Y MUSGRAVE, Peggy. *Hacienda Pública teórica y aplicada*. Madrid. McGraw Hill. 1992.
- MUSGRAVE, Richard. *The Nature of the Fiscal State: The roots of my thinking*. En: BUCHANAN, James y MUSGRAVE, Richard. *Public Finance and Public Choice. Two contrasting visions of the State*. Palatino. Wellington Graphics. 2001.

- NAVEIRA DE CASANOVA, Gustavo. *Tributación y derechos humanos: posibles vinculaciones con los derechos de trabajar y de ejercer industria lícita. Armonías y fricciones producidas por los fines no recaudatorios de los tributos*. En: Revista Jurídica de Buenos Aires. Buenos Aires. Universidad de Buenos Aires. Facultad de Derecho. Departamento de publicaciones. Lexis nexis. 2001.
- NEWMARK, Fritz. *Principios de la Imposición*. Madrid. Obras Básicas de Hacienda Pública. Instituto de Estudios Fiscales. 1994.
- OLAVARRIETA, P. *Taxation and human rights*. En: Taxation and human rights. Proceedings of a Seminar held in Brussels in 1987 during the First Congress of the International Fiscal Association. Bruselas. Kluwer Law and Taxation Publishers. 1988.
- ORTIZ ZEPEDA, Sergio. *Necesidad de la Creación de un Impuesto Unico para Mejorar la Recaudación Tributaria*. Tesis de Grado presentada en la Universidad de San Carlos de Guatemala. Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales en mayo de 2008. Tomado de <http://biblioteca.usac.edu.gt/> el 25 de junio de 2011.
- PALMA, Clotilde. *La Evolución Conceptual del Principio de Capacidad Contributiva*. Dirección General de Contribuciones e Impuestos, Portugal. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias-CIAT. “La Capacidad Contributiva, Presupuesto Jurídico y Fundamento de la Tributación”. 2-5 de octubre de 2000.
- PERELMAN, Ch. y OLBRECHTS-TYTECA, L. *Tratado de la argumentación. La nueva retórica*. Madrid. Editorial Gredos. 1989.
- PÉREZ DE AYALA, José Luis. *El derecho positivo tributario entre el iusnaturalismo y el constructivismo jurídico. ¿una antítesis insalvable?*. Asociación Argentina de Estudios Fiscales. Tomado de la Página web de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales [www.aaef.org.ar](http://www.aaef.org.ar) en fecha 3 de abril de 2007.
- PÉREZ DE AYALA, José Luis. *El fundamento deontológico del impuesto, de la Ley fiscal y de la obligación tributaria (un problema de metodología*

*multidisciplinar entre la ética y el derecho natural. El Derecho Tributario y la ciencia de la Hacienda*). En: I Jornada metodológica "jaime garcía añoberos" sobre la metodología académica y la enseñanza del derecho financiero y tributario. Madrid. Instituto de Estudios Fiscales. 2002.

- PÉREZ DE AYALA, José Luis. *Montesquieu y el Derecho Tributario Moderno*. Madrid. Dykinson. 2001.
- PETTY, William: *Treatise of taxes and contributions*. Texto original consultado en: <http://socserv2.socsci.mcmaster.ca/%7Eecon/ugcm/3ll3/petty/taxes.txt>, en fecha 15-10-04.
- PLAZAS VEGA, Mauricio. *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario*. Tomo II. Bogotá. Temis. 2005.
- PLAZAS VEGA, Mauricio. *Kant: el Newton de la moral y del derecho*. Editorial Temis. Bogotá. 2004.
- PORTA, Carlos. *Familia y tributación*. En: Revista Jurídica de Buenos Aires. Buenos Aires. Universidad de Buenos Aires. Facultad de Derecho. Departamento de publicaciones. Lexis nexis. 2001.
- POSNER, Richard. *El análisis económico del Derecho*. México. Fondo de Cultura Económica. 2006.
- RADBRUCH, Gustav. *Introducción a la Filosofía del Derecho*. Fondo de Cultura Económica de España. Madrid. 2002.
- RADBRUCH, Gustav. *Relativismo y Derecho*. Editorial Temis. Santafé de Bogotá. 1999.
- RANELLETTI, Oreste. *Derecho de la Hacienda Pública*. Bogotá. Editorial Temis. 2007.
- RAWLS, John. *Justicia Distributiva*. En: Revista Estudios Públicos. N° 24. Santiago de Chile. Centro de Estudios Públicos. 1986.
- RINAUDO, Fabiola. *Breves Comentarios Acerca de los Principios que Gobiernan la Materia Impositiva*. Consultado en: <http://www.edinoa.com.ar/doc6015.htm>, en fecha 14 de octubre de 2004.

