
II. ESTUDIOS

LOS DERECHOS HUMANOS COMO CONDICIÓN DE VALIDEZ DE LOS TRIBUTOS^(*)

HUMAN RIGHTS AS A CONDITION OF THE VALIDITY OF TAXES

Humberto Romero-Muci^(**)

Recibido: 12 de febrero de 2019
Aprobado: 19 de febrero de 2019

Página inicial: 7
Página final: 27

Resumen: El propósito de esta comunicación consiste en resaltar la incidencia de los derechos humanos como condición de posibilidad del derecho a contribuir conforme a la capacidad económica efectiva y como parámetro de validez de la tributación en el Estado Constitucional.

Palabras claves: derechos humanos, capacidad contributiva efectiva, condición de validez de la tributación.

Abstract: The purpose of this communication is to highlight the incidence of human rights as a condition of the possibility of the right to contribute according to effective economic capacity and as a parameter of validity of taxation in the Constitutional State.

Keywords: human rights, effective tax capacity, condition of validity of taxation.

(*) **X Congreso de la Conferencia permanente de las Academias Jurídicas de Iberoamérica**, Madrid, España – 22, 23, 24 de noviembre de 2018, Comunicación presentada en el Tema Sección 5: “**Los Derechos Humanos y su Efectiva Tutela Estatal**”.

(**) Abogado *summa cum laude* por la Universidad Católica Andrés Bello (1985), Magister en Leyes Harvard Law School (1986), Doctor en Derecho por la Universidad Central de Venezuela (2003), Profesor Titular y Jefe de la Cátedra de Derecho Financiero en la Universidad Católica Andrés Bello, Profesor de Derecho de la Contabilidad en el Postgrado de Derecho Financiero de la Universidad Católica Andrés Bello y en los cursos del Doctorado en Derecho de la Universidad Central de Venezuela. **Individuo de Número y Primer Vicepresidente de la Academia de Ciencias Políticas y Sociales de Venezuela**

Sumario: Introducción. 1. Relación entre los derechos humanos y la tributación. 2. Los derechos humanos como condición de posibilidad del derecho a contribuir conforme a la capacidad económica. 3. La técnica normativa de las inmunidades tributarias. A. Concepto. B. Ventajas prácticas. C. El derecho al mínimo vital. D. El deber de tratos coherentes. 4. Sobre los riesgos de banalización del discurso sobre derechos humanos en la tributación. Conclusiones. Bibliografía

Introducción

Poco ha discurrido la doctrina nacional y la foránea acerca de los vínculos consustanciales entre los derechos humanos y la tributación. En la mayor parte de esos escasos debates⁽¹⁾, la revisión se centra en el necesario respeto de los derechos humanos que debe informar y ordenar la actividad fiscalizadora de la Administración Tributaria, refiriéndose, en consecuencia, a la traslación de las garantías del debido proceso (*due process of law*) a los procedimientos tributarios, donde por lógica constitucionalizante se pueden invocar derechos como el de tutela judicial efectiva, a la defensa, a la prueba libre o a la presunción de inocencia, entre otros. Sin embargo, poco se ha escrito acerca de la atención debida a la preservación de los derechos humanos en el diseño y aplicación de las normas constitutivas de la obligación tributaria, imbricadas en el derecho tributario *material o sustantivo*.

La tributación puede convertirse en un acicate para el disfrute de los derechos humanos, pero también en un obstáculo para su efectiva vigencia. De modo que no es justificable una obligación tributaria que menoscabe, directa o indirectamente, el goce efectivo de los derechos humanos.

La falta de un análisis riguroso por parte de los jueces y la escasa atención que le ha dado la dogmática jurídica a los efectos de esas externalidades atenta contra la posibilidad de tomarse estos “**derechos en serio**”, en los términos de Dworkin. Esto ha llevado en algunos casos a los jueces de última instancia a desestimar su control de constitucionalidad, alegando que el legislador es libre para diseñar el tributo en la forma que lo estime prudente o a soslayar estos derechos so pretexto de un supuesto interés general o colectivo, o como también ha ocurrido, apropiándose retóricamente del prestigio de estos derechos para justificar algún despropósito respecto de la tributación.

Sin embargo, el Estado Social de Derecho no solo garantiza la protección de los derechos de libertad, sino que promueve los derechos sociales y humanos. Ese *plus* en el goce de los derechos implica que el poder tributario del Estado está sometido a las restricciones clásicas formales (legalidad, seguridad jurídica) y materiales (capacidad económica, progresividad, proporcionalidad y no discriminación), pero también a restricciones para proteger y promover esas posiciones jurídicas especiales asociadas al goce efectivo del derecho a la dignidad humana⁽²⁾.

(1) *Vid. Anais das XX Jornadas do ILADT*. Año 2000, Tema 1, “**Derechos Humanos y Tributación**”, Salvador, Bahía 2000; ENGLISH, Joachim, “**The impact of human rights on domestic substantive taxation—the German experience**”, en *Human Rights and Taxation in Europe and the World*, International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD), Amsterdam 2011, p. 285.

(2) Del mismo modo se afirma que, la “**dignidad humana**” es el valor superior y fundante entre los derechos humanos (Cfr. KATEB, George, *Human dignity*, Harvard University Press, Cambridge 2011, p. 1). Así lo consagran la Carta Europea de Derechos Humanos (Artículo 1. “**La dignidad humana es inviolable. Debe ser respetada y protegida**”). STARCK, citando a NIPPERDEY, afirma que la “**dignidad humana**” constituye “**...[la] raíz y la fuente de todos los derechos fundamentales formulados posteriormente y así mismo derecho fundamental principal**”.

“**Asegurar al hombre que su relación con el Estado o en su relación con los demás no va a ser reducido a un mero objeto, que no va a quedar a la absoluta disposición de los otros hombres, como un simple**

Con estos comentarios nos interesa destacar la significación de la técnica normativa constitucional de la inmunidad tributaria. Se trata de una situación de no imposición o no sujeción prevista desde la constitución destinada a garantizar, entre otros, la efectividad en el goce de los derechos humanos frente al poder tributario, para no interferir con la supremacía del goce del derecho humano. Se trata de situaciones no disponibles para el legislador y diferenciadas de aquellas otras técnicas normativas que por el contrario le son propias con fines extrafiscales como las exentivas o las de minoración de bases imponibles o de cuotas liquidables de la obligación tributaria.

Como siempre, la indeterminación de estos conceptos supone un esfuerzo importante de reflexión para la estructuración de una teoría que no recaiga en idealismos, pero que a la vez haga justicia a la naturaleza práctica e interpretativa del derecho. Una reflexión teórica que debe ser juzgada por su rendimiento, esto es, por su fuerza explicativa y su capacidad para resolver problemas. A ello dedicamos estas reflexiones. Para ello nos iniciaremos explicando la natural vinculación entre tributación y derechos humanos, nuestra tesis de que el efectivo goce de los derechos humanos es condición de posibilidad del derecho a contribuir conforme a la capacidad contributiva y condición de validez de la tributación. Haremos referencia a la técnica normativa de la inmunidad tributaria como una de las garantías más efectivas de protección de los derechos humanos frente a la tributación. Señalaremos algunos temas en la jurisprudencia internacional sobre los derechos humanos que representan ejemplos concretos de situaciones jurídicas consolidadas como valedores frente a la tributación. Finalmente, referiremos algunos riesgos en el discurso de los derechos humanos que pueden comprometer su efectividad frente a la tributación.

En suma, la tributación debe asumir el desarrollo humano integral como blasón de su razón de ser, legitimidad y validez.

Solo nos resta concluir señalando que **“llegó la hora de tomarse en serio la efectividad de los derechos humanos como límite al poder de imposición y en particular la necesidad de exigir dignidad en la tributación”**⁽³⁾.

número de la colectividad, como una simple pieza de un engranaje y que se va a comprender realmente toda su existencia moral-espiritual propia e, incluso, su existencia física. En suma, el tratamiento del <<...hombre como fin en sí mismo y no como medio>>” (Cfr. STARCK, Christian, “La dignidad del hombre como garantía constitucional, en especial, en el derecho alemán”, en *Dignidad de la persona, derechos fundamentales, justicia constitucional*, < FERNÁNDEZ S., Francisco, Coordinador>, Dykinson Constitucional, Madrid 2008, p. 254).

La afirmación de la “**dignidad**” es la norma fundamental de todo el ordenamiento jurídico, implica que todo el derecho debe estar bajo el signo de la “**dignidad**”, todas las normas jurídicas deben de estar conformadas hacia su realización y aplicación en consonancia con este principio básico. La garantía de la intangibilidad acentúa el efecto totalizador de la garantía de la dignidad humana y en particular de su validez frente a terceros.

(3) Cfr. ROMERO-MUCI, Humberto, Prologo al libro de ANDRADE R., Betty, *Derechos Humanos y Tributación: Inmunidades Tributarias de los Derechos Fundamentales*, DoFiscal - Thomson Reuters, Ciudad de México, 2018.

1. Relación entre los derechos humanos y la tributación

Entre tributación y derechos humanos existe una natural consubstancialidad, que se articula en función de la *dignidad humana*. Este principio se ha erigido como presupuesto axiológico del Estado contemporáneo, límite lógico del poder y parámetro de validez de todo ordenamiento jurídico. En el ámbito tributario, “...**condición de posibilidad de la capacidad contributiva [...] y condición de validez y legitimidad de la imposición**”⁽⁴⁾.

Son muchos los casos en que la tributación puede incidir 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.

La profesora Betty Andrade señala que, no hay derechos ilimitados⁽⁵⁾, como es lógico. La tributación puede incidir sobre esferas patrimoniales y de libertad de los ciudadanos, siempre que ello no ponga en entredicho el contenido mínimo de estos derechos, impida su goce real y efectivo, interfiriendo en su disfrute según el contenido constitucional y convencionalmente declarado, si *i.e.* se crea una situación regresiva, desproporcionada e indigna de sobreimposición o se pretende gravar en los umbrales en que la tributación es una expresión inaceptable a la luz de la dignidad humana, norma de cierre del sistema jurídico. La tributación como acción esencial del Estado de Derecho, por tanto, no podrá ser lesiva a la satisfacción de los derechos humanos de los individuos.

Además, es innegable que la tributación exige la ponderación entre auténticos derechos porque, como lo señala la doctrina, en el plano normativo constitucional venezolano más que principios (reserva de ley y legalidad, tipicidad, capacidad contributiva, mínimo vital, prohibición de confiscación, entre otros) “...**son normas fundamentales, en el sentido de que dotan de fundamento y justificación axiológica a otras normas y no requieren a su vez, de ningún fundamento axiológico, y se traducen en derechos (en situaciones subjetivas jurídicamente protegidas)**” y “...**más allá de la supremacía constitucional opera una especie de supremacía de los derechos que prescribe no coartar el ejercicio de los derechos y libertades, ni limitarlos al supremo intérprete de la Constitución o al contenido constitucionalmente declarado. Estos derechos (i) son extensibles a las personas jurídicas; (ii) sobre ellos son predicables los elementos de la dogmática jurídica; (iii) dotan de fundamento a otras normas por vía lógico-deductiva, (iv) establecen objetivos y fines respecto a esas normas; (v) en ningún caso admiten que sus disposiciones de desarrollo rebajen el contenido constitucionalmente declarado, de lo que se colige (vi) una evidente e inderogable preferencia por la norma más favorable a la persona. En efecto, el artículo 23 de la Constitución de 1999 adscribe esa *prevalencia normativa* o *vis expansiva* a la disposición que otorgue un *plus* de tutela o garantías en el goce y ejercicio de los derechos, de acuerdo con la cual el intérprete, si puede aplicar más de una norma al caso concreto, deberá preferir aquella**

(4) Cfr. ROMERO-MUCI, Humberto, *Uso, abuso y perversión de la unidad tributaria. Una reflexión sobre tributación indigna*, Serie Estudios 111, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Editorial jurídica venezolana, Asociación Venezolana de Derecho Tributaria, Caracas, 2016, p. 14 y 15.

(5) ANDRADE R., Betty, *Derechos Humanos y Tributación: Inmunidades Tributarias de los Derechos Fundamentales*, DoFiscal - Thomson Reuters, Ciudad de México, 2018.

que sea más favorable a la persona, con independencia del lugar que ocupe dentro de la jerarquía normativa”⁽⁶⁾.

2. Los derechos humanos como condición de posibilidad del derecho a contribuir conforme a la capacidad económica

Toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley⁽⁷⁾. Obviamente, ese deber solo puede ser cumplido a cambio del respeto de los derechos constitucionales a contribuir según Ley formal previa y cierta, respecto de una capacidad económica efectiva, libre de discriminaciones, en forma razonable y proporcionada, bajo las garantías del debido proceso (*due process of law*).

Pero hay más. La tributación no es fin en sí misma. La tributación tiene como finalidad insoslayable el crecimiento económico y la elevación del nivel de vida de la población. Así lo ordena artículo 316⁽⁸⁾ del Texto Fundamental de 1999. Lo complementan la prohibición de discriminación 21(1)⁽⁹⁾ y la prohibición de confiscación del artículo 317⁽¹⁰⁾ Constitucionales. Se trata de un derecho con un contenido esencial que vincula al legislador y es susceptible de tutela judicial. Su virtualidad aparece conectada a nociones elocuentes como las de “sistema tributario”, “justa distribución de las cargas públicas”, “capacidad económica”, “progresividad del sistema”, “protección de la economía nacional y elevación del nivel de vida de la población” y “recaudación eficiente”, que denotan la extensión del derecho en cuestión y prefiguran su contenido esencial. Su objetivo es servir de criterio para el reparto de las cargas públicas y otorgar al contribuyente un derecho a contribuir a los gastos generales de acuerdo con su respectiva capacidad económica.

De un lado, las nociones de **(i) “sistema tributario”, “capacidad económica”, “protección de la economía nacional y elevación del nivel de vida de la población” y “sistema de recaudación eficiente”**, enfatizan las exigencias instrumentales de coherencia interna del tributo, del orden del conjunto tributario, así como su eficiencia. Por su parte las nociones de

(6) *Cfr.* MEIER G., Eduardo, “Constitución fachada: a propósito de la tributación selectiva en el ISR”, en *El Impuesto sobre la renta. Aspectos de una necesaria reforma*, XVII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario, Caracas, 2017, p. 172-173.

(7) **Artículo 133 de la CRBV:** Toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley.

(8) **Artículo 316 de la CRBV:** 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; para ello se sustentará en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos

(9) **Artículo 21 de la CRBV:** Todas las personas son iguales ante la ley; en consecuencia: 1. No se permitirán discriminaciones fundadas en la raza, el sexo, el credo, la condición social o aquellas que, en general, tengan por objeto o por resultado anular o menoscabar el reconocimiento, goce o ejercicio en condiciones de igualdad, de los derechos y libertades de toda persona.

(10) **Artículo 317 de la CRBV:** No podrá cobrarse impuestos, tasas, ni contribuciones que no estén establecidos en la ley, ni concederse exenciones y rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por las leyes. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio.

(ii) **“justa distribución de las cargas públicas”, “progresividad del sistema” y “no confiscación”**, enfatizan las exigencias de racionalidad axiológica, esto es, promueven el valor de la justicia del tributo, las cuales complementan la racionalidad técnica implicada en la exigencia de coherencia en el diseño de la exacción y en el conjunto que el sistema implica.

La referencia al sistema (en singular) implica que, hay un sólo 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 noción de sistema se opone a toda contradicción o antinomias y hasta las lagunas axiológicas, así como la contradicción tributaria sistémica cuya expresión más patológica es la múltiple imposición interna. Por eso, 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”**. Así mismo, la condición de **“sistema”** se enlaza con las exigencias de coordinación y cooperación entre los poderes y competencias tributarios, cuya connotación más saliente es el **“principio de armonización tributario”** ⁽¹¹⁾ que ejerce el centro sobre la periferia. De lo contrario no se estaría frente a un sistema, sino en presencia de un régimen tributario o peor aún, en una “distopía” como grado superlativo y perverso de anarquía.