- RODRÍGUEZ GÓMEZ, Edgardo. *La idea del derecho en la filosofía jurídica de Gustav Radbruch*. En: Revista de Filosofía, Derecho y Política. N° 6. Madrid. Universidad Carlos III de Madrid. Julio 2007.
- ROLDÁN, Carolina María. *La felicidad como proyecto ético: Aristóteles y Bentham*. En: Revista Electrónica Psuconex. Grupo de Investigación de Psicología, Psicoanálisis y Conexiones. Medellín-Colombia. Volumen 1°. N° 2. 2010. En: <http://revinut.udea.edu.co/index.php/Psyconex/article/viewFile/9480/8748> consultado el 20 de junio de 2011.
- ROMERO GARCÍA, Felipe. *El valor sistema tributario: acerca de su integración entre los principios de la imposición*. Cádiz. Universidad de Cádiz. Servicio de Publicaciones. 2005.
- Ross, Alf. *El concepto de validez y otros ensayos*. Buenos Aires. Distribuciones Fontamara. 2001.
- RUBIO LLORENTE, Francisco. *El Núcleo Duro de los Derechos Humanos desde la Perspectiva Constitucional*. en: El Núcleo Duro de los Derechos Humanos. Navarra. JM Bsck Editor ESADE Facultad de Derecho. 2001.
- RUIZ-CASTILLO, Javier. *En defensa de un Impuesto Progresivo sobre el Consumo*. Documento de Trabajo 04-06 de las Series Económicas 03. Julio 2004 del Departamento de Economía de la Universidad Carlos III de Madrid, consultado en: <http://docubib.uc3m.es/WORKINGPAPERS> el 25 de junio de 2011.
- SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Lecciones de Derecho Financiero*. Madrid. Servicio de Publicaciones Facultad de Derecho Universidad Complutense. Décima Edición. 1993.
- SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, Víctor Manuel. *Nuevo sistema de mínimo personal y familiar en la Ley española del Impuesto sobre la Renta de las personas físicas y los principios constitucionales tributarios*. En: Memorias. XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Isla de Margarita. Venezuela. Asociación Venezolana de Derecho Tributario. 2008.
- SAVATER, Fernando. *Filosofía Tachada*. Madrid. Taurus. 1972.

- SAVATER, Fernando. *La Conquista de la Felicidad*. Madrid. Ediciones el País. 1986.
- SCHAFRIK, Fabiana. *La libertad de culto y la tributación*. En: Revista Jurídica de Buenos Aires. Buenos Aires. Universidad de Buenos Aires. Facultad de Derecho. Departamento de publicaciones. Lexis nexis. 2001.
- SELIGMAN, Edwin. *El Impuesto Progresivo en la Teoría y en la Práctica*. Madrid. Librería General de Victoriano Suárez. 1913; BLUM, Walter y KALVER, Harry. *El Impuesto Progresivo: Un Tema Difícil*. Instituto de Estudios Fiscales. Ministerio de Hacienda. Madrid. 1963.
- SHOUP, Carl. *The Fiscal System of Venezuela. A Report*. Baltimore. The John Hopkins Press. 1959.
- SIMONDE DE SISMONDI, J.C.L. *Political Economy*. 1815. Tomado de la Página Web de la Facultad de Ciencias Sociales de la Universidad MacMaster, Canadá ([www.socsci.mcmaster.ca](http://www.socsci.mcmaster.ca)), el 12 de abril de 2006.
- SMITH, Adam. *La Riqueza de Las Naciones*. Tomado de la página web <http://arapaho.nsuok.edu/%7Eyeutter/3003/smith.htm>, el 14 de octubre de 2004.
- SPISSO, Rodolfo. *Derecho Constitucional Tributario*. Buenos Aires. Ediciones Depalma, 1993.
- SPISSO, Rodolfo. *Tutela jurisdiccional*. En: Revista Jurídica de Buenos Aires. Buenos Aires. Universidad de Buenos Aires. Facultad de Derecho. Departamento de publicaciones. Lexis nexis. 2001.
- SS. Juan Pablo II. Carta Encíclica *La Preocupación Social de la Iglesia* de fecha 30 de diciembre de 1987, consultada en original.
- STAMMLER, Rudolf. *Tratado de Filosofía del Derecho*. Editoria Nacional: México. 1980.
- *The Taxpayer Bill of Rights* consultado en: <http://www.unclefed.com/TxprBoR/index.html> el 15 de agosto de 2008.
- THERÁN LOPERA; Wilberto. *El debate Schmitt-Kelsen sobre el Guardián de la Constitución Política*. Corporación Universitaria de Sabaneta J. Emilio

Valderrama. Tomado de la página web: <http://www.unisabaneta.edu.co> el 7 de abril de 2011.

- TOFFOLI TAVOLARO, Agostinho. *Directos Humanos e Tributação*. Consultado en: <http://www.tavolaroadvogados.com/doutrina/cs382.pdf> el 17 de julio de 2008.
- VIDAL, Abril Castelló. [\*Derecho-Estado-Rey: Monarquía y democracia en Francisco Suárez\*](#). en: Revista de Estudios Políticos. N° 210. Madrid. Centro de Estudios Políticos y Constitucionales. 1976.
- VITALI BORDÍN, Luis Carlos. *Sistemas Tributários e Princípios Teóricos da Tributação*. Brasil. 2002. tomado de [www.federativo.bdnnes.gov.br](http://www.federativo.bdnnes.gov.br). en fecha 7 de abril de 2006.
- WAGNER, Richard. *The Cameralists: Fertile Sources for a New Science of Public Finance*. Departamento de Economía de la Universidad George Mason. Estados Unidos de América. Tomado de la Página Web de la Universidad Geroge Mason. ([www.mason.gmu.edu](http://www.mason.gmu.edu)) el 5 de abril de 2006.
- WALUCHOW, Wilfrid. *Positivismo jurídico incluyente*. Marcial Pons. Barcelona. 2007.
- WOLFE, Christopher: *La Transformación de la Interpretación Constitucional*. Madrid, Editorial Civitas, S.A., 1985,
- ZACCARIA, Giuseppe. *Razón Jurídica e Interpretación*. Cuadernos Civitas. Madrid. Civitas Ediciones S.L. 2004.

### **Legislación y convenciones internacionales:**

- Base de Datos Políticos de las Américas. (1998) Leyes Impositivas. *Análisis comparativo de constituciones de los regímenes presidenciales*. [Internet]. Georgetown University y Organización de Estados Americanos. En: <http://www.georgetown.edu/pdba/Comp/Legislativo/Leyes/impositivas.html>. 28 de octubre 2004.
- Bill of Rights del 13 de febrero de 1689. Inglaterra. Consultada en: <http://www.der.uva.es>, el 5 de junio de 2008.

- Código Civil de Venezuela publicado en la Gaceta Oficial N° 2.990 del 26 de julio de 1982.
- Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. Gaceta Oficial N° 5.908 Extraordinario del 19 de febrero de 2009.
- Constitución de la República Federal de Brasil. Texto Consolidado hasta la enmienda N° 52 del 8 de marzo de 2006, consultado en la Página Web del Senado brasileiro ([www6.senado.org.br](http://www6.senado.org.br)) el 12 de abril de 2006.
- Constitución de la República Italiana del 22 de diciembre de 1947.
- Constitución Nacional de 1947 en: *Textos Constitucionales 1811-1999*. Caracas. Servicio Autónomo de Información Legislativa (SAIL). 2003.
- Constitución Nacional de 1961 en: *Textos Constitucionales 1811-1999*. Caracas. Servicio Autónomo de Información Legislativa (SAIL). 2003.
- CONTRERAS QUINTERO, Florencio: *Disquisiciones Tributarias*. Mérida. Universidad de los Andes, Facultad de Derecho. Colección Justitia et Jus N° 19. 1969.
- Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José de Costa Rica de 1969) tomada de la Página web de la Organización de Estados Americanos ([www.oae.org](http://www.oae.org)) el 15 de abril de 2006.
- Declaración de Chapultepec. Adoptada por La Conferencia Hemisférica sobre Libertad de Expresión celebrada en México, D.F. el 11 de marzo de 1994, tomada de la página web: [www.declaracionchapultepec.org](http://www.declaracionchapultepec.org) el 20 de agosto de 2008.
- Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, tomado de: <http://www.fmmeduccion.com.ar/Historia/Documentoshist/1789derechos.htm> en fecha 6 de abril de 2005.
- Declaración de Principios sobre Libertad de Expresión de la Comisión Interamericana de Derechos Humanos. Tomado de la página web de la Corte Interamericana de Derechos Humanos (<http://www.cidh.oas.org>) el 20 de agosto de 2008.