Como quiera que el sistema tributario tiene como finalidad la **“protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población”**, los fines extrafiscales de la tributación encontrarían justificación en la medida que otros bienes constitucionales promuevan tal desviación, sean para acentuar la imposición o para producir el desgravamen, desestimulando o estimulando económica, social o culturalmente la actividad de que se trate o sencillamente atendiendo a algún propósito de solidaridad social que justifique el sacrificio contributivo de la propiedad particular. La atención de este tipo de necesidades representa campo fecundo para la protección y para la promoción de los derechos humanos.

A su vez la noción de “capacidad económica”, resalta la sustancia económica de la exacción.

Siendo el tributo ante todo una categoría jurídica, pero con sustancia económica, siempre se expresará como una magnitud económica que deberá ser representada y cuantificada de alguna forma idónea, lo que responderá a una racionalidad técnica específica según la naturaleza del hecho concreto revelador de dicha expresión de riqueza. El material económico es el punto de conexión entre las situaciones reales y la normatividad tributaria adecuada a una situación dada.

Como las normas tienen un contenido cognitivo que puede analizarse críticamente con ayuda de informaciones científicas y técnicas, las distintas ciencias sociales aportan materiales que son relevantes para el derecho, son los contenidos legales que permiten conocer el alcance de los intereses involucrados. El derecho debe ser coherente con esta realidad y elaborar una concepción racional práctica y crítica. Aquí la carga de argumentación corresponde al proponente de la protección del derecho. Se exigirán no solo razones valorativas, sino razones

(11) **Artículo 156 de la CRBV:** Es de la competencia del Poder Público Nacional: 13. La legislación para garantizar la coordinación y armonización de las distintas potestades tributarias, definir principios, parámetros y limitaciones, especialmente para la determinación de los tipos impositivos o alícuotas de los tributos estatales y municipales, así como para crear fondos específicos que aseguren la solidaridad interterritorial.

analíticas y empíricas en respaldo de una determinada posición. Aquella que maximice la racionalidad práctica mediante pretensiones de coherencia y universalización de la decisión de que se trate. De esta manera se previenen riesgos de subjetivismos valorativos utilizados muchas veces con intenciones espurias. Habrá que ser cauto al respecto, pero eso no significa que no pueda argumentarse racionalmente en relación con valores⁽¹²⁾.

Pero hay más. La capacidad contributiva como índice económico de riqueza y causa del gravamen, tiene que ser una riqueza efectiva: el impuesto no debe gravar la capacidad “productiva”, sino la riqueza obtenida “efectivamente”; no debe establecer presunciones iuris et de iure que imputen una riqueza meramente probable al contribuyente, ni ficciones que fabulen una realidad artificial, así como tampoco cabe gravar rendimientos puramente nominales en situaciones de inflación. En todo caso, la concreción del principio en cada situación demandará el acercamiento o el alejamiento del mismo, debido a la ponderación de otros bienes constitucionales. Los fines extrafiscales o aquellos que primen la practicabilidad administrativa, deberán justificar una restricción del principio de capacidad económica, mediante el control de razonabilidad.

La promoción de la racionalidad del sistema se traduce en la eficiencia de este, esto es, en la realización de los fines que la predeterminan. La eficiencia del sistema tributario no debe ser confundida con la eficiencia de la administración tributaria. La primera implica y comprende la segunda. La eficiencia del sistema se refiere más ampliamente a la **(i)** la incidencia neutral del tributo sobre la economía, esto es, evitar distorsiones en la asignación de recursos, **(ii)** la suficiencia del producto en relación con el costo de la recaudación, **(iii)** la minimización del costo de cumplimiento para el sujeto pasivo y los terceros y **(iv)** la recaudación eficaz por la administración tributaria, recordando el principio instrumental de la gestión administrativa al servicio del ciudadano y su sometimiento pleno a la ley y al derecho ex artículo 141⁽¹³⁾ Constitucional, esto es, la recaudación tributaria no es un fin en sí misma, la recaudación ni la practicabilidad administrativa justifican una tributación inconstitucional ya que como ordena el mandato constitucional, ésta solo está al servicio de la tributación con arreglo a la capacidad económica. Así las cosas, se puede apreciar que, la promoción y protección de los derechos humanos es una dimensión de eficiencia en la tributación.

La capacidad económica como soporte axiológico del tributo se mueve en una doble dimensión de tipo horizontal y vertical.

Horizontalmente, implica que sujetos con la misma capacidad económica tributen por el mismo concepto en igualdad de circunstancias, esto es, se proscriben las discriminaciones impositivas. Esta prohibición se subsume en la prohibición constitucional más general regulada por el artículo 21(1) Constitucional.

(12) **Cfr.** ATIENZA, Manuel, *Filosofía del derecho y transformación social*, Editorial Trotta, Madrid 2017, p. 158

(13) **Artículo 141 de la CRBV:** La Administración Pública está al servicio de los ciudadanos y ciudadanas y se fundamenta en los principios de honestidad, participación, celeridad, eficacia, eficiencia, transparencia, rendición de cuentas y responsabilidad en el ejercicio de la función pública, con sometimiento pleno a la ley y al derecho.

Verticalmente, la igualdad no implica que todo contribuyente deba ser tratado en idéntica situación (bases imponibles) cuando tienen capacidades económicas distintas a los fines del tributo de que se trate. Tales diferencias de tratamiento pueden existir “...**siempre que esas diferencias no violen los límites de la racionalidad**”. De igual forma implica que la presión del gravamen debe aplicarse progresivamente, esto es, la carga contributiva individual debe aumentar en una proporción mayor al incrementar la riqueza disponible, típicamente vinculada a aumentos de la alícuota o del tipo de gravamen. La progresividad es una técnica que se asocia con la redistribución de la renta.

Como quiera que el principio de capacidad económica se fundamenta en los principios de la función social de la propiedad y solidaridad, quien más tiene más puede contribuir al gasto común, razón por la cual, en este sentido parece coherente concebirlo como “**capacidad económica progresiva**”. La progresividad tiene su ejemplificación y realización más saliente en el impuesto sobre la renta y los impuestos personales como el que grava en forma directa el patrimonio. Sin embargo, en el caso de los impuestos indirectos, la virtualidad de la progresividad se dificulta técnicamente, pero puede promoverse o, su contrario, la regresividad, puede morigerarse mediante otras técnicas tributarias tales como las dispensas tributarias (p.e. exención bienes de consumo esencial en el IVA) y los créditos impositivos (p.e. rebajas o bonificaciones a la cuota a pagar por nuevas inversiones, inversiones ambientales, sociales, cargas de familia).

De esta forma puede controlarse la razonabilidad de los impuestos extraordinarios (de guerra, temporales en emergencia económica) y los fines extrafiscales de la tributación, los cuales deben justificarse para proteger la economía nacional y que por su intensidad nunca pueden tener efecto confiscatorio según expresa prohibición constitucional en refuerzo del derecho de propiedad y de la libertad económica. En íntima relación con los fines extrafiscales se conectan los tributos parafiscales y otras formas de tributación atípicas en promoción de fines de solidaridad y defensa de bienes constitucionales como el medio ambiente, seguridad social, la prevención antidrogas, la promoción del conocimiento, la innovación de las nuevas tecnologías y otros.

En suma, la tributación al tener una función instrumental no es un fin en sí misma, debe responder al principio de necesidad, que es la piedra de fundamentación de todos los derechos humanos. No se conciben los derechos sin necesidades que satisfacer, así como no se concibe una tributación abstracta, asistemática, meramente recaudatoria, que no procure desde su perspectiva de ingreso público, el cumplimiento de objetivos valiosos para el ser humano y su comunidad y mucho menos una tributación que se convierta en una cortapisa a la promoción efectiva del derecho humano.

3. La técnica normativa de las inmunidades tributarias

A. Concepto

Las inmunidades tributarias constituyen modalidad normativa de *no sujeción* impositiva sobre aspectos vitales para el goce de los derechos fundamentales. El reconocimiento y

mantenimiento de tales límites pueden o no estar consagrados *expresamente* en el texto constitucional, pero lo crítico es que derivan directamente de la consagración del respeto y protección de los derechos humanos. Tales inmunidades implican o bien la negativa absoluta de que la tributación incida sobre una determinada esfera o, la necesidad de garantizar que el diseño del tributo no constituya una afectación negativa al ejercicio de los derechos humanos, más bien que los promueva o que se promuevan tratos o soluciones coherentes a la efectividad de los mismos.

Algunas legislaciones han reconocido expresamente en el texto Constitucional la existencia de las inmunidades tributarias⁽¹⁴⁾. No obstante, en la mayor parte de los casos, las legislaciones las han recogido como formas de exención o como exoneraciones, lo cual resulta técnicamente incorrecto. Ese desenfoque conceptual y el diferente tratamiento normativo generan ineficiencias en la efectiva protección de esos derechos frente a la tributación. Por una parte, el establecimiento de inmunidades tributarias como formas de no sujeción implica, de plano, la inexistencia del supuesto que da lugar al nacimiento de la obligación tributaria sea porque no se trata del evento que el legislador desea gravar o sea porque se trata de uno de los supuestos sobre los cuales existe una prohibición absoluta de tributación. No obstante, las exenciones responden a elementos de política fiscal, estándole dado al legislador su diseño y creación. Mientras la no sujeción constituye una prohibición absoluta al legislador, las exenciones dependen de la voluntad del legislador, derivándose de la necesidad de estimular una determinada actividad.

B. Ventajas prácticas

La aceptación de la existencia de inmunidades tributarias respecto de los derechos humanos permitiría el control de la normativa tributaria frente a los principios constitucionales clásicos y también bajo la consideración del costo y beneficio efectivo que la tributación tiene sobre la esfera de derechos de los ciudadanos. La precisión de la vigencia de este concepto en nuestro ordenamiento constitucional podrá permitir 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 su parte, si pretendiéramos que, como se establece formalmente en la mayor parte de las legislaciones –incluyendo la venezolana– se confunden los supuestos de inmunidad tributaria con situaciones de exención y que, en consecuencia, responden a elementos de política

(14) El principio de inmunidad tributaria es recogido en el artículo 150 de la Constitución de la República Federal de Brasil de 1988 (Texto Consolidado hasta la enmienda No. 99 del 14 de diciembre de 2017 que entró en vigor el 5 de octubre de 1988, según Texto consolidado até a Emenda Constitucional No. 66 de 13 de julio de 2010), que contempla que “Sin perjuicio de otras garantías aseguradas al contribuyente, está prohibido a la unión, a los Estados, al Distrito Federal y a los Municipios: [...] VI establecer impuestos sobre: a) patrimonio, renta o servicios, unos de otros; b) templos de cualquier culto; c) patrimonio, renta o servicios de los partidos políticos, incluyendo sus fundaciones, de las entidades sindicales de los trabajadores, de las instituciones de educación y de asistencia social, sin fines lucrativos, atendiendo a los requisitos de la ley; d) libros, diarios,

legislativa, será más difícil la justificación del control constitucional de dichas disposiciones, bajo el entendido de que su reconocimiento depende libremente del legislador. Como puede apreciarse, la precisión del concepto se hace esencial a los fines de determinar los límites de la actuación del juez constitucional, así como la forma como se hará efectiva la tutela de los derechos humanos⁽¹⁵⁾.

Los planteamientos teóricos anteriores pueden ser concretados en la práctica mediante el examen de la forma como la tributación incide en el disfrute de los derechos humanos. En primer término, debemos recordar que el Estado debe asumir un rol activo en la protección de los derechos humanos, no sólo absteniéndose de asumir conductas que cercenen tales derechos (derechos de abstención), sino llevando a cabo acciones que materialicen su disfrute (derechos prestacionales). Si bien todo tributo incide en alguna forma en los derechos humanos, fundamental y primeramente en el derecho de propiedad y de libertad económica, la injerencia

periódicos y el papel destinado a su impresión. e) fonogramas y videofonogramas musicales producidos en Brasil conteniendo obras musicales o literomusicales de autores brasileños y/u obras en general interpretadas por artistas brasileños, así como los soportes materiales o archivos digitales que los contengan, salvo en la etapa de replicación industrial de los medios ópticos de lectura a láser. 1. la prohibición del inciso III, b), no se aplica a los impuestos previstos en los arts. 153, I, II, IV y V, 154, II. 2. la prohibición del inciso VI, a) se extiende a los organismos autónomos y a las fundaciones establecidas y mantenidas por el Poder Público, en lo que se refiere al patrimonio, a la renta y a los servicios, vinculados a sus finalidades esenciales o derivadas de ellas. 3. Las prohibiciones del inciso VI, a), y del párrafo anterior no se aplican al patrimonio, la renta y los servicios, relacionados con la explotación de actividades económicas regidas por normas aplicables a empresas privadas, o en las que haya contraprestación o pago de precios o tarifas por el usuario, ni exonera al promitente comprador de pagar el impuesto relativo al bien inmueble. 4. Las prohibiciones expresadas en el inciso IV, líneas b) y c), comprenden solamente el patrimonio, la renta y los servicios, relacionados con las finalidades esenciales de las entidades en ellas mencionadas. 5. La ley establecerá medidas para que los consumidores sean informados acerca de los impuestos que incidan en mercancías y servicios. 6. Cualquier amnistía o remisión que afecte a la materia tributaria o de previsión social o sólo podrá concederse a través de ley específica federal, estatal o municipal. Consultada en: <http://legis.senado.leg.br/legislacao/ListaTextoSigen.action?norma=579494> & www.wipo.int/wipolex/es/text.jsp?file_id=16434803&idBinario=16434817267224

- (15) El caso clínico de confusión entre los conceptos comentados y el tratamiento de sus consecuencias, lo representa la decisión de la Sala Constitucional que declaró la inaplicación del IVA sobre los servicios médicos privados, bajo el argumento de la precedencia de la salud pública respecto del derecho a contribuir con arreglo a la capacidad contributiva. En forma técnicamente incorrecta la Sala Constitucional declaró “**exento**” el servicio de salud del impuesto en cuestión, justificando que: “...no puede el Estado, [...] promover la desigualdad en cuanto a la garantía de acceso a los servicios de salud, mediante la aplicación de un impuesto al valor agregado a los contribuyentes que requieran de atención médico asistencial, odontológica, de cirugía y hospitalización prestados por instituciones privadas”. Obsérvese que la Sala Constitucional en vez de reconocer una no sujeción sobre la prestación del servicio en resguardo de la prioridad del derecho a la salud, declaró por vía de amparo la existencia de una exención sobre dichas prestaciones, esto es, legisló creando una dispensa impositiva. Lo idóneo habría sido que el Juez constitucional reconociera la inmunidad, con el mismo efecto de la no tributación y no usurpar una función del legislativo para crear la dispensa impositiva. Ver Sentencia del 5 de junio de 2003, caso *Colegio de Médicos del Distrito Metropolitano, Fernando Bianco y otros en acción de nulidad y amparo contra Ley de impuesto al valor agregado*, consultada en URSO, Giuseppe y DIAZ, Valmy, *El IVA < una década de jurisprudencia en Venezuela >*, Caracas 2004, p. 137.

de dicho tributo no puede resultar en la conculcación del disfrute de tales derechos y así debe garantizarlo el Estado en el diseño del sistema tributario.

Por ello, el Estado no puede ni debe ser un mero observador del impacto de los tributos en los individuos, justificando su actuación en la existencia de necesidades colectivas, sino que debe introducir los correctivos para preservar los equilibrios necesarios para permitir su goce efectivo de los derechos individuales. Lo contrario, predeterminar la tributación sobre un interés colectivo superpuesto a los derechos fundamentales del individuo, no sólo contradice insalvablemente el Texto Fundamental vigente, sino que introduce una indeseable y peligrosa “teoría política colectivista”⁽¹⁶⁾, desde luego *injustificada*, cuando la tendencia -y la propia Constitución de 1999- apunta a justificar la precedencia *prima facie* de los derechos individuales frente a los bienes colectivos, como lo propone Robert Alexy⁽¹⁷⁾.