- *Declaración dignitatis humanae sobre la libertad religiosa* del 7 de diciembre de 1965 del Concilio Vaticano II tomado de la página web del Estado del Vaticano: [www.vatican.va](http://www.vatican.va) el 20 de agosto de 2008.
- Declaración Universal de los Derechos del Hombre adoptada y proclamada por la Resolución de la Asamblea General de las Naciones Unidas 217 A (iii) del 10 de diciembre de 1948, tomada de la Página Web de las Naciones Unidas ([www.ub.org](http://www.ub.org)) el 15 de abril de 2006.
- Declaración Universal de los Derechos Humanos del 10 de diciembre de 1948, consultada en la página web de las Naciones Unidas el 5 de agosto de 2011 ([www.un.org](http://www.un.org)).
- Directrices de Maastricht sobre Violaciones a los Derechos Económicos, Sociales y Culturales del 22-26 de enero de 1997. Consultada en original.
- Informe del Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales del Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas sobre “El derecho al disfrute del más alto nivel posible de salud, 11/08/2000”, tomado de la página web de los Derechos Humanos de las Naciones Unidas ([www.unhchr.ch](http://www.unhchr.ch)) el 15 de abril de 2006.
- Informe del Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales del Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas sobre “El derecho a la educación (Art.13). 08/12/99”, tomado de la página web de los Derechos Humanos de las Naciones Unidas ([www.unhchr.ch](http://www.unhchr.ch)) el 15 de abril de 2006.
- Informe emanado de la Oficina del Alto Comisionado de las Naciones Unidas para los Derechos Humanos, relativo a la Indole de las obligaciones de los Estados Partes (pár. 1 del art.2 del Pacto) 14/12/90, tomado de la página web de los Derechos Humanos de las Naciones Unidas ([www.unhchr.ch](http://www.unhchr.ch)) el 15 de abril de 2006.
- Informe emanado de la Oficina del Alto Comisionado de las Naciones Unidas para los Derechos Humanos, relativo a la Indole de las obligaciones de los Estados Partes (pár. 1 del art.2 del Pacto) 14/12/90, tomado de la página web de los Derechos Humanos de las Naciones Unidas ([www.unhchr.ch](http://www.unhchr.ch)) el 15 de abril de 2006

- Informe para el Estudio y Propuesta de Medidas para la Reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del 13 de febrero de 1998.
- Informe sobre la implementación del Programa de Liderazgo para la Gobernabilidad y el Desarrollo (PROLIDER) llevado adelante por la Comisión Económica para América Latina y el Caribe, CEPAL, Naciones Unidas; la Secretaría General Iberoamericana, SEGIB y la Organización de Estados Americanos OEA, tomado de: [www.eclac.cl](http://www.eclac.cl) el 20 de julio de 2011.
- Informe sobre las Incidencias Económicas y Fiscales de la Ley de Reforma Parcial de la Ley de Impuesto al Valor Agregado enero 2002, serie: 0102-040, preparado por la Oficina de Asesoría Económica y Financiera de la Asamblea Nacional.
- Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, tomado de <http://www.derecho.com/l/boe/ley-1-1998-derechos-garantias-contribuyentes> el 15 de agosto de 2008.
- Ley de Impuesto al Valor Agregado publicada en la Gaceta Oficial N° 38.632 del 26 de febrero de 2007.
- Ley de Impuesto sobre la Renta publicada en la Gaceta Oficial N° 38.628 del 16 de febrero de 2007.
- Ley Fundamental de la República Federal de Alemania del 23 de mayo de 1949 (Boletín Oficial Federal 1, pág. 1) (BGBl III 100-1) enmendada por la ley de 26 de noviembre de 2001 (Boletín Oficial Federal 1, página 3219), tomado de la Página web de la Real Academia de Derecho Constitucional ([www. http://constitucion.rediris.es](http://constitucion.rediris.es)) el 15 de abril de 2006.
- Oficio del 19 de julio de 2011 preparado por el Departamento de Información Pública de la Asamblea General de las Naciones Unidas, sobre la adopción de la Resolución sobre la Felicidad en: [www.un.org](http://www.un.org).
- Pacto Internacional sobre Derechos Económicos, Sociales y Culturales adoptado y abierto a la firma, ratificación y adhesión por la Asamblea General de las Naciones Unidas en su resolución 2200 A (XXI), de 16 de

diciembre de 1966, tomado de la página web de los Derechos Humanos de las Naciones Unidas ([www.unhchr.ch](http://www.unhchr.ch)) el 15 de abril de 2006.