Existen diversas situaciones en las cuales puede constatararse la forma como la tributación afecta negativamente el goce de los derechos humanos. Tal podría ser el caso del derecho a la salud, cuando se crean tributos indirectos sobre los servicios médico-asistenciales o sobre alimentos de la cesta básica. También puede conculcarse el deber de protección del salario cuando se crean tributos que no toman en cuenta sus condiciones personales del trabajador o las que son necesarias para el libre desenvolvimiento de su personalidad. Por su parte, la creación de tributos sobre instituciones religiosas por las donaciones percibidas por ellas podría afectar el derecho a las libertades de culto y de pensamiento. El derecho a la información y a la educación, por su parte, se ven afectados cuando se generan tributos indirectos sobre la venta de periódicos, revistas informativas, libros, así como sobre servicios educativos. Igualmente, la negativa del reconocimiento de exenciones de impuesto sobre la renta respecto de los enriquecimientos percibidos por entidades sin fines de lucro como las instituciones religiosas, benéficas, educativas y otras similares, puede derivar igualmente en la afectación de algunos de los derechos mencionados.

C. El derecho al mínimo vital

Por ejemplo, en el derecho internacional de los derechos humanos hay un consenso en que existe una zona de no imposición que constituye una medida económica representativa de ausencia de capacidad contributiva a los gastos generales como expresión del derecho al respeto de la dignidad humana en el Estado Social y de Derecho. Ese derecho humano suele identificarse bajo el concepto de “**mínimo vital**”. Lo importante es que esa zona de no imposición sea efectiva y cumpla su propósito de permitir la retención económica de los recursos necesarios para la atención de las necesidades vitales y familiares del contribuyente frente a la tributación⁽¹⁸⁾. Así lo ha puesto de relieve la Corte Constitucional Alemana al desarrollar la doc-

(16) Se afirma que la concepción autoritaria de los derechos humanos tergiversa las potestades del Estado como cuerpo que personifica el interés social, para terminar, degradándose en una práctica que subordina en todos los casos el derecho individual al interés que el Estado representa o dice representar. *Cfr.* DELGADO, Francisco J., *Chavismo y derecho*, Editorial Galipán, Caracas 2017, p. 127.

(17) *Vid.* ALEXY, Robert. *El concepto y validez del derecho*, 2ª edición, Editorial Gedisa, Barcelona, 2004, p. 208.

(18) *Ibidem*.

trina del “**derecho humano a una existencia digna**”, destacando que este derecho ha tenido un efecto *irradiante* sobre el Impuesto Sobre la Renta (ISR) en ese país, concluyendo, en consecuencia, que la dignidad humana condiciona al Legislador para preservar de la tributación una parte de la renta necesaria para cubrir un mínimo de subsistencia del contribuyente⁽¹⁹⁾.

Hoy existe un fructífero diálogo jurisprudencial sobre el derecho al *mínimo vital* que representa fuente de derecho en la materia de derechos humanos⁽²⁰⁾, permitiendo que el análisis comparado en cuestiones concretas suministre nuevos argumentos, perspectivas y soluciones de gran utilidad⁽²¹⁾. Tal es el caso de las importantes decisiones de la Suprema Corte Mexicana⁽²²⁾ y de la Corte Constitucional Colombiana⁽²³⁾, solo por nombrar algunas en el caso de América Latina.

- (19) **Cfr.** ENGLISHCH, Joachim, “**The impact of human rights on domestic substantive taxation—the German experience**”, en *Human Rights and Taxation in Europe and the World*, International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD), Amsterdam 2011, p. 287. La Corte ha especificado que ese umbral de subsistencia mínimo no debe ser inferior a aquello necesario para cubrir la asistencia social. Incluso, ha dicho que, en ningún caso se puede evadir esta obligación parapetándose en la existencia de programas sociales para justificar una tributación excesiva, pues ello contravendría los principios de responsabilidad individual de la persona y subsidiaridad de la asistencia social que la Corte deriva del contexto de los derechos de libertad consagrados en la Constitución. Más aun, la Corte Constitucional ha aceptado reglas que definen montos fijos para predeeterminar ese mínimo de subsistencia, solo si cubre razonablemente los gastos que son necesarios, idóneos y proporcionados para tal fin. Finalmente, ha dicho que, la protección del mínimo vital está por encima de la situación presupuestaria y no puede ser una mera declaración de buena voluntad.
- (20) **Vid.** AYALA C., Carlos, *Del dialogo jurisprudencial al control de convencionalidad*, Colección de Estudios Jurídicos No. 98, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas 2012, p. 18.
- (21) **Cfr.** HERRERA M., Pedro, *Metodología del Derecho Financiero y Tributario*. Instituto de Estudios Fiscales. Universidad Complutense de Madrid, 2003, p. 37.
- (22) La Suprema Corte Mexicana ha caracterizado el “**mínimo vital**” como “**...el mínimo existencial [...] que permite la subsistencia del causante como agente titular de derechos y obligaciones en un Estado social y democrático de Derecho**”, lo que: “**...entraña una garantía de las personas, por virtud del cual el legislador, al diseñar el objeto de las contribuciones e identificar la capacidad idónea para contribuir, debe respetar un umbral libre o aminorado de tributación, según sea el caso, correspondiente a los recursos necesarios para la subsistencia de las personas, en el cual le está vedado ejercer sus facultades por no estar legitimada constitucionalmente la imposición de gravámenes sobre ese mínimo indispensable, es decir, un derecho por cuya virtud las personas no serán llamadas a contribuir en tanto no satisfagan sus necesidades más elementales, correlativo al deber del legislador de respetar este límite**” **Cfr.** Décima Época, Instancia: Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Tesis Aislada (Constitucional), Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo I. Julio de 2013, Tesis 10a xxxix/2013, p. 53. consultada en: [http://200.38.163.178/sjfsist/\(f\(6hmkvqghdbt_twsupsu04lpdkzoj5wkrzh0gljpxswaq0hlf6aljkzilpuvid1v2p26_ujyb1bnxyvmgut5jwljhf8t8nboier7uno8l_5b5qmncnecyvmvebraime59g4gvvfa8sslh8y2rstdlwpu8fmx28rfhjfdz59sa1\)\)/paginas/detallegeneralv2.aspx?id=2004081&clase=detalletesisbl&semanario=0](http://200.38.163.178/sjfsist/(f(6hmkvqghdbt_twsupsu04lpdkzoj5wkrzh0gljpxswaq0hlf6aljkzilpuvid1v2p26_ujyb1bnxyvmgut5jwljhf8t8nboier7uno8l_5b5qmncnecyvmvebraime59g4gvvfa8sslh8y2rstdlwpu8fmx28rfhjfdz59sa1))/paginas/detallegeneralv2.aspx?id=2004081&clase=detalletesisbl&semanario=0)
- (23) Ver el trabajo de QUIÑONEZ C., Natalia, “**<Minimum vitalis> and the fundamental right to property as a limit to taxation in Colombia**”, en *Human Rights and Taxation in Europe and the World*, International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD), Amsterdam 2011, p. 356. Por su parte, la Corte Constitucional Colombiana, ha reconocido el *mínimo vital* como un derecho que se deriva de los principios de Estado Social de Derecho, en concordancia con los derechos fundamentales a la vida, a la integridad personal y dignidad humana. El denominado “**derecho fundamental al mínimo vital**”, se refiere a las condiciones materiales básicas e indispensables para asegurar una supervivencia digna y autónoma, constituye un límite al poder

Este concepto de mínimo vital se extendería a otros tributos como el que grava el patrimonio, excluyendo aquellos bienes tales como la vivienda principal, enseres de uso personal que no representan ni deben representar índices de capacidad contributiva. También tendría significación a propósito de los tributos que gravan el consumo, tales como el IVA, concretándose en la no sujeción de medicamentos, alimentos de primera necesidad, servicios de salud, educacionales. La tutela de este espacio no impondría limitaciones en el diseño que el legislador efectúe sobre tales derechos y la posibilidad de controlar judicialmente las normas que se dicten al respecto.

D. El deber de tratos coherentes

Una dimensión especial de efectividad para el respeto y protección a los derechos humanos tiene lugar en la afirmación de tratos coherentes en el ordenamiento tributario. Esto implica que debe favorecerse todo aquel trato que sea consistente con la protección que se articula a favor de una situación determinada desde un tributo en particular, de modo que no sea neutralizada o contradicha en sus efectos prácticos por la acción de otros tributos, particularmente por los tributos sectoriales o de otros niveles políticos territoriales. Esta no es más que una exigencia de la racionalidad práctica que predica como principios del razonamiento la universalidad y la coherencia de las decisiones, esto es, que la decisión no se limite a la solución del caso concreto si no la posibilidad de que sea reiterada como de pauta para el futuro como mecanismo de previsión, por más que sea un mecanismo imperfecto, puesto que pueden presentarse nuevas circunstancias aún no tenidas en cuenta⁽²⁴⁾.

Así, por ejemplo, si se exige de un tributo al consumo el goce de un servicio que atiende a la protección y fomento del derecho a la educación, no debe aplicarse otro tributo de la misma naturaleza que neutralice aquel efecto de fomento, o que encarezca el servicio que promueve el derecho a la educación.

En fecha reciente algunos juzgados tributarios se han pronunciado sobre la necesidad de preservar un “...**sistema tributario coherente y por tanto justo, en el que la distribución de las cargas públicas atiende a la capacidad económica del contribuyente protegiendo**

impositivo del Estado y un mandato que orienta la intervención del Estado en la economía, de conformidad con el artículo 334 de la Constitución Política de Colombia de 1991 y exige analizar si quien no dispone de los recursos materiales necesarios para subsistir digna y autónomamente puede ser sujeto de ciertas cargas fiscales que ineludible y manifiestamente agraven su situación de penuria. *Cfr.* entre otras las siguientes sentencias: T-005 de 1995 (M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz); T-015 de 1995 (M.P. Hernando Herrera Vergara); T-144 de 1995 (M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz); T-198 de 1995 (M.P. Alejandro Martínez Caballero); T-500 de 1996 (M.P. Antonio Barrera Carbonell); T-284 de 1998 (M.P. Fabio Morón); SU-062 de 1999 (M.P. Vladimiro Naranjo Mesa). Ha señalado la Corte Constitucional que, “**El objeto del derecho fundamental al mínimo vital abarca todas las medidas positivas o negativas constitucionalmente ordenadas con el fin de evitar que la persona se vea reducida en su valor intrínseco como ser humano debido a que no cuenta con las condiciones materiales que le permitan llevar una existencia digna. En referencia a estas medidas positivas garantes del derecho fundamental al mínimo vital, en Colombia la jurisprudencia ha ordenado al Estado colombiano, a reconocer prestaciones positivas a favor de personas inimputables, detenidas, indigentes, enfermos no cubiertos por el sistema de salud, mujeres embarazadas**”.

(24) *Cfr.* ATIENZA, Manuel, *Filosofía del derecho y transformación social*, Editorial Trotta, Madrid 2017, p. 158.

el nivel de vida de la población". En el caso de la contribución de ciencia y tecnología, el Tribunal Noveno Contencioso Tributario del Distrito Metropolitano declaró la no imposición de ingresos brutos originados en venta de productos exentos de Impuesto al Valor Agregado (IVA). El Tribunal reconoció a partir de una justificación del texto constitucional, la existencia de una inmunidad tributaria (una implícita no imposición) para garantizar un efecto impositivo coherente con la política exentiva del IVA y de control de precios sobre la venta e importación de medicamentos establecidos con el fin de abaratar sus costos de adquisición a la población. Esta posición interpretativa se ponderó en respeto al derecho humano a la salud⁽²⁵⁾.

Del mismo modo el Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas declaró una inmunidad tributaria en la aplicación de la contribución de Ciencia y Tecnología, decidiendo que el tributo en comentarios no aplicaba a los ingresos brutos por la matrícula cobrada por una Universidad privada, no solo porque suponía una inconsistencia con el tratamiento exentivo en el IVA y en el ISR sobre el servicio y los enriquecimientos del servicio educativos, respectivamente, sino porque existe un manifiesto interés público en el acceso a la educación y en la promoción de la prestación del servicio educativo⁽²⁶⁾ del que el legislador tributario no puede desentenderse sin infringir el derecho humano a la educación.

(25) Señaló el Tribunal **"comenzando por [proteger] el derecho a la salud de la población, entendiéndolo que una parte fundamental de este derecho inherente a la dignidad humana y a la vida, debe traducirse en la disponibilidad suficiente, oportuna y estable de medicamentos en el ámbito nacional y el acceso permanente a éstos por parte del público consumidor"**, porque **"...se pone en riesgo la salud y la vida de la población en general, en contradicción insalvable con la obligación del Estado de preservar estos derechos y valores fundamentales y de que el sistema tributario sea coherente con los fines socioeconómicos de protección y elevación del nivel de vida de la población, cuando se incluye en la base imponible de un aporte como el de la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación los ingresos exentos o exonerados del Impuesto al Valor Agregado, frustrando la intención del legislador de evitar encarecer el costo de esos productos por vía de repercusión económica, y con ello garantizar su adquisición a los sectores sociales más desposeídos"**. Sentencias No. 002/2017 del Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, del 16 de febrero de 2017, *Caso Farma, S.A vs. Fondo de Ciencia y Tecnología* en <http://caracas.tsj.gob.ve/DECISIONES/2017/FEBRERO/210316AP41U20140003890022017.HTML> y No. 2237/2017 del Tribunal Superior Primero de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, del 27 de abril de 2017, *Caso Industria Venezolana de Productos Farmacéuticos de Consumo-Konsuma de Venezuela, S.A vs. Fondo de Ciencia y Tecnología*; No. 014/2016 *Caso Universidad Católica Andrés Bello vs. Fondo de Ciencia y Tecnología*.

(26) El tribunal señaló que **"... para proteger el carácter fundamental de la educación como <... un Derecho Humano y un deber social fundamental, al que tiene derecho toda persona, en igualdad de condiciones y oportunidades, el artículo 103 constitucional contempla una regla trasladable a todos los tributos, que obedece a la protección de la educación como valor y fin superior igualmente esencial al sistema tributario, que no pueden verse perturbadas o interferidas por objetivos meramente recaudatorios, al ser tan legítimos como aquellos. En efecto, señala la norma constitucional, que: <Las contribuciones de los particulares a proyectos y programas educativos públicos a nivel medio y universitario serán reconocidas como desgravámenes al impuesto sobre la renta según la ley respectiva>"**. Sentencia No. 014/2016 del Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, del 12 de diciembre de 2016, *Caso Universidad Católica Andrés Bello vs. Fondo de Ciencia y tecnología* en: <http://caracas.tsj.gob.ve/decisiones/2016/diciembre/210312ap41u20140003770142016.html>

3. Sobre los riesgos de banalización del discurso sobre derechos humanos en la tributación

Todos los derechos cuestan. Los gobiernos necesitan recursos económicos para proporcionar actividades de seguridad, educación, salud y otros bienes públicos a la sociedad. Estos recursos provienen en su mayoría de los tributos que cumplen los particulares. Esos bienes generan externalidades positivas, esto es, sus efectos trascienden las relaciones particulares alcanzando a terceros.

Es necesario evitar una promoción ingenua sin idoneidad técnica respecto de estas decisiones normativas de fomento, para asegurar la efectividad de los derechos humanos en el contexto tributario: **(i)** evitar su banalización⁽²⁷⁾ por el abuso de discursos valorativos con intenciones espurias o **(ii)** posibles excesos que devienen en abusos de protección, creando externalidades positivas que se traducen en oportunismo, anarquizan el sistema tributario y producen incentivos para la deserción en el cumplimiento tributario.

En efecto, debemos alertar de los peligros de la banalización y relativización del discurso sobre los derechos humanos, esto es, de cualquier intento retórico de apropiarse del prestigio de estos derechos para encubrir el decisionismo y la arbitrariedad, que conduzca a una disminución progresiva de su sentido y de su relevancia.

Así ha sucedido en nuestro medio en dos trágicos episodios de la jurisprudencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia **(i)** caso **Banco Nacional de Ahorro, Vivienda y Hábitat (BANAVIH)** y **(ii)** caso **Adriana Vigilanza y Carlos Vecchio**⁽²⁸⁾.