- Protocolo Adicional a la Convención Americana sobre Derechos Humanos en Materia de Derechos Económicos, Sociales y Culturales “Protocolo de San Salvador”, tomado de la página web de la Organización de Estados Americanos ([www.oas.org](http://www.oas.org)) el 5 de agosto de 2011
- Reformas legislativas latinoamericanas: página web del centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) [www.ciat.org](http://www.ciat.org).
- Virginia Declaration of Rights. Consultado de la página web del Yale Law School: <http://www.yale.edu/lawweb/avalon/virginia.htm> el 19 de julio de 2008.

### **Jurisprudencia:**

- Sentencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos caso *Cantos vs. Argentina* del 7 de septiembre de 2001.
- Sentencia de la Corte Primera de lo Contencioso Administrativo del 1º de junio de 2000, caso Julio A. Rocco, consultada en original.
- Sentencia de la Corte Suprema de Justicia de los Estados Unidos de América, caso *McCulloch v. Maryland* del 6 de marzo de 1819, tomado de la página web de la Corte Suprema de Justicia americana (<http://supreme.justia.com/us/17/316/case.html>) el 7 de octubre de 2008.
- Sentencia de la Corte Suprema de Justicia de los Estados Unidos de América del 14 de enero de 1936, Caso *Grosjean v. American Press Co.* de 14 de enero de 1936, consultada en original de [www.law.cornell.edu](http://www.law.cornell.edu) el 12 de septiembre de 2008.
- Sentencia de la Corte Suprema de Justicia de los Estados Unidos de América caso *Minneapolis Star and Tribune Co v Minnesota Comm’r of Revenue* del 29 de marzo de 1983, Consultada en [www.supreme.justicia.com](http://www.supreme.justicia.com) el 12 de septiembre de 2008.
- Sentencia de la Corte Suprema de Justicia de los Estados Unidos de América, febrero de 1803, caso *William Marbury v. James Madison*,

Secretario de Estado de los Estados Unidos. Corte Suprema de Justicia de los Estados Unidos, consultada en la página web de la University of Missouri Kansas City School of Law el 7 de marzo de 2011.

- Sentencia de la Corte Suprema de Justicia de los Estados Unidos de América de 1881 caso *Killbourn v. Thomson*.
- Sentencia de la Corte Suprema de Justicia de los Estados Unidos de América del 14 de enero de 1936, caso *Grosjean v. American Press Co.*, tomada de: <http://www.law.cornell.edu> el 30 de enero de 2011.
- Sentencia de la Corte Suprema de Justicia de los Estados Unidos de América del 28 de junio de 2012, caso *National Federation of Independent Business et al. v. Sebelius, secretary of Health and Human Services, et al*, tomada de: <http://www.law.cornell.edu> el 12 de abril de 2013.
- Sentencia de la Corte Suprema de Justicia en Pleno del 7 de diciembre de 1999, caso nulidad del artículo 59 del Código Orgánico Tributario.
- Sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia en decisión del 5 de octubre de 2001, caso *Carlos Gustavo Moya Palacios*.
- Sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia del 3 de agosto de 2007, caso *Suelopetrol, C.A.*
- Sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia del 25 de junio de 2002, caso *Luis Cova Aria*.
- Sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia del 30 de abril de 2003, caso *Bolívar Banco, C.A.*
- Sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia del 20 de noviembre de 2002, caso *Federación Nacional de Ganaderos de Venezuela (FEDENAGA)*.
- Sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia del 16 de octubre de 2001, caso *Víctor Rafael Hernández Mendible*.
- Sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia del 19 de febrero de 2002, caso *Beatriz Contasti Ravelo*.
- Sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia del 9 de noviembre de 2000, caso *Ricardo Combellas*.

- Sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia del 3 de febrero de 2009, caso *interpretación artículos 6, 340 y 345 de la Constitución*.
- Sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia del 16 de octubre de 2008, caso *Luis Esteban Palacios Wannoni y otros*.
- Sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia del 5 de junio de 2003, caso *Colegio de Médicos del Distrito Metropolitano de Caracas*.
- Sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia del 27 de febrero de 2007, caso *Adriana Vigilancia y otros*.
- Sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia del 21 de noviembre de 2000, caso *Heberto Contreras Cuenca*.
- Sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia del 6 de diciembre de 2005, caso *Alfonzo Rivas & Cía*.
- Sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia en la decisión N° 1.049 del 23 de julio de 2009, caso *Rafael Badell Madrid y otros*,
- Sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia en decisión del 26 de febrero de 2013, caso *Programa Venezolano de Acción Educación en Derechos Humanos (PROVEA)*,
- Sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia del 21 de junio de 2012, caso *Fabricio Ojeda*,
- Sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia del 13 de abril de 2007, caso *Marco Javier Hurtado y otros*.
- Sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia del 13 de febrero de 2013, caso *Dilia Yuany García Mayora*.
- Sentencia de la Sala de Casación Penal del Tribunal Supremo de Justicia del 29 de julio de 2010, caso *27 y 28 de febrero de 1989*
- Sentencia de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia de fecha 04 de mayo de 2006, caso *Instituto Universitario Alberto Adriani, S.C.*.

- Sentencia de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia del 28 de noviembre de 2006, caso *Monteclaro Country Club*.
- Sentencia de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia del 1º de marzo de 2001, caso *CANTV Servicios, C.A.*
- Sentencia de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia del 5 de agosto de 2004, caso *Avila Servicios Médicos Aviserme C.A. y Superación C.A.*
- Sentencia de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia del 19 de noviembre de 2008, caso *Plumrose Latinoamericana, C.A.*
- Sentencia de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia del 2 de junio de 2010, caso *Plaza's Cadena Corporativa 2030, C.A.*
- Sentencia de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia del 3 de enero de 2011, caso *Tecnonorte, C.A.*
- Sentencia de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia del 25 de junio de 2002, caso *Mecánica Venezolana, C.A. MECAVENCA.*
- Sentencia de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia del 11 de mayo de 2004, caso *Oleaginosas Industriales Oleica, C.A.*
- Sentencia de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia del 22 de marzo de 2006, caso *Textilana, S.A.*
- Sentencia de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia del 16 de mayo de 2007, caso *Controlca, S.A.*
- Sentencia de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia del 29 de abril de 2009, caso *Maraven, S.A.*
- Sentencia de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia del 27 de enero de 2010, caso *Quintero y Ocando, C.A.*
- Sentencia de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia del 10 de julio de 2003, caso *J.F. Mecánica Industrial, C.A.*

- Sentencia de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia del 1 de junio de 2011, caso *Colegio Universitario Monseñor de Talavera, S.R.L.*
- Sentencia de la Sala Político-Administrativa Especial Tributaria de la entonces Corte Suprema de Justicia del 5 de abril de 1994, caso *La Cocina, C.A.*
- Sentencia de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia del 11 de mayo de 2010, caso *Valores Unión,*
- Sentencia del Tribunal Constitucional español -207/1996 del 16 de diciembre, tomado de la página web del Tribunal Constitucional español. <http://www.tribunalconstitucional.es> el 8 de febrero de 2008.
- Sentencia del Tribunal Constitucional español 45/1989. Materiales Constitucionales de la Universidad de Valladolid.
- Sentencia del Tribunal Constitucional Español N° 45/1989 del 20 de febrero, tomada de la Página Web de Materiales Constitucionales de la Universidad de Valladolid ([www.der.uva.es](http://www.der.uva.es)) el 6 de abril de 2006.
- Sentencia del Tribunal Superior Cuarto de lo Contencioso Tributario del 26 de enero de 2011, caso *Aluminios del Caroní, S.A. (CVG ALCASA).*
- Sentencia del Tribunal Superior Quinto de lo Contencioso Tributario en decisión del 18 de septiembre de 2008, caso *Editorial Jurídica Venezolana.*
- Voto disidente de Oliver Wendell Holmes de la sentencia de la Corte Suprema de Justicia de los Estados Unidos de América, 1922, en el caso *United States v. Moreland,* tomado de la página web de la Corte Suprema de Justicia <http://supreme.justia.com/us/258/433/index.html> el 15 de abril de 2011.
- Voto disidente de Oliver Wendell Holmes de la sentencia de la Corte Suprema de Justicia de los Estados Unidos de América del 17 de abril de 1905, en el caso *Lochner v. New York,* tomado de [http://www.law.cornell.edu/supct/html/historics/USSC\\_CR\\_0198\\_0045\\_ZD1.html](http://www.law.cornell.edu/supct/html/historics/USSC_CR_0198_0045_ZD1.html) el 19 de abril de 2011.