En el primer caso, la Sala Constitucional negó el carácter no tributario a los aportes al Fondo de Ahorro Obligatorio de Vivienda (FAOV), y por consiguiente la no aplicación del Código Orgánico Tributario a dichas obligaciones, en particular las reglas sobre prescripción de los tributos. A pesar de lo criticable de la posición anterior, lo insólito fue la calificación desproporcionada de “**imprescriptible**” que la Sala Constitucional atribuyó a la precitada obligación de aporte, con base en una inexplicable relación con los derechos humanos a la vivienda, al trabajo y a la seguridad social de los trabajadores que los desmerece por inatinerente y desproporcionada⁽²⁹⁾.

(27) Sobre “...el uso promocional o propagandístico del concepto derechos humanos...”. Cfr. DELGADO, Francisco J., “**Chavismo y derecho**”, Editorial Galipán, Caracas 2017, p. 111; Cfr. MASFERRER, Aniceto, “**Derechos de nueva generación**”, en *Derechos humanos. Un análisis multidisciplinar de su teoría y praxis* / coord. por José María Enriquez Sánchez, Aniceto Masferrer, Rafael Enrique Aguilera Portales; Guillermo Escobar Roca (pr.), 2017, págs. 331-358.

(28) Sentencia de la Sala Constitucional No. 301/2007, de fecha 27 de febrero de 2007 y sus aclaratorias No. 390/20072 de 9 de marzo, publicada en *G.O* No. 38.646, del 16 de marzo de 2007, así como la No. 980/2008 de 17 de junio del mismo año.

(29) Cfr. “**Pronunciamiento de la Academia de Ciencias Políticas y Sociales sobre la sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia que niega el carácter de contribuciones parafiscales a los aportes debidos al fondo de ahorro obligatorio de vivienda y los considera imprescriptibles, del 6 de diciembre de 2011**”, en *Doctrina Académica Institucional (pronunciamientos 1980-2012)*, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Caracas 2013, p. 187.

En el segundo caso, la Sala Constitucional declaró inconstitucional y reinterpretó subrepticiamente el artículo 31 de la LISR, relativo la base imponible del ISR a las personas naturales bajo relación de dependencia, excluyendo de la tributación las percepciones que exceden el salario normal, tales como utilidades y bonificaciones. Esa posición se fundamentó en argumentos que solo apelan a las emociones, con el propósito de excluir el sentido de legitimidad de la norma reeditada. Para este fin el Juez Constitucional se fundamentó en suposiciones sobre lesiones a la capacidad contributiva no demostradas, en contradicción con la técnica del ISR que manda a la imposición sobre todos los incrementos efectivos de patrimonio (sean regulares, accidentales, en dinero o en especie)⁽³⁰⁾. Los resultados de esta decisión frustran la efectiva vigencia del principio de progresividad de un tributo de tipo directo y personal como el ISR, siendo aún más lesiva del orden constitucional que la presunta situación que pretendió remediar. En definitiva, debe evitarse el riesgo de frivolarizar estos derechos que pueda desnaturalizarlos, restándoles vigor y eficacia real.

En suma, una correcta tutela de los derechos humanos supone una regulación que se alinee con la racionalidad técnica tributaria, que justifique la necesidad e idoneidad de las medidas normativas de protección del derecho humano frente a la tributación. La sola invocación del derecho no es suficiente. Debe ser demostrada y justificada tanto por el legislador como ante el juez, mediante procedimientos que den cuenta de la ausencia de arbitrariedad e improvisación.

Conclusiones

1. Entre tributación y derechos humanos existe una natural consubstancialidad, que se articula en función de la *dignidad humana*.
2. El goce efectivo de los derechos humanos es condición de posibilidad de la capacidad contributiva y condición de validez y legitimidad de la imposición.
3. La tributación tiene una función instrumental, no es un fin en sí misma. No se concibe una tributación abstracta, asistemática, meramente recaudatoria, que no procure desde su perspectiva de ingreso público, el cumplimiento de objetivos valiosos para el ser humano y su comunidad y mucho menos una tributación que se convierta en una cortapisa a la promoción efectiva del derecho humano.
4. La técnica normativa de la inmunidad tributaria permite desde la Constitución definir límites o excluir la imposición para asegurar la protección de los derechos humanos.
5. Esto permite un control de la efectividad de la normativa tributaria frente a los principios constitucionales clásicos y también bajo la consideración del costo y beneficio efectivo que la tributación tiene sobre la esfera de derechos de los ciudadanos. Evita que la protección del derecho humano se relativice en el umbral de las técnicas exentivas y de ajuste mediante créditos a la cuota a pagar, sometidas control político del Legislador o la conveniencia y oportunidad recaudatoria del Gobierno.

(30) Ver nuestros comentarios en el prólogo al libro ABACHE C., Serviliano, *Sobre falacias, justicia constitucional y derecho tributario <Del gobierno de las leyes al gobierno de los hombres: más allá de la pesadilla y el noble sueño>*, Librería Álvaro-Nora, Caracas 2015, p. 24.

-
6. Una correcta tutela tributaria de los derechos humanos supone una regulación que se alinee con la racionalidad técnica tributaria, que justifique la necesidad e idoneidad de las medidas normativas de protección del derecho humano frente a la tributación.
 7. La sola invocación del derecho no es suficiente. Debe ser demostrada y justificada tanto por el legislador como ante el juez, mediante procedimientos que den cuenta de la ausencia de arbitrariedad e improvisación.

Bibliografía

- ALEXY, Robert. *El concepto y validez del derecho*, 2ª edición, Editorial Gedisa, Barcelona, 2004, 211 p. ISBN 978-849-784-028-6.
- ANDRADE R., Betty, *Derechos Humanos y Tributación: Inmunidades Tributarias de los Derechos Fundamentales*, DoFiscal - Thomson Reuters, Ciudad de México, 2018, 250 p, ISBN: 978-607-474-409-5.
- ATIENZA, Manuel, *Filosofía del derecho y transformación social*, Editorial Trotta, Madrid 2017, 338 p, ISBN:978- 84-9879-698-8.
- AYALA C., Carlos, *Del dialogo jurisprudencial al control de convencionalidad*, Colección de Estudios Jurídicos No. 98, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas 2012, 295 p. ISBN 978-980-365-188-6.
- DELGADO, Francisco J, *Chavismo y derecho*, Editorial Galipán, Caracas 2017, 189 p. ISBN 978-980-747-810-6.
- DUQUE, C., Román, “**Pronunciamiento de la Academia de Ciencias Políticas y Sociales sobre la sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia que niega el carácter de contribuciones parafiscales a los aportes debidos al fondo de ahorro obligatorio de vivienda y los considera imprescriptibles, del 6 de diciembre de 2011**”, en *Doctrina Académica Institucional (pronunciamientos 1980-2012)*, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Carcas 2013, 187 p. ISBN 978-980-6396-92-0.
- ENGLISCH, Joachim, “**The impact of human rights on domestic substantive taxation-the German experience**”, en *Human Rights and Taxation in Europe and the World, International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD)*, Amsterdam 2011, 551 p. ISBN 978-90-8722-111-9.
- HERRERA M., Pedro, *Metodología del Derecho Financiero y Tributario*. Instituto de Estudios Fiscales, Universidad Complutense de Madrid, 2003, 135 p. ISBN 978-970-074-964-8.
- KATEB, GEORGE, *Human dignity*, Harvard University Press, Cambridge 2011, 257 p. ISBN 9780674284173.
- MASFERRER, Aniceto, “**Derechos de nueva generación**”, en *Derechos humanos. Un análisis multidisciplinar de su teoría y praxis* / coord. por José María Enríquez Sánchez, Aniceto Masferrer, Rafael Enrique Aguilera Portales; Guillermo Escobar Roca (pr.), 2017, 358 p. ISBN 978-84-362-7350-2.

-
- MEIER G., Eduardo, “**Constitución fachada: a propósito de la tributación selectiva en el ISR**”, en *El Impuesto sobre la renta. Aspectos de una necesaria reforma*, XVII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario, Caracas, 2017, 530 p. ISBN 978-90-8722-111-9.
- QUÍÑONEZ C., Natalia, “**<Minimum vitalis> and the fundamental right to property as a limit to taxation in Colombia**”, en *Human Rights and Taxation in Europe and the World, International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD)*, Amsterdam 2011, 551 p. ISBN 978-90-8722-111-9.
- ROMERO-MUCI, Humberto, “**Uso, abuso y perversión de la unidad tributaria. Una reflexión sobre tributación indigna**”, Serie Estudios 111, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Editorial Jurídica Venezolana, Asociación Venezolana de Derecho Tributaria, Caracas, 2016, 119 p. ISBN 978-980-12-9063-6.
- _____, Prologo al Libro de ABACHE C., Serviliano, “**Sobre falacias, justicia constitucional y derecho tributario, del gobierno de las leyes al gobierno de los hombres: Del gobierno de las leyes al gobierno de los hombres: más allá de la pesadilla y el noble sueño**>”, Librería Álvaro-Nora, Caracas 2105, 365 p. ISBN 978-980-6571-78-5.
- _____, Prologo al libro de ANDRADE R., Betty, “**Derechos Humanos y Tributación: Inmunidades Tributarias de los Derechos Fundamentales**”, DoFiscal - Thomson Reuters, Ciudad de México, 2018, ISBN: 978-607-474-409-5.
- STARCK, Christian, “**La dignidad del hombre como garantía constitucional, en especial, en el derecho alemán**”, en *Dignidad de la persona, derechos fundamentales, justicia constitucional, <Francisco Fernández Segado-Coordinador>*, Dykinson Constitucional, Madrid 2008, 1209 p. ISBN 978-84-9849-195-1.
- URSO, Giuseppe y DIAZ, Valmy, *El IVA < una década de jurisprudencia en Venezuela >*, Caracas 2004, 212 p. ISBN: 980-12-0671-3.

Legislación

- Brasil. Constitución de la República Federal de Brasil, Texto Consolidado hasta la enmienda No. 99 del 14 de diciembre de 2017 que entró en vigor el 5 de octubre de 1988, según Texto consolidado até a **Emenda Constitucional No. 66** de 13 de julio de 2010.
- Venezuela. Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, publicada en **Gaceta Oficial No. 5.908 Extraordinaria**, el 19 de febrero de 2009.
- Venezuela. Decreto No. 2.680 del 18 de enero de 2016 mediante el cual se exonera del pago del Impuesto sobre la Renta, el enriquecimiento neto anual de fuente territorial obtenido por las personas naturales, hasta por un monto en bolívares de seis mil unidades tributarias, en **Gaceta Oficial No. 41.077** del 18 de enero de 2017.
- Venezuela. Decreto No. 2.266 del 8 de marzo de 2016, mediante el cual se exonera del pago del Impuesto sobre la Renta el enriquecimiento neto anual obtenido por las personas naturales, hasta por un monto en bolívares equivalente a tres mil unidades tributarias en **Gaceta Oficial No. 40.864** el 8 de marzo de 2016.

Venezuela. Decreto No. 3.185 del 5 de diciembre de 2017, mediante el cual se exonera del pago del Impuesto sobre la Renta el enriquecimiento neto anual obtenido por las personas naturales, hasta por un monto en bolívares equivalente a treinta y dos mil unidades tributarias en **Gaceta Oficial No. 41.293** del 5 de diciembre de 2017

Sentencias

Sentencia No. T-005/95 de La Sala Tercera de Revisión de la Corte Constitucional de Colombia, Santa Fe de Bogotá, D.C., del 16 de enero de 1995, (**caso Aria Delia Villalba de Abello**) consultado el 17 de agosto de 2018, disponible en web: <http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1995/t-005-95.htm>

Sentencia No. T-198/95 de La Sala Séptima de Revisión de Tutelas de la Corte Constitucional de Colombia, Santa Fe de Bogotá D.C., (**caso Expedientes acumulados T-65128; T-65136 y T-65137**) del 8 de mayo de 1995, consultado el 17 de agosto de 2018, disponible en web: <http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1995/T-198-95.htm>

Sentencia T-500/96 de la a Sala Segunda de Revisión de la Corte Constitucional de Colombia, Santa Fe de Bogotá, D.C., del 4 de octubre de 1996, (**caso Cándida Rosa Sanabria Sanabria**), consultado el 17 de agosto de 2018, disponible en web: <http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1996/T-500-96.htm>

Sentencia No. T-284/98 de La Sala Número 8 de Revisión de tutelas de la Corte Constitucional de Colombia, Santa Fe de Bogotá, D.C., del 4 de junio de 1998, (**caso Héctor de Jesús Ruiz Zapata y Otros**), consultado el 17 de agosto de 2018, disponible en web: <http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1998/T-284-98.htm>

Sentencia SU-062/99 de La Sala Plena de la Corte Constitucional de Colombia, Santa Fe de Bogotá, D.C., del 4 de febrero de 1999, (**caso María Cleofe Rodríguez Vda. de Ruiz**), consultado el 17 de agosto de 2018, disponible en web: <http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1999/SU062-99.htm>

Sentencia No. 1505 de la Sala Constitucional Tribunal Supremo de Justicia del 5 de junio de 2003 (**caso Colegio de Médicos del Distrito Metropolitano, Fernando Bianco y otros**), consultado el 17 de agosto de 2018, disponible en web: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/junio/1505-050603-03-0124%20.HTM>

Sentencia No. 301/2007 de la Sala Constitucional del 27 de febrero de 2007, (**Caso Adriana Vigilancia García y Carlos A. Vecchio**), consultado el 17 de agosto de 2018, disponible en web: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/febrero/301-270207-01-2862.HTM>

Sentencia No. 390/2007 de la Sala Constitucional del 9 de marzo de 2007, (**Aclaratorias de del caso Adriana Vigilancia García y Carlos A. Vecchio**), en **Gaceta Oficial No. 38.646**, del 16 de marzo de 2007, consultado el 17 de agosto de 2018, disponible en web: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/marzo/390-090307-01-2862.HTM>

Sentencia No. 980/2008 de la Sala Constitucional del 17 de junio de 2008, (**caso Carlos Cesar Moreno Behermint**) consultado el 17 de agosto de 2018, disponible en web: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/junio/980-170608-01-2862.HTM>

-
- Sentencia Décima Época, del Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Tesis Aislada (Constitucional), Julio de 2013, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo I, Tesis 10a xxxix/2013 consultado el 17 de agosto de 2018, disponible en web: [http://200.38.163.178/sjfsist/\(f\(6hnlkvqghdbt_twsupsu04lpdlkzoj5wkrzh0gljpxswaq0hlf6aljkzilpuvid1v2p26_ujyblbnyxvmgut5jwljhf8t8nvboier7uno8l_5b5qmncnecyvmvebraime59g4gvvfpas8sslh8y2rstdlwpu8fhx28rfhjfdz59sa1\)\)\)/paginas/detallegeneralv2.aspx?id=2004081&clase=detalletesisbl&semanario=0](http://200.38.163.178/sjfsist/(f(6hnlkvqghdbt_twsupsu04lpdlkzoj5wkrzh0gljpxswaq0hlf6aljkzilpuvid1v2p26_ujyblbnyxvmgut5jwljhf8t8nvboier7uno8l_5b5qmncnecyvmvebraime59g4gvvfpas8sslh8y2rstdlwpu8fhx28rfhjfdz59sa1)))/paginas/detallegeneralv2.aspx?id=2004081&clase=detalletesisbl&semanario=0)
- Sentencia No. 014/2016 del Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, del 12 de diciembre de 2016, (**caso Universidad Católica Andrés Bello vs. Fondo de Ciencia y Tecnología**) consultado el 17 de agosto de 2018, disponible en web: <http://caracas.tsj.gob.ve/decisiones/2016/diciembre/210312ap41u20140003770142016.html>
- Sentencia No. 002/2017 del Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, del 16 de febrero de 2017, (**caso Farma, S.A vs. Fondo de Ciencia y Tecnología**) consultado el 17 de agosto de 2018, disponible en web: <http://caracas.tsj.gob.ve/DECISIONES/2017/FEBRE-RO/210316AP41U20140003890022017.HTML>
- Sentencia No. 2237/2017 del Tribunal Superior Primero de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, del 27 de abril de 2017, (**Caso Industria Venezolana de Productos Farmacéuticos de Consumo-Konsuma de Venezuela, S.A.**), consultado el 17 de agosto de 2018, disponible en web: