

LOS DERECHOS HUMANOS FRENTE A LA IMPOSICIÓN A LA RENTA DE LAS PERSONAS NATURALES: UN ANÁLISIS DE MORITZ V. COMMISSIONER

Betty ANDRADE RODRÍGUEZ¹

SUMARIO

I. Introducción. II. El caso *Moritz v. Commissioner*. III. El mínimo vital y la capacidad contributiva. IV. Inmunidades tributarias de los derechos humanos. V. Control constitucional de las normas tributarias a la luz del principio de capacidad contributiva y los derechos fundamentales. VI. La violación de los derechos fundamentales en el caso *Moritz v. Commissioner*. VII. Conclusiones.

RESUMEN

A lo largo de la historia y la geografía se han dado amplias discusiones sobre el diseño de la tributación directa de las personas naturales, atendiendo a intereses contrapuestos: la maximización de la recaudación, por una parte y la protección de los patrimonios personales, por el otro. Cualquier reforma tributaria, sin embargo, deberá considerar el impacto que produciría en la protección y disfrute de los Derechos Humanos. La decisión dictada en el caso *Moritz v. Commissioner* es evidencia de que una norma fiscal indebidamente diseñada puede resultar en la medición inadecuada de la capacidad contributiva del sujeto pasivo de la obligación tributaria, así como incidir negativamente en el disfrute de sus derechos.

PALABRAS CLAVE

Derechos Humanos. Impuesto sobre la Renta. Personas naturales. Capacidad contributiva.

ABSTRACT

There have been extensive discussions across history and geography about the design of direct taxation of individuals based on conflicting interests: the maximization of public revenue, on one hand, and the protection of the personal wealth, on the other. Any tax reform, however, must consider the impact that would result in the protection and enjoyment of human rights. The decision handed down in the case of *Commissioner v. Moritz* is evidence that an improper design of tax rules can result in inadequate measurements of the taxpayer's ability to pay, as well as in an adverse impact on his rights.

KEY WORDS

Human Rights, Income Tax, Individuals, Ability to pay.

¹ Abogado *summa cum laude* egresada de la Universidad Católica Andrés Bello, Especialista en Derecho Tributario de la Universidad Central de Venezuela y Doctor en Ciencias, Mención Derecho de la misma Universidad. Profesora de la Cátedra de Derecho Financiero en la UCAB. *Senior Research Associate of the International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD)*.

I. INTRODUCCIÓN

En enero de 2019 se estrenó en los cines de los Estados Unidos de América *On the Basis of Sex*², una película que, por sugestivo que fuese su nombre, se basaba en la vida de la magistrada de la Corte Suprema de Justicia americana Ruth Bader Ginsburg, y en la exitosa defensa judicial, durante la década de los setenta, de un caso específico de discriminación de género en el contexto de la determinación del enriquecimiento gravable con el Impuesto sobre la Renta (*Moritz v. Commissioner*)³. El caso giraba en torno al trato discriminatorio sufrido por el contribuyente, un hombre, al negarle las deducciones por el pago de servicios de cuidado de familiares seriamente enfermos a su cargo que eran necesarios para que el contribuyente pudiera desarrollar una actividad económica productora de renta, erogaciones que –por su parte– eran perfectamente deducibles si el contribuyente hubiese sido de sexo femenino. Como podía esperarse desde nuestra área de especialidad, uno de los puntos argumentados tanto por el departamento de justicia como por los jueces en primera instancia fue que el Congreso era libre de diseñar las normas tributarias de acuerdo con su criterio y sin restricciones y que las leyes tributarias no podían ser analizadas bajo criterios de inconstitucionalidad.

Si bien han transcurrido más de 40 años desde los hechos considerados en la citada decisión judicial americana, la discusión está más vigente que nunca y así lo prueban decisiones de reciente data, como la sentencia emanada de la Corte Suprema de Justicia de la Nación argentina del 7 de mayo de 2019⁴, donde se vuelven a considerar hechos similares a los que dieron lugar a aquella situación. La historia, desafortunadamente, tiende a repetirse, como dice la canción. En los últimos años nos hemos encontrado con una creciente y alarmante voracidad fiscal de las administraciones tributarias de la cual no están exentas nuestras latitudes, lo cual hace inevitable visitar los límites de la tributación frente a los derechos del contribuyente⁵.

² *On the Basis of Sex* 2018, fecha de estreno 11 de enero 2019 en Estados Unidos de América, <https://www.imdb.com/title/tt4669788/>.

³ Sentencia de la Corte de Apelaciones del Décimo Circuito, 469 F.2d 466 (10th Cir. 1972), 22 de noviembre de 1972, *Moritz v. Commissioner*.

⁴ Sentencia de la Corte Suprema de la Nación Argentina del 7 de mayo de 2019, caso *Godoy, Ramón Esteban c/ AFIP s/ Acción meramente declarativa de inconstitucionalidad y otros*, ratificando los argumentos expuestos en el fallo del mismo Tribunal del 29 de marzo de 2019, caso *García, María Isabel c/ AFIP s/ acción meramente declarativa de inconstitucionalidad*.

⁵ Cabe señalar que la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) ha destacado que la incidencia del Impuesto Sobre la Renta personal en la recaudación de los países latinoamericanos es considerablemente inferior que la presente en la mayor parte de los países miembros de la OCDE (mientras en los países desarrollados este tributo aporta un 25% de la recaudación total, en América Latina aporta un 10% a dicha recaudación), lo cual podría derivar del alto número de deducciones y la amplia base de exención otorgada (Cfr. OCDE/BID/CIAT, *Impuestos sobre los salarios en América Latina y el Caribe* 2016, 2016). Ello podría, para algunos,

Nuestra posición, ya expresada en otras oportunidades⁶ es que en todo Estado Social de Derecho⁷ debe existir una conexión íntima entre la tributación y los derechos humanos⁸ y que aquella nunca puede afectar el ejercicio de estos. La tributación solo es

atentar contra las tasas de recaudación del Estado, haciéndose necesaria una revisión del sistema impositivo latinoamericano, a fin de contrarrestar tasas fiscales bajas, mínimos fiscales elevados, alivios fiscales estándar (desgravámenes, exenciones), alivios fiscales no estándar y la evasión fiscal (Cfr. Barreix, Alberto, Benítez, Juan Carlos y Pecho, Miguel, *Revisando el impuesto a la renta personal en América Latina, Evolución e impacto*, BID/OCDE/CIAT, 2017). Ahora bien, algunos aspectos deben ser revisados antes de concordar o no con esta afirmación. En nuestra consideración, no es posible simplemente hacer una comparación entre la incidencia de la tributación personal en la recaudación estatal entre países desarrollados y países en vías de desarrollo, sin efectuar consideraciones sobre la calidad de vida de los trabajadores en ambos grupos de países, los gastos necesarios para su subsistencia y la eficiencia estatal. La existencia de una base de exención aparentemente amplia puede no ser un *beneficio* del Estado, sino la medición apropiada de la capacidad contributiva de los ciudadanos. La solución no puede ser el incremento de la presión fiscal para que aumente la recaudación. La tributación, debemos insistir, solo puede exigirse en la medida en que exista capacidad contributiva y ella, en la tributación directa, cuando existan rentas excedentes del contribuyente una vez satisfechos sus gastos de vida y los de su familia. Ello puede conllevar que un correcto diseño del sistema tributario establezca altas bases de exención y diversas deducciones cuando ello sea preciso para evitar una presión fiscal elevada sobre las personas naturales. El incremento de la recaudación, así, puede lograrse a través de una debida tributación *progresiva* y el combate de la evasión y elusión fiscal. Lo que no puede pretenderse en caso alguno es que los trabajadores paguen más únicamente por la necesidad del Estado de obtener mayores ingresos.

⁶ Andrade Rodríguez, Betty, *Inmunidad tributaria de los derechos humanos: capacidad contributiva y mínimo vital*, México, Thomson Reuters, 2018.

⁷ Sobre ello se ha afirmado que “se puede pensar una protección jurídica de los individuos sin Estado de Derecho, pero no al revés, un Estado de Derecho sin protección jurídica. La libertad de opinión se puede imaginar sin democracia, pero no la democracia sin libertad de opinión. Por último, la seguridad social puede realizarse también sin Estado social de Derecho, pero no el Estado social de Derecho sin una red de seguridad social. Los derechos fundamentales poseen, por tanto, además de su peso específico jurídico-individual una significación que difícilmente puede sobrevalorarse para la totalidad jurídico-constitucional de la comunidad política. Son simultáneamente la *condition sine qua non* del Estado constitucional democrático, puesto que no pueden dejar de ser pensados sin que peligre la forma de Estado o se transforme radicalmente” (Schneider, Hans-Peter, “Peculiaridad y función de los derechos fundamentales en el Estado Constitucional Democrático”, *Revista de Estudios Políticos*, Madrid, núm. 7, 1979, p. 22). Así las cosas, el Estado de Derecho “significa en sentido material ante todo seguridad de la libertad del individuo mediante un conjunto de derechos individuales y reservas limitativas del Estado, los derechos fundamentales en sentido subjetivo son, primordialmente, derechos de defensa frente al Estado, así como barreras y directrices para la actuación estatal: están llamados a asegurar la esfera de libertad del individuo frente a los ataques del poder público... Toda injerencia excesiva o innecesaria en los derechos fundamentales se manifiesta, al mismo tiempo, como una descomposición del carácter del Estado de Derecho” (*Ibidem*, p. 34).

⁸ Las nociones de derechos humanos, derechos constitucionales y derechos fundamentales, son comúnmente tratadas en forma análoga. Los derechos humanos preexisten a su recono-

concebible como forma de obtención de los recursos públicos necesarios para la satisfacción de las necesidades colectivas y la protección de los derechos fundamentales. De esta forma, la tributación de las personas naturales debe atender al mínimo vital de la tributación, efectuar una verdadera medición de la capacidad contributiva y evitar cualquier interferencia con el efectivo ejercicio de los derechos humanos, sustentado en los pilares fundamentales de la dignidad y la libertad del hombre. Estos son límites duros de la actividad legislativa en el diseño de las normas tributarias y su vulneración debe ser objeto de control constitucional.

Por ello, si bien la función legislativa comprende la definición de las bases de exención en el impuesto sobre la renta de las personas naturales, de los ingresos gravables, de las tarifas aplicables, de los costos y gastos deducibles –especialmente los gastos de vida–, ésta no puede ser ejercida sin atender a los límites antes mencionados.

En el presente trabajo produciremos algunas consideraciones acerca de cómo estos límites –capacidad contributiva, mínimo vital, protección de los derechos fundamentales– deben ser considerados en el bosquejo de las normas de tributación directa de las personas naturales.

Para ello, partiremos de los argumentos relevantes producidos en *Moritz v. Commissioner*, aportando algunas ideas sobre la práctica y actualidad de la relación entre los derechos humanos y la tributación, haciendo también referencia a decisiones judiciales de más reciente data de distintas jurisdicciones que han hecho énfasis en estos puntos, entendiendo que el análisis aquí presentado deriva del reconocimiento de principios universales por los distintos sistemas legislativos.

II. EL CASO MORITZ V. COMMISSIONER

Charles Moritz era un hombre soltero, nunca casado, que había establecido una oficina en su hogar, cuyo trabajo demandaba viajes y reuniones constantes. Su madre, una mujer anciana, física y mentalmente incapacitada para mantenerse por sí misma, vivía con su hijo. Él proveía los gastos esenciales de mantenimiento de la casa y la mitad de los gastos de su madre (la otra mitad era suplida por el seguro social y por intereses de sus ahorros).

A fin de poder continuar con sus actividades laborales, Charles Moritz contrató a una cuidadora para que proveyese servicios de atención generales permanentes a su madre –no médicos–. En 1968, Charles Moritz dedujo los montos pagados a la cuidadora en el cálculo de su impuesto sobre la renta, por concepto de “ayuda doméstica de madre

cimiento legislativo y se reconocen a la persona en su condición de tal. 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, pp. 11-16).

inválida”, conforme al Artículo 241 del Código de Rentas Internas. La norma establecía que era permitida la deducción de gastos incurridos por el contribuyente que fuese mujer u hombre viudo, divorciado o cuya mujer estuviese incapacitada, destinados al cuidado de sus dependientes, siempre que tales erogaciones fuesen necesarias para permitir el trabajo del contribuyente.

La administración tributaria consideró que los gastos de cuidado de la madre del contribuyente no eran deducibles ya que él era un hombre soltero nunca casado, por lo cual la norma no le era aplicable. La demanda presentada alegaba que la disposición era arbitraria, caprichosa e irrazonable.

La Corte en primera instancia negó la petición del contribuyente. En la decisión se dejó constancia de que en los debates legislativos sobre la norma se consideró otorgar la deducción a todas las personas solteras y que dicha petición fue finalmente negada, llevando a la redacción del dispositivo en la forma que fue promulgado. Por ello, no podía considerarse que la norma fuera ambigua o que su propósito fuera distinto del indicado en sus términos.

Estimó el tribunal que el argumento de inconstitucionalidad por discriminación era improcedente debido a que era parte del ejercicio de los poderes parlamentarios determinar cuáles gastos eran deducibles y bajo cuáles condiciones y que no existía evidencia de que otros hombres solteros eran tratados en forma diferente.

La Corte de apelación consideró que si bien el otorgamiento de deducciones era parte de las facultades legislativas del Parlamento, no era posible que éstas produjesen resultados discriminatorios. La norma en análisis claramente hacía una discriminación exclusivamente con base al género que no tenía una justificación racional que la sustentara, lo cual la hacía inconstitucional. En consecuencia, la decisión judicial extendió la aplicación de la deducción a todas las personas, sin importar su género, que estuviesen a cargo del mantenimiento de dependientes y que requiriesen asistencia para poder continuar desempeñando su trabajo.

El caso citado deriva en varios temas de interés, más allá de la evidente discriminación por el género planteada. En este caso, podría decirse que la deducción: ¿era una forma de medición de la capacidad contributiva?, ¿estaba relacionada con la protección del mínimo vital?, ¿era necesaria para la protección del derecho a la familia? Estos puntos son los que abordaremos de forma sucinta, dadas las limitaciones de espacio, en las siguientes secciones.

El análisis que presentamos aquí parte de una visión global del contenido de los principios y derechos fundamentales, sin entrar a considerar particularidades del derecho nacional de cada uno de los países. Este análisis se fundamenta en la universalidad de

los derechos humanos, desde la perspectiva del Derecho Natural⁹. En consecuencia, aun cuando se hace referencia a diversos ordenamientos jurídicos, nos apoyamos en la existencia de vasos comunicantes entre los diversos sistemas jurídicos que permiten la aplicación de las teorías aquí recogidas a lo largo de diversas jurisdicciones¹⁰. Las conclusiones aquí presentadas pretenden ser una referencia para el esbozo de la tributación directa de las personas naturales en Latinoamérica, sin entrar a la revisión de las particularidades de cada ordenamiento jurídico.

III. EL MÍNIMO VITAL Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

El diseño de cualquier sistema tributario solo puede sustentarse en una adecuada medición de la *capacidad contributiva* del sujeto pasivo, pues solo así podría protegerse el goce efectivo de sus derechos humanos. Existe, en consecuencia, una correspondencia absoluta entre la vigencia del Estado de Derecho, *el cual pone a la actuación estatal al servicio de la persona*, y la exigencia del deber de contribuir¹¹. El cumplimiento de dicho deber jamás debe implicar el sacrificio del goce de los derechos del particular, pues ello constituiría una contradicción con la actividad estatal. El tributo, entonces, solo podrá ser exigido donde exista capacidad contributiva y dentro de la medida de dicha capacidad¹².

⁹ Cfr. Finnis, John, *Natural Law and Natural Rights*, Oxford, 2011. Bajo esta "nueva doctrina clásica del Derecho Natural" existen un conjunto de principios prácticos básicos del hombre que deben ser perseguidos y realizados, un conjunto de exigencias metodológicas que permiten diferenciar entre los actos razonables y no razonables y un conjunto de criterios morales. Todo ello lleva a un pensamiento de razonabilidad práctica que se ocupa de lo que debe ser, orientando las acciones hacia la realización humana. Los derechos humanos son para Finnis un principio de la razonabilidad práctica o una regla derivada de ella por la cual se le otorga a una persona o grupo la posibilidad de exigir a otro una conducta positiva o negativa o la inmunidad de ser sometido a una conducta concreta.

¹⁰ De esta forma, "la positivación de los derechos fundamentales, adoptados como principios que operan como cláusulas abiertas de sistema y que no dejan de ser efectivos incluso cuando no son cumplidos, es el último 'eslabón de un proceso que arranca precisamente con la aparición de un contenido de moralidad que expresa la moralidad del hombre'. Valor fundamental, la dignidad del hombre expresa la tensión ideal de la conciencia de todos los derechos humanos y es el derecho suprapositivo que vincula al constituyente; es el valor más alto, expresión, por ejemplo para el Bundeversammlunggericht, de un derecho que precede a la Constitución misma" (Bertolino, Rinaldo, "La cultura moderna de los derechos del hombre y la dignidad del hombre". *Derechos y libertades. Revista del Instituto Bartolomé de las Casas*, Madrid, núm. 7, vol. IV, 1999, p. 139).

¹¹ Como afirma Troya Jaramillo, "los individuos gozan de derechos políticos, económicos, sociales y culturales, más al mismo tiempo, deben pagar impuestos. Del otro lado, el Estado tiene el deber de proveer y resguardar los derechos humanos, pero en contrapartida, tiene el derecho a exigir la satisfacción de los tributos" (Troya, Jaramillo, José V., "Tributación y derechos humanos", *Revista de Derecho* Quito, UASB-Ecuador, núm. 2, 2003-2004, p. 7).

¹² Así, Patricio Masbernat nos recuerda que la *capacidad contributiva absoluta* está relacionada con la ratio que justifica el hecho mismo de contribuir, ya que "se debe porque se tiene capa-

El mínimo existencial o mínimo vital¹³ presupone la posibilidad del hombre de hacerse de los medios para su subsistencia digna, acorde con el esfuerzo de cada persona y permitiendo su desarrollo social, económico y educativo, sin depender para ello del Estado. Es la esfera excluida de tributación al no evidenciar capacidad contributiva, pues en ella no hay elementos excedentarios de la renta de los cuales pueda extraerse una porción para la satisfacción de las necesidades colectivas. La prioridad es dada a la posibilidad de que el hombre pueda *digna y libremente* satisfacer sus necesidades con sus propios recursos, antes de contribuir con los gastos colectivos¹⁴.

El principio de capacidad contributiva y su expresión en el mínimo vital, conforme a lo señalado, implica el reconocimiento de la función asistencial del Estado, desde dos caras contrapuestas. Por una parte, establece la obligación del Estado de contribuir a la satisfacción de las necesidades de las personas, en especial, de aquel sector que, por sus limitaciones, requiere mayor atención. Por la otra, reconociendo la dignidad de la persona, le permite 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.

idad económica para soportar el gravamen tributario". Por otra parte, la capacidad contributiva relativa es la "*medida, razón o proporción de cada contribución individual de los sujetos obligados al sostenimiento de los gastos públicos*" (Masbernat, Patricio, "El principio de capacidad económica como principio jurídico material de la tributación: su elaboración doctrinal y jurisprudencial en España", *Revista Ius et Praxis*, Madrid, año 16, núm. 1, 2010, pp. 311-312).

¹³ Sobre el mínimo vital o existencial pueden consultarse, entre otras, las siguientes obras: Moschetti, Francesco, *El principio de capacidad contributiva*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1980; Gorospe Oviedo, Juan Ignacio, "El derecho constitucional al mínimo vital en la imposición sobre la renta", *Anais Das XX Jornadas do ILADT ano 2000- Salvador-Bahía*, Brasil, Asociación Brasileira de Derecho Financiero, diciembre de 2000; Herrera Molina, Pedro. "Fundamento y configuración del mínimo personal familiar", *El mínimo personal y familiar en el impuesto sobre la renta de las personas físicas*, Barcelona, Marcial Pons, Instituto de Estudios Fiscales, 2000.

¹⁴ De esta forma, "se trata pues de una máxima de justicia en materia tributaria que exige anteponer las necesidades económicas básicas del individuo a las del Estado y, que ya fue elaborada por los estudiosos, teólogos y políticos de la Edad Media, mediante el conocido axioma *primum vivere, deinde tributum solvere*" (Marín-Barnuevo Fabo, Diego, "La protección de la familia en el sistema tributario", *Justicia tributaria y derechos humanos*, México, UNAM, 2016, p. 49).

El mínimo vital es, en consecuencia, una limitación al poder tributario¹⁵. De allí que no es un supuesto de exención, esto es, no depende de la voluntad del legislador reconocerlo con base a razones de oportunidad y conveniencia, sino que se trata de un supuesto de no sujeción o inmunidad tributaria, en el cual no puede incidir la tributación.

En todo caso, la medición de la capacidad contributiva y de su expresión en el mínimo vital no puede hacerse de manera única y universal, sino que deberá atender a una multiplicidad de factores económicos, sociales y técnicos que varían dependiendo de elementos tales como las condiciones del individuo al cual se le exige el pago del tributo¹⁶, las condiciones de la sociedad en la cual es exigido el cumplimiento del tributo y la eficiencia de los servicios públicos para la satisfacción de las necesidades¹⁷. De allí que un sector haya afirmado que el principio es vago y vacío de contenido y que, en consecuencia, difícilmente puede ser coercible su protección, lo cual negamos enfáticamente, tal y como indicaremos en la sección V del presente trabajo.

A pesar de ello, la doctrina ha señalado que existen algunos aspectos mínimos que deben ser tomados en cuenta por el legislador para delimitar el mínimo existencial, ya 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

¹⁵ 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 perspectivas del principio de capacidad económica en el Derecho Tributario de la Unión Europea*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2012, p. 58).

¹⁶ Cfr. Cencerrado Millán, Emilio, *El mínimo exento*, Barcelona, Marcial Pons, 1999, p. 41. Igualmente, 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.

¹⁷ 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 satisfechas por el ente público.

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..."¹⁸.

IV. INMUNIDADES TRIBUTARIAS DE LOS DERECHOS HUMANOS

La existencia de una vinculación directa e irrenunciable entre la tributación y los derechos humanos conlleva a que puedan existir esferas que podrían quedar plena o parcialmente excluidas de cualquier incidencia impositiva, por no estar asociadas con una manifestación de riqueza y por cuanto dicha imposición atentaría contra el goce de los derechos humanos. En ello consiste la *inmunidad tributaria* de los derechos humanos.

La *inmunidad tributaria* debe ser claramente diferenciada de la *exención*, toda vez que en aquélla el legislador tiene una limitación previa al ejercicio de su poder tributario para gravar una esfera determinada¹⁹. Esta limitación puede derivar de la necesaria protección de derechos específicos²⁰, cuyo goce pueda verse conculcado como consecuencia de una tributación desproporcionada o de una medición inapropiada de la capacidad contributiva. La exclusión del gravamen derivaría de la determinación de la ausencia de una verdadera capacidad contributiva y la afectación del goce de determinados derechos por el contribuyente, como es el caso del derecho a la educación, a la libertad de culto, a la salud, etc.

¹⁸ Herrera Molina, Pedro. *op. cit.*, p. 3.

¹⁹ Las exenciones constituyen dispensas del cumplimiento de la obligación tributaria donde existe manifestación de riqueza, derivado de razones de oportunidad y conveniencia. Por su parte, las inmunidades constituyen limitaciones al ejercicio del poder tributario por el legislador. Cuando un hecho o acto jurídico es inmune implica que sobre él no podrá ejercerse tributación o que, en todo caso, su tributación estará reducida para garantizar la tutela de otros principios fundamentales (capacidad contributiva, derechos humanos). Sobre los conceptos de exención e inmunidad tributaria puede consultarse, Araújo Falção, Amílcar de, *El hecho generador de la obligación tributaria*, Buenos Aires, Depalma, 1964, p. 91; Miranda, José, y De Souza, Leonardo, "Entre el adecuado tratamiento fiscal y el tratamiento fiscal privilegiado: Una propuesta de inmunidad tributaria a las sociedades cooperativas en razón de la causa del cooperativismo," *Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo*, Universidad de Deusto, núm. 50, 2016, p. 170; Robles Moreno, Carmen del Pilar, "La exención en materia tributaria: a propósito de la sentencia del Tribunal Constitucional que declaró inconstitucional el Decreto Legislativo 977," *Foro Jurídico*, Perú, núm. 12, 2013, p. 203-207.

Las legislaciones latinoamericanas han tendido a calificar a las esferas protegidas de tributación como exenciones, en lugar de declararlas como supuestos de no sujeción. Así ha ocurrido, por ejemplo, con diversas legislaciones que han declarado no gravables a la adquisición de libros, a los templos religiosos y otros supuestos similares, incluso reconociendo dicha limitación en el propio texto constitucional (Cfr. Humberto Bertazza, "Derechos Humanos y Tributación," *Anais Das XX Jornadas do ILADT ano 2000- Salvador-Bahía*, Brasil, Asociación Brasileña de Derecho Financiero, Diciembre de 2000, p. 145).

²⁰ Troya Jaramillo, José V., *op. cit.*, p. 34.

Un ejemplo claro fue recogido en la jurisprudencia venezolana, cuando la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia declaró *exentos* a los servicios médico-asistenciales del impuesto al valor agregado²¹, por considerar que dicha tributación incide negativamente en el goce efectivo del derecho a la salud. La Sala dejó constancia en su decisión de la deficiencia en la prestación del servicio público de salud, en virtud de lo cual, la contratación de servicios médicos privados no constituía una manifestación de capacidad contributiva para el sujeto pasivo, sino, por el contrario, una acción necesaria para la preservación y goce efectivo de su derecho a la salud, por lo cual no podía exigirse tributación al consumo sobre la contratación de estos servicios²².

De esta forma, la adecuada protección de los derechos humanos exige una *ponderación*²³ adecuada entre la potestad del Estado de exigir la contribución de los particulares a la satisfacción de las necesidades públicas y el goce efectivo de los derechos humanos por parte de éstos. Toda forma de ejercicio del poder tributario incide en el goce de derechos de los particulares –tal como es el caso evidente del derecho de propiedad–. De allí que sería un contrasentido afirmar que queda prohibida cualquier forma de tributación que de alguna forma repercuta en el ejercicio de los derechos fundamentales. Sin embargo, una tributación desproporcionada e inadecuada sobre determinadas áreas podría afectar negativamente el goce de los derechos humanos más allá del límite tolerable aceptable, lo cual derivaría en la inconstitucionalidad de la imposición respectiva.

²¹ Sentencia N° 1.505 de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia del 5 de junio de 2003, caso *Colegio de Médicos del Distrito Metropolitano de Caracas*.

²² El cuestionamiento básico sobre la decisión en comentarios se fundamentó en la imposibilidad de la Sala Constitucional de declarar la exención de determinados servicios, por tratarse de una potestad reservada al poder legislativo. En nuestra consideración, el tribunal constitucional sí tiene la potestad de controlar la constitucionalidad de las normas tributarias y su incidencia en el goce de los derechos humanos. El error, en nuestra consideración, estriba no en la negativa al gravamen de los servicios médicos-asistenciales, sino en su calificación como *exentos*. Por el contrario, tales servicios debieron ser calificados como *no sujetos* o *inmunes* de tributación indirecta, luego del análisis de las consideraciones que evidenciarían la ausencia de capacidad contributiva derivada de su adquisición en el contexto venezolano.

²³ La teoría de la ponderación de Robert Alexy prevé que en el caso de conflicto o colisión entre principios, es necesario hacer una *ponderación* entre ellos, 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 (Alexy, Robert, *Teoría de los derechos fundamentales*, Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001, p. 86).

V. CONTROL CONSTITUCIONAL DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS A LA LUZ DEL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA Y LOS DERECHOS FUNDAMENTALES

Desde un plano teórico –y dejando de lado las consideraciones sobre las limitaciones procedimentales de los distintos ordenamientos jurídicos– consideramos que nada debe impedir el control constitucional de las normas a la luz del principio de capacidad contributiva²⁴ y de los derechos fundamentales, al contrario de lo que ha sido afirmado por un sector de la doctrina y la jurisprudencia²⁵, tal como pudimos ver en el caso *Moritz v. Commissioner*.

²⁴ Moschetti ha indicado que efectivamente sí es posible el control constitucional del principio de capacidad contributiva y, en consecuencia, del mínimo vital –como expresión mínima y base de la capacidad contributiva–, 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.*” Moschetti, Francesco, *El principio de capacidad contributiva*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1980, p. 270.

²⁵ En resumidas cuentas, “*Quienes niegan a la capacidad económica el carácter de principio con contenido y vigencia intrínsecos, lo acusan de vago e impreciso, que no entrega claros criterios para enjuiciar las normas, le otorgan exclusivamente un carácter de “lo razonable” en el juicio de constitucionalidad dentro del principio de igualdad, o con efectos muy restringidos (negativos) en el ámbito jurídico y únicamente como límite al legislador*” (Masbernat, Patricio, *op.cit.*, p. 307). En tal sentido, el Tribunal Supremo de Justicia venezolano ha dictado decisiones contradictorias sobre el control de la constitucionalidad del respeto al principio de capacidad contributiva. Si bien decisiones como la aquí comentada afirman el control de la constitucionalidad de las normas tributarias con base al principio señalado, la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia en varias decisiones ha sostenido un criterio opuesto, afirmando el 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*” (Sentencia N° 00886 de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia de fecha 25 de junio de 2002, caso *Mecánica Venezolana (MECAVENCA)*).

La posición jurisprudencial en referencia también ha sido sustentada por el propio Amílcar de Araújo Falção, el cual ha afirmado que le corresponde al legislador la determinación de los

De esta forma, determinar la suficiencia de una base de cálculo, rebaja, deducción, exención o desgravamen, 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, estaríamos precisando si dicha norma es cónsona con los principios, libertades y derechos universales que deben ser protegidos por el Estado sea mediante acción o abstención.

Por tales razones, consideramos que el control constitucional de estas normas no implicaría una intervención en el diseño del tributo efectuado por el legislador, potestad que se encuentra reservada al mismo²⁶. No se trata de determinar razones de oportunidad y conveniencia en la delineación del hecho y la base imponible del tributo. Por el contrario, se trata de evidenciar si el tributo, ya concebido por el legislador, invade la esfera patrimonial de los administrados más allá de los límites tolerables derivados de la función social de la propiedad, demarcación que es definida por el reconocimiento constitucional del principio de capacidad contributiva²⁷.

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. (Amílcar Araújo de Falção, *op. cit.*, p. 41 y ss.).

²⁶ Compartimos plenamente la acertada expresión de Alberto Tarsitano, al sostener que: “*En lo que a mí concierne, siempre he estado a resguardo de aquellas teorías pretendidamente ‘realistas’, que terminan asumiendo, las más de las veces con resignación, la versión positivista de la ley en menoscabo de los principios constitucionales de la imposición. Como tales principios están asociados a la búsqueda de una mayor justicia, percibimos estas posturas como una abdicación del jurista. Y por eso nos parece oportuno citar las siguientes palabras de García Belsunce: ‘No es una utopía o una quimera al buscar la justicia tributaria. Por el contrario, es la misión que nos cabe para que el país no pierda la fe en que el derecho positivo es y debe ser sinónimo del derecho justo’*” (Tarsitano, Alberto. “El principio constitucional de capacidad contributiva”, *Estudios de Derecho Constitucional en Homenaje al Profesor Juan Carlos Luqui*, Buenos Aires, Depalma, 1994, p. 313).

²⁷ Esta posición es cónsona con la reciente decisión dictada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación argentina, al indicar que, al decidir sobre la inconstitucionalidad de la norma tributaria, lo que pretende “*ejerciendo competencias que son propias, es analizar –cuando un caso llega a la decisión del poder encargado de resolver– si en la causa el standard genérico utilizado por el legislador cumple razonablemente con los principios constitucionales o si, por el contrario, su aplicación concreta vulnera derechos fundamentales. En tal hipótesis, lo que corresponde hacer a la magistratura es declarar la incompatibilidad de la norma con la Constitución en el caso concreto, sin perjuicio de poner en conocimiento del Congreso la situación, para que éste –ejerciendo sus competencias constitucionales– identifique situaciones y revise, corrija, actualice o complemente razonablemente el criterio genérico originario atendiendo al parámetro establecido por la justicia*” (Sentencia de la Corte Suprema de la Nación argentina del 7 de mayo de 2019, caso *Godoy, Ramón Esteban c/ AFIP s/ Acción meramente declarativa de inconstitucionalidad y otros*, ratificando los argumentos expuestos en el fallo del mismo Tribunal del 29 de marzo de 2019, caso *García, María Isabel c/ AFIP s/ acción meramente declarativa de inconstitucionalidad*).

De allí que existen ciertos elementos que pueden ser analizados por el juez constitucional para determinar el nivel adecuado de tributación que conlleve el respeto a la capacidad contributiva²⁸. Tal es el caso, en la imposición directa, del mínimo exento o del reconocimiento de los gastos incurridos para el mantenimiento de vida –los cuales deberían ser admitidos sin límites cuantitativos o cualitativos, más allá que su relevancia para la protección del sujeto y su núcleo familiar y el mantenimiento y desarrollo de su calidad de vida–²⁹.

Desde esta perspectiva, el control de la constitucionalidad de las normas tributarias es posible, a través de la revisión de la base imponible escogida por el legislador, así como de otros aspectos esenciales, como es el caso del mínimo exento, deducciones, desgravámenes y las cargas familiares aceptadas por el legislador para la determinación del tributo.

VI. LA VIOLACIÓN DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES EN EL CASO MORITZ V. COMMISSIONER

Si recordamos los hechos del caso *Moritz v. Commissioner*, la madre del recurrente estaba impedida física y mentalmente de cuidar de sí misma y había manifestado no querer ser internada en un aspicio. Sin embargo, le negaron a su hijo la deducción de los salarios pagados a una cuidadora para asistirlo en la atención de su madre.

Ello, en el caso planteado, derivaba en un trato discriminatorio de los contribuyentes, pues la deducción sí habría sido otorgada a una mujer que “naturalmente” hubiese tomado cuidado de sus familiares. Sin embargo, más allá de ello, la disposición implicaba (i) negar la verdadera medición de la capacidad contributiva atendiendo a los gastos de vida del contribuyente y su dependiente, (ii) negar los derechos de la madre a una vejez digna, (iii) negar el derecho al trabajo del contribuyente –pues la negativa de la deducción implicaba una escogencia entre su trabajo y el cuidado de su madre, por razones neta-

²⁸ Tarsitano, Alberto, *op. cit.*, p. 338.

²⁹ De la misma forma lo sostiene la Corte Constitucional de la República de Colombia en la sentencia C-100/14, al señalar que: “*La jurisprudencia ha establecido que la progresividad es un principio exigible del sistema. No obstante, esto no implica que dicho principio sea ajeno al control constitucional de determinados impuestos individualmente considerados, o de elementos singulares integrantes del ordenamiento tributario, ni que sea inaplicable a los tributos indirectos, sino que al examinar la constitucionalidad de cada uno de estos componentes, a la luz del principio de progresividad, las preguntas que debe hacerse el juez deben apuntar a definir: (i) si el mencionado tributo o elemento podría aportar al sistema una dosis de manifiesta regresividad, (ii) si desconoce el derecho al mínimo vital y (iii) si como instrumento fiscal incorpora una limitación irrazonable en el principio de progresividad (CP art 363). En caso de que así sea, el tributo o precepto tributario acarrearía consecuencias de regresividad para el sistema, que lo harían inconstitucional.*”

mente tributarias– y (iv) negar el derecho a la protección de la familia y al mantenimiento del núcleo familiar.

De esta forma, negar la deducción de los gastos de mantenimiento de la madre del contribuyente podía eventualmente ser concluyente en las decisiones adoptadas en el núcleo familiar y en el disfrute de los referidos derechos por sus miembros. Aun en el caso que llegara a considerarse que la cuantía de la deducción opuesta no era tal que fuese decisivo en las decisiones familiares, el rechazo de su deducción era claramente contrario a la medición de la capacidad económica del contribuyente, por ser un gasto normal y necesario para su sustento y el de su familia, así como para la producción de su riqueza –recordemos que el gasto estaba asociado a la necesidad de contratar la asistencia de un tercero para continuar desempeñando sus actividades laborales propias–.

Sobre el principio de capacidad contributiva ya hemos realizado algunas reflexiones en las secciones anteriores. En el presente aparte haremos unas breves consideraciones sobre la forma como los derechos indicados pueden verse impactados por una tributación inapropiada de las personas naturales.

La Convención Americana sobre Derechos Humanos ya ha reconocido claramente las potenciales repercusiones negativas de las obligaciones fiscales sobre el disfrute de derechos humanos, tal y como se reconoce en su Artículo 8³⁰. Si bien, en nuestra consideración, no es necesario este reconocimiento explícito para aceptar la potencial incidencia negativa de la tributación en el goce de los derechos humanos³¹, este instrumento

³⁰ Artículo 8o. (1) de la Convención Americana sobre Derechos Humanos del 22 de noviembre de 1969 (Pacto de San José de Costa Rica): “Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter”.

³¹ Nos acogemos a la postura conforme a la cual los Derechos Humanos son universales, lo cual implica su existencia en todo tiempo y lugar, con independencia del reconocimiento expreso en un ordenamiento jurídico. Estos derechos pueden verse afectados por actuaciones estatales de cualquier índole, incluyendo la tributaria y su protección no puede depender racionalmente del reconocimiento expreso de esta afectación en un instrumento internacional. La universalidad de los Derechos Humanos hace referencia a tres planos: “*si nos situamos en el plano lógico, por universalidad hacemos referencia a una titularidad de los derechos que se adscriben a todos los seres humanos. Sus rasgos son la racionalidad y la abstracción, congruentes con esa titularidad de todos los hombres. Si nos situamos en el plano temporal, la universalidad de los derechos supone que tienen un carácter racional y abstracto al margen del tiempo y válidos para cualquier momento de la historia. Si, por fin nos situamos en el plano espacial por universalidad entendemos la extensión de la cultura de los derechos humanos a todas las sociedades políticas sin excepción*” (Peces-Barba Martínez, Gregorio, “La universalidad de los derechos humanos”, *Doxa*, Alicante, núm. 15-16, Universidad de Alicante, 1994, p. 614). Si bien tesis recientes ponen en duda la universalidad de los derechos humanos bajo la constatación

internacional constituye una clara reafirmación de que la fiscalidad debe ser cónsona con la protección y disfrute de los derechos de la persona, en el marco del Estado Social de Derecho.

1. *La protección de la familia*

La institución familiar³² puede verse vulnerada ante situaciones tales como el establecimiento de la obligación legal de la pareja casada de declarar conjuntamente sus ingresos, la negativa de la deducción de los gastos de vida del contribuyente y sus familiares o la negativa al reconocimiento de créditos por el sostenimiento de familiares. También se viola este derecho cuando la normativa reconocen estos créditos y deducciones, pero de forma claramente insuficiente.

Existen varios casos judiciales que se han pronunciado sobre estos supuestos. En primer lugar, la sentencia 45/1989³³ del Tribunal Constitucional español declaró nulas las normas de la imposición a la renta de las personas físicas que obligaban a la declaración conjunta de los cónyuges. Estas disposiciones fueron consideradas inconstitucionales por atentar contra la familia, el principio de neutralidad y el principio de igualdad, sobre la base de que los sujetos parte de una comunidad familiar no pueden contribuir en mayor grado que si estuviesen fuera de ella. Sobre esta tesis, en la actualidad la normativa española establece la posibilidad *alternativa* de los cónyuges de declarar sus rentas conjunta o separadamente, a su mera elección.

Igualmente, en 1990 el Tribunal Constitucional alemán declaró la inconstitucionalidad de algunas disposiciones de la Ley de Impuesto sobre la Renta por no proteger debidamente a la familia. El tribunal alemán determinó la existencia de una *autonomía financiera familiar*, como condición fundamental de la libertad y la igualdad³⁴. Tal autonomía implicaba la imposibilidad del Estado de establecer gravámenes sobre los recursos necesarios para la subsistencia de todos los miembros del núcleo familiar, debiendo con-

práctica de que pueden ser tratados en forma diferente en distintos ordenamientos, consideramos que (i) estos derechos tienen núcleos duros que derivan directamente del entender de la dignidad y la libertad y cuyo relajamiento atentaría contra aspectos esenciales de la persona y (ii) la universalidad de estos derechos no deriva de una mera sumatoria de ordenamientos que los consagren, sino de sus fundamentos racionales, nuevamente, sustentados en la dignidad y libertad del hombre.

³² La familia es una institución fundamental reconocida y protegida en diversos textos constitucionales y convenciones internacionales, tal como es el caso del Artículo 8 del Convenio Europeo de Derechos Humanos y el Artículo 17 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos.

³³ Sentencia del Tribunal Constitucional español 45/1989 de 20 de febrero de 1989.

³⁴ Sentencias del Tribunal Constitucional alemán del 29 de mayo y 12 de junio de 1990, BVerfGE 82, 60 y BVerfGE 82, 188. Más sobre estas decisiones puede encontrarse en Marín-Barnuevo Fabo, Diego, *op. cit.*, pp. 54 y ss.

siderarse para el cálculo del tributo todas las expensas necesarias para el mantenimiento de todos los individuos de la familia, con independencia de si solo algunos de ellos son productores de rentas.

El Tribunal apuntó que era posible garantizar la suficiencia económica para llevar una vida digna bien a través de subvenciones, de beneficios fiscales o de ambos, pues todas ellas conllevarían a la dotación de recursos económicos para los gastos familiares. No obstante, tal apreciación ha sido objeto de duras críticas, las cuales compartimos, por estimar que la correcta aplicación del principio de capacidad contributiva debe implicar la consideración de los gastos *familiares* en la determinación de la base imponible, más allá del eventual otorgamiento de subvenciones que complementen la actividad asistencial del Estado³⁵. Nuevamente, la dignidad del hombre parte de la posibilidad de satisfacer por sí mismo sus necesidades y la de su familia, sin depender para ello de la actuación estatal.

El Tribunal alemán establece también en estas decisiones algunos parámetros jurídicos para la cuantificación del mínimo vital, a saber *(i)* que su cuantía debe ser igual o mayor a las prestaciones legales otorgadas a quienes carecen de recursos, y *(ii)* que la cuantía del mínimo existencial de los hijos puede hacerse sobre la base de valores estadísticos o considerando las cuantías legales de manutención. En 1998 el Tribunal Constitucional alemán dictó una serie de nuevas decisiones³⁶ en las cuales ratificó los fundamentos de las sentencias anteriores e indicó que los sujetos pasivos con hijos tienen menor capacidad económica que los sujetos sin hijos, por la pérdida de capacidades de trabajo y de pago. Por ello, la cuantificación del mínimo existencial debe tomar en cuenta los gastos de custodia y de formación, incluyendo aquéllos relacionados con esparcimiento, formación cultural y otros afines.

Como puede verse, en las decisiones citadas se toma en consideración la necesidad de que la tributación no incida sobre el sustento necesario de todos los miembros de la familia, sean o no estos productivos. Igualmente, en las últimas decisiones referidas se da cuenta de que la legislación tributaria deberá considerar las pérdidas de las capacidades laborales derivadas del cuidado de familiares que no pueden valerse por sus propios medios, debiendo aceptarse, entre otras cosas, la deducción de los gastos de su cuidado. Estos fundamentos son igualmente replicables con relación a los hechos considerados en el caso *Moritz v. Commissioner* y siguen siendo igualmente replicables en la actualidad.

³⁵ *Ibidem*, p. 57.

³⁶ Sentencias del Tribunal Constitucional Alemán del 10 de noviembre de 1998, asuntos 2 BvL 42/93, 2BvR 1953/97, 2 BvR 1852/97 y 2 BvR 1853/97 y asuntos acumulados 2BvR 1057/91, 2 BvR 1226/91 y 2BvR 980/91. Más sobre estas decisiones puede encontrarse en Marín-Barnuevo Fabo, Diego, *op. cit.*, p. 61 y ss.

La protección de la familia, en nuestra consideración, puede lograrse por el establecimiento de mínimos vitales personales y familiares adecuados para cubrir gastos de vida, reconociendo créditos fiscales por el sustento de familiares y/o aceptando la deducibilidad de los gastos de vida del contribuyente y sus familiares considerando las expensas necesarias para su subsistencia en condiciones dignas³⁷.

2. *El derecho al trabajo*

Por su parte, la protección del derecho al trabajo se encuentra íntimamente vinculada con las afirmaciones anteriores. El hecho de que se niegue la deducción de los gastos de cuidado de los familiares dependientes puede afectar la capacidad laboral de los miembros familiares, exigiendo su renuncia o la reducción de sus jornadas laborales.

El derecho al trabajo no está únicamente vinculado con el otorgamiento de oportunidades de laborar, sino con la percepción de un sueldo digno y adecuado a los esfuerzos

³⁷ El Informe Carter es una reconocida obra por la cual se propone una reforma tributaria para Canadá. En esta obra se recomienda que a los fines de la fijación de las reglas de determinación del tributo, se tome en consideración: (i) las diferencias en las rentas (los gastos necesarios no deben ser solo 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), (ii) las diferencias en las responsabilidades familiares (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) y (iii) las diferencias en ciertos gastos específicos (se propone el establecimiento de una base de exención, así como deducciones por sustento de hijos, gastos médicos, estudios, donaciones benéfico-científicas, etc.) (Informe Carter, *Informe de la Real Comisión de Investigación sobre la Fiscalidad de Canadá*, Madrid, Obras Básicas de Hacienda Pública, Instituto de Estudios Fiscales, 1975, vol. II, p. 8). 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.

Si bien el análisis hecho en el Informe Carter es de vieja data, en nuestra consideración sus fundamentos no han perdido vigencia. Observamos administraciones tributarias centradas en incrementar la recaudación como uno de los aspectos principales de la actuación estatal, inclusive efectuando reformas legislativas profundas al régimen tributario de las personas naturales (Cfr. Barreix, Alberto, Benítez, Juan Carlos y Pecho, Miguel, *op. cit.* p. 13). Sin embargo, una vez más debemos reiterar que la recaudación es un medio para lograr la satisfacción de las necesidades colectivas, lo cual únicamente es posible garantizando el respeto de los derechos del contribuyente, protegiendo su dignidad y libertad. Una revisión del régimen tributario con la mera finalidad de incrementar la tributación no cumple con estos objetivos. El establecimiento de bases de exención y la deducción de los gastos de vida del contribuyente son esenciales para la protección de sus derechos. Cualquier reforma en este sentido debe tener en consideración los efectos reales que se producirían sobre la calidad de vida del contribuyente y su entorno familiar. Y en ello, las bases sentadas en el Informe Carter siguen plenamente vigentes.

del trabajador, que permita su mantenimiento y el de su familia y la superación de sus condiciones personales³⁸.

En este sentido, el derecho al trabajo estará protegido en la medida en que la tributación de las rentas provenientes del trabajo no sea excesiva³⁹. Ello implica el establecimiento de bases de exención que permitan la protección del mínimo vital⁴⁰. Asimismo, en nuestra consideración, la tributación directa de las rentas provenientes del trabajo debería permitir la deducción de los gastos asociados a la producción de rentas⁴¹. Sin embargo, esta no es la práctica observada en la mayor parte de los países

³⁸ En este sentido, el Artículo 7o. del Protocolo Adicional a la Convención Americana sobre Derechos Humanos en materia de Derechos Económicos, Sociales y Culturales "Protocolo de San Salvador" dispone el derecho de los trabajadores a percibir una remuneración que *"asegure como mínimo a todos los trabajadores condiciones de subsistencia digna y decorosa para ellos y sus familias y un salario equitativo e igual por trabajo igual, sin ninguna distinción"*. Asimismo, la Declaración Universal de los Derechos Humanos, en su Artículo 23.3, dispone que *"toda persona que trabaja tiene derecho a una remuneración equitativa y satisfactoria que le asegure, así como a su familia, una existencia conforme a la dignidad humana y que será completada, en caso necesario, por cualesquiera otros medios de protección social"*.

³⁹ De esta forma, se ha indicado que las *"tarifas exorbitantes de impuesto a la renta o de otros tributos pueden ser violatorias de esas libertades, en especial de la libertad de trabajo y del derecho al trabajo, pues impiden que los contribuyentes satisfagan sus necesidades básicas. La falta de una base mínima libre de impuestos también puede resultar violatoria de estas libertades y derechos"* (Celi de La Mota, Alejandro, "Tributación y derechos humanos. Los derechos humanos y los principios generales de la tributación aduanera", *Revista Internacional de Derechos Humanos*, Centro Latinoamericano de Derechos Humanos, año 1, núm. 1, 2011, p. 170).

⁴⁰ Sobre ello, debemos referirnos al estudio elaborado por el grupo de trabajo designado por la OCDE/BID/CIAT al considerar que los mínimos exentos en América Latina eran excesivos, por cuanto la cuantía de estas bases de exención normalmente eran superiores a los salarios promedios percibidos en nuestros países. Para el grupo de trabajo, ello implicaba que una porción importante de las rentas quedaba excluida de tributación, lo cual afectaba la recaudación fiscal (*Cfr.* Barreix, Alberto, Benítez, Juan Carlos, y Pecho, Miguel, *op. cit.*, p. 13). No obstante, para llegar a tal afirmación debería considerarse dentro de los datos analizados el costo de vida promedio –o lo que es llamado en algunos países, la cesta básica familiar– y hacer su comparación con el mínimo exento fijado por el legislador. Si el índice de los costos de vida prueba ser igual o inferior al mínimo exento, no será posible establecer tributación alguna sobre dicha base, aun cuando sea igual o superior al salario promedio percibido por los trabajadores. Una situación como la señalada únicamente sería índice de pobreza de la población, lo cual, lejos de evidenciar su capacidad de contribuir, dejaría constancia de la necesidad de asistencia social a un sector importante de la población.

⁴¹ El Informe Carter destaca que a los fines de evitar una presión excesiva sobre los asalariados, 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. En los casos de las madres de familias trabajadoras, el Informe recomienda reconocer un crédito fiscal para recoger los gastos en los cuales debe incurrirse para el cuidado de los hijos (*op. cit.*, p. 14).

latinoamericanos al gravar las rentas de los asalariados. En todo caso, esta necesidad podría ser igualmente atendida con una mayor base de exención en la cual no se tomen únicamente en cuenta los gastos de vida de los trabajadores y su familia, sino las expensas necesarias para la ejecución de sus actividades laborales (pensemos, por ejemplo, en el caso de trabajos que requieren un determinado código de vestimenta a sus trabajadores, actualización educativa constante y otros gastos similares que no son cubiertos por sus patronos)⁴² o mediante la revisión de los tramos de las tarifas progresivas.

En este punto vale traer a colación la sentencia dictada por el Tribunal Supremo de Justicia venezolano⁴³, en la cual se consideró que el diseño doméstico del Impuesto sobre la Renta de los trabajadores bajo relación de dependencia era inconstitucional por no hacer una adecuada medición de la capacidad contributiva de estos sujetos, ya que el tributo, en lugar de evaluar la renta del trabajador, efectivamente medía su ingreso bruto, pues solo permitía la deducción taxativa de algunos gastos de vida o, alternativamente, establecía un monto fijo de deducciones que era claramente insuficiente para las necesidades del trabajador y su familia⁴⁴. Asimismo, la Sala Constitucional consideró que existía una

⁴² Debe destacarse que han habido manifestaciones en contra de la existencia de presunciones que establecerían montos fijos deducibles por los gastos de vida de las personas naturales, por considerar que éstas pueden otorgar un beneficio excesivo que deje porciones de renta sin gravar (Cfr. Barreix, Alberto, Benítez, Juan Carlos, y Pecho, Miguel, *op.cit.*, p. 13). Esta afirmación puede ser cierta para ambas partes de la relación tributaria: el monto fijado puede ser tanto excesivo como insuficiente para hacer una medición apropiada de la capacidad contributiva. Esta es la consecuencia obligada del uso de presunciones para el cálculo de tributos. Si bien el uso de presunciones puede simplificar y maximizar la eficiencia en la recaudación, no necesariamente devendrían en una adecuada medición de riqueza, en perjuicio de cualquiera de las partes de la obligación tributaria (sobre los aspectos constitucionales del uso de presunciones legales absolutas, puede verse: Cubero Truyo, Antonio Manuel, "Las presunciones", *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1991, pp. 1486-1489).

⁴³ Sentencia N° 301 de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia de fecha 27 de febrero de 2007, caso *Adriana Vigilanza y otros*, ratificada por la sentencia N° 673 de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia del 2 de agosto de 2016, caso *Reinaldo Jesús Gilarte*.

⁴⁴ Se indica en la decisión en comentarios que: "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".

exagerada presión fiscal sobre el trabajador si se consideraban la totalidad de los tributos a los cuales estaba sujeto⁴⁵.

De esta forma, la Sala concluye que dada la abierta transgresión del principio de capacidad contributiva del trabajador por el Impuesto sobre la Renta en la forma como se encontraba diseñado, procedía declarar la inconstitucionalidad de la norma respectiva y corregir su redacción para subsanar dicha inconstitucionalidad. Así, el Tribunal decidió que, a partir de ese momento, la base de cálculo del impuesto sobre la renta de los trabajadores bajo relación de dependencia no sería la totalidad de las remuneraciones percibidas por los trabajadores, sino únicamente aquéllas que pudiesen calificar como salario normal, es decir, las retribuciones percibidas en forma regular y permanente por los asalariados, excluyendo así de tributación la obtención de bonos, beneficios laborales y otras compensaciones que no fueran percibidas constantemente por el trabajador.

No obstante, la Sala Constitucional no fundamentó su decisión en estudios económicos o fácticos que permitieran soportar dicha afirmación. En nuestra consideración, si bien el juez constitucional tiene facultades para controlar la validez de una norma por violación del principio de capacidad contributiva, dicha declaratoria debe estar sustentada en un análisis claro de las razones de la inconstitucionalidad, a riesgo de ejercer indebidamente facultades legislativas.

En consecuencia, el cuestionamiento que debía plantearse el juzgador era (i) si efectivamente la tributación de los trabajadores era excesiva, (ii) cuáles elementos determinativos son los que atentarían contra el respeto del principio de capacidad contributiva y, a todo evento (iii) cuáles teóricamente podrían ser las soluciones apropiadas para restablecer la preeminencia de los derechos constitucionales afectados.

Compartimos con el sentenciador la necesidad de revisar la tributación de las personas naturales constatada la existencia de una presión fiscal excesiva sobre este grupo, que implica destinar una porción importante de sus remuneraciones a la satisfacción de sus obligaciones tributarias, en desmedro de la protección del salario o de su compensación por su trabajo. Sin embargo, ello no podía hacerse sin el análisis indicado. La Sala

⁴⁵ Sobre ello indica la Sala Constitucional que: “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.”

pudo sustentar su decisión en un “*hecho notorio comunicacional*”⁴⁶ de que el monto del desgravamen único previsto en la normativa era considerablemente inferior a los valores oficiales de la cesta básica alimentaria. No obstante, la Sala Constitucional se abstiene de hacer un análisis, aún somero, de las condiciones de subsistencia vigentes en el país al momento de adoptar su decisión y que permitieran determinar si el sistema tributario atenta contra el patrimonio del contribuyente y contra la protección de su salario o retribución por su trabajo –aún independiente–, lo cual pudiera conllevar –ante la falta de dicho análisis– a un indebido activismo judicial.

Otro aspecto a considerar sería cuál era la posible solución que podía adoptar el judicial sin intervenir en potestades propias del legislativo. Como hemos visto, en la decisión en comentarios el Tribunal Supremo de Justicia venezolano decidió reescribir la norma tributaria y modificar la base de cálculo del tributo. No obstante, la corrección pudo ser hecha por otros mecanismos: modificación del mínimo exento, de las cargas familiares admisibles, del desgravamen único, de las erogaciones deducibles, etc. De dichas modificaciones podría haberse logrado un sistema más equilibrado y asociado a la verdadera situación patrimonial del contribuyente. La decisión adoptada por la Sala Constitucional sería otra muestra de un indebido activismo judicial⁴⁷.

⁴⁶ Conforme a la doctrina de la Sala Constitucional, el hecho notorio comunicacional constituye una categoría del hecho notorio, comprendido por un hecho conocido por el colectivo, difundido a través de los medios de comunicación social, que no se puede afirmar con certeza si es cierto o no, pero que forma parte de la cultura de un grupo y que es relevante en un momento determinado, aunque después pierda trascendencia. En consecuencia, “el hecho comunicacional, como un tipo de notoriedad, puede ser fijado como cierto por el juez sin necesidad que conste en autos, ya que la publicidad que él ha recibido permite, tanto al juez como a los miembros de la sociedad, conocer su existencia, lo que significa que el sentenciador realmente no está haciendo uso de su saber privado; y pudiendo los miembros del colectivo, tener en un momento determinado, igual conocimiento de la existencia del hecho, por qué negar su uso procesal. El hecho comunicacional puede ser acreditado por el juez o por las partes con los instrumentos contentivos de lo publicado, o por grabaciones o videos, por ejemplo, de las emisiones radiofónicas o de las audiovisuales, que demuestren la difusión del hecho, su uniformidad en los distintos medios y su consolidación; es decir, lo que constituye la noticia”. (Sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia venezolano N° 98 del 15 de marzo del 2000, caso *Oscar Silva Hernández*).

⁴⁷ En este sentido, si bien particularmente nos alejamos de la noción de que el Poder Judicial únicamente puede actuar como un legislador negativo (Kelsen, Hans, *Teoría General del Derecho y del Estado*, México, Universidad Nacional Autónoma de México, 1995, pp. 315 y ss.) y creemos posible que el juez constitucional reescriba algunas partes de la norma cuando ello permita salvar su inconstitucionalidad y sea inequívoco el contenido de la disposición correspondiente, consideramos que el ejercicio de estas potestades debe hacerse con reserva y únicamente cuando sea indubitable la redacción posible que puede salvar la inconstitucionalidad de la norma (María Casal, Jesús, *Constitución y justicia constitucional*, Caracas, Manuales de la Universidad Católica Andrés Bello, 2001, pp. 101-104). Nuevamente un ejemplo claro lo tenemos

Una referencia que consideramos valiosa aquí es la decisión dictada por el Tribunal Constitucional peruano donde ordenó al Congreso la reducción de la alícuota del impuesto a la explotación de casinos y máquinas tragamonedas por considerarla confiscatoria, hasta un nivel en que no pudiera ser considerada tal⁴⁸. En este caso resulta interesante el dispositivo adoptado por el Tribunal. Luego de declararse la inconstitucionalidad de la alícuota aplicada, se ordenó al Congreso que dictara una nueva disposición corrigiendo dicha tarifa, dentro de un plazo perentorio. Mientras la norma era reformada, los contribuyentes debían seguir liquidando el tributo con la alícuota declarada inconstitucional, pero una vez reformada la provisión legal, se reconocería un crédito fiscal por el exceso del tributo pagado entre la fecha de la sentencia y la entrada en vigencia de la nueva disposición legal. De esta forma, se evitaba que fuera afectada la recaudación del tributo, como consecuencia de una nulidad parcial de sus normas reguladoras.

Una decisión como la comentada permite poner un equilibrio adecuado entre el control de la constitucionalidad de las normas tributarias y el principio de reserva legal, permitiendo al sentenciador declarar la invalidez de la norma por violación del principio de capacidad contributiva, pero dirigiendo al legislador el nuevo diseño del dispositivo concreto anulado, con base en los lineamientos fijados por el propio juez constitucional.

Siguiendo una misma aproximación, la Sala Constitucional podía determinar referencias específicas a la modificación de los montos del mínimo exento y del desgravamen único, desgravámenes aplicables, cargas familiares y otros elementos que permitieran una más adecuada medición de los gastos de vida asociados al sustento del contribuyente y su familia. Sin embargo, en última instancia el diseño del tributo debía ser derivado al legislativo, respetando el sano principio de separación de poderes.

3. *El derecho a una vejez digna*

El otro punto relevante en torno al caso analizado es la evitación de que la tributación incida negativamente sobre la vejez. Evidentemente ello guarda relación directa con la protección del mínimo vital, una tributación reducida y proporcionada de las pensiones recibidas y, nuevamente, el reconocimiento de las cargas en el núcleo familiar.

en el caso *Moritz v. Commissioner* donde los jueces decidieron considerar que la norma analizada debía ser extendida a su aplicación a todas las personas solteras (hombres o mujeres). Si la decisión hubiera sido excluir la norma del ordenamiento jurídico, hubiera resultado en la negativa de la deducción del gasto a todos, incluso a quienes antes estaban dentro de su supuesto. Por ello, la solución más cónsona y justa fue "reescribir" el precepto, ampliando su ámbito de aplicación.

⁴⁸ Danós Ordoñez, Jorge, "El principio constitucional de no confiscatoriedad de los tributos en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional peruano", *Palestra del Tribunal Constitucional: Revista mensual de jurisprudencia*, Lima, año 1, núm. 11, 2010, p. 160.

En cuanto a las pensiones, si bien una parte importante de las legislaciones permite su gravamen⁴⁹, considerando que se tratan de ingresos que evidencian capacidad contributiva, esta tributación solo sería posible después de superada una base mínima necesaria para cubrir los gastos de subsistencia en forma digna y sin que repercuta negativamente en la capacidad de ahorro del pensionado, tal como fue establecido, por ejemplo, por la Suprema Corte Suprema de Justicia de la Nación mexicana⁵⁰.

No obstante, la posición sobre el gravamen de las pensiones no es pacífico. Recientemente, la Corte Suprema de Justicia argentina señaló en diversas decisiones consecutivas que el cobro del impuesto a las ganancias a los jubilados era inconstitucional si no tomaba en consideración las circunstancias de vulnerabilidad en que se encontraban sus perceptores. Entiende la Corte que tanto el envejecimiento como la enfermedad son causas de vulnerabilidad que *"obligan a los jubilados a contar con mayores recursos para no ver comprometida su existencia y calidad de vida"*. Por ello, el legislador debe dictar medidas apropiadas para garantizar el disfrute pleno de los derechos de este sector *"sin que el sistema tributario pueda quedar apartado del resto del ordenamiento jurídico"*⁵¹. Para el tribunal, la capacidad contributiva no puede ser tomada como el único índice para el diseño del tributo, sino que es preciso verificar los efectos que la tributación produce en la esfera jurídica del particular⁵². En las decisiones dictadas, el máximo Tribunal puso

⁴⁹ Tal como el caso del Artículo 93 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta mexicana, el Artículo 337 del Estatuto Tributario colombiano, los Artículos 43, 47, 52, 54, 55 ter, 56, 65 y 75, de la Ley sobre Impuesto a la Renta Chilena y Ley 20.630, del 27 de septiembre de 2012.

⁵⁰ Amparo en revisión 32/2011 del 13 de noviembre de 2012, *Guillermo Gregorio Sosa Álvarez*. En esta decisión la Corte estableció que era posible la tributación de las personas, jubilaciones u otras formas de retiro siempre que se respetase el mínimo vital, dejando fuera de tributación un monto acorde para cubrir los gastos de subsistencia del pensionado.

⁵¹ Señala claramente la Corte Suprema de Justicia de la Nación argentina que: "Dicho imperativo constitucional [la protección de la vejez] resulta transversal a todo el ordenamiento jurídico, proyectándose concretamente a la materia tributaria, ya que no es dable postular que el Estado actúe con una mirada humanista en ámbitos carentes de contenido económico inmediato (libertades de expresión, ambulatoria o tránsito, etc.) y sea insensible al momento de definir su política fiscal. Es que, en definitiva, el sistema tributario no puede desentenderse del resto del ordenamiento jurídico y operar como un compartimiento estanco, destinado a ser autosuficiente 'a cualquier precio', pues ello lo dejaría al margen de las mandas constitucionales" (añadido propio). (Sentencia de la Corte Suprema de la Nación argentina del 7 de mayo de 2019, caso Godoy, Ramón Esteban c/AFIP s/Acción meramente declarativa de inconstitucionalidad y otros, ratificando los argumentos expuestos en el fallo del mismo Tribunal del 29 de marzo de 2019, caso García, María Isabel c/AFIP s/acción meramente declarativa de inconstitucionalidad).

⁵² De esta forma, indica el fallo que: "la sola capacidad contributiva como parámetro para el establecimiento de tributos a los jubilados, pensionados, retirados o subsidiados, resulta insuficiente si no se pondera la vulnerabilidad vital del colectivo concernido. La falta de consideración de esta circunstancia como pauta de diferenciación tributaria supone igualar a los vulnerables con

"en conocimiento del Congreso de la Nación la necesidad de adoptar un tratamiento diferenciado para la tutela de jubilados en condiciones de vulnerabilidad por ancianidad o enfermedad, que conjugue este factor relevante con el de la capacidad contributiva potencial". Asimismo, se suspendió la recaudación de tributos sobre estos ingresos, hasta tanto fuese revisada la normativa. Igualmente, ordenó el reintegro de los tributos pagados por los demandantes sobre las prestaciones previsionales percibidas. En nuestra consideración, una decisión como la señalada conlleva el reconocimiento de esferas de *inmunidad tributaria* protegidas de tributación, atendiendo a la protección de derechos fundamentales sustentados en la dignidad del individuo.

VII. CONCLUSIONES

Tal y como hemos podido ver, la discusión sobre la adecuada presión fiscal de las personas naturales y la debida medición de su capacidad contributiva ha estado presente en todas las épocas. Ello ha repercutido en el disfrute efectivo de los derechos humanos por los ciudadanos y ello, obviamente, ha derivado en que éstos eleven solicitudes ante los tribunales de justicia para la protección de sus derechos. Este trabajo no pretende servir de recopilación de tales reclamaciones. Solo pretende aportar una muestra de las formas como la tributación pueden derivar en la conculcación de los derechos del hombre bajo el pretendido deber general de contribución a los gastos públicos.

La tributación –y debemos insistir en ello– nunca puede incidir negativamente en el ejercicio de los derechos humanos en el marco del Estado Social de Derecho. El Estado está al servicio de la persona, por lo cual los montos recaudados deben ser enteramente invertidos en bienes y servicios para su beneficio, como parte del colectivo. Sería un contrasentido aceptar que esta recaudación, destinada a la protección del hombre, resulte en una lesión a sus derechos. Y ello justamente es lo que debe proteger el poder judicial en el ejercicio de sus funciones propias.

Concordamos con entes internacionales como la OCDE, el BID y el CIAT en la necesidad de revisión del sistema tributario de las personas naturales, siempre que ello conlleve a una presión fiscal justa sobre los ciudadanos. A través de esta reforma debería introducirse mecanismos que permitan combatir la evasión y la elusión fiscal y garantizar la progresividad en la tributación. Pero, por otro lado, la tributación deberá garantizar la inmunidad del mínimo exento y la adecuada medición de la capacidad contributiva de los sujetos pasivos de la obligación tributaria, evitando afectaciones indebidas del disfrute de sus derechos.

quienes no lo son desconociendo la incidencia económica que la carga fiscal genera en la formulación del presupuesto de gastos que la fragilidad irroga, colocando al colectivo considerado en una situación de notoria e injusta desventaja".

VIII. FUENTES DE INFORMACIÓN

1. Bibliografía

- ALEXY, Robert, *Teoría de los derechos fundamentales*, Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001.
- ANDRADE RODRÍGUEZ, Betty, *Inmunidad tributaria de los derechos humanos: capacidad contributiva y mínimo vital*, México, Thomson Reuters, 2018.
- ARAÚJO FALÇÃO, Amilcar de, *El hecho generador de la obligación tributaria*, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1964.
- BARREIX, Alberto, BENÍTEZ, Juan Carlos y PECHO, Miguel, *Revisando el impuesto a la renta personal en América Latina: Evolución e impacto*. BID/OCDE/CIAT, 2017
- BERTAZZA, Humberto, "Derechos Humanos y Tributación", *Anais Das XX Jornadas do ILADT ano 2000- Salvador-Bahía*, Brasil, Asociación Brasileira de Derecho Financiero, Diciembre de 2000.
- BERTOLINO, Rinaldo, "La cultura moderna de los derechos del hombre y la dignidad del hombre", *Derechos y libertades, Revista del Instituto Bartolomé de las Casas*, Madrid, núm. 7, vol. IV, 1999.
- 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.
- CELI DE LA MOTA, Alejandro, "Tributación y derechos humanos. Los derechos humanos y los principios generales de la tributación aduanera", *Revista Internacional de Derechos Humanos*, Centro Latinoamericano de Derechos Humanos, año 1, núm. 1, 2011.
- CENCERRADO MILLÁN, Emilio, *El mínimo exento*, Barcelona, Marcial Pons, 1999.
- CUBERO TRUYO, Antonio Manuel, "Las presunciones", *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1991.
- DANÓS ORDOÑEZ, Jorge, "El principio constitucional de no confiscatoriedad de los tributos en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional peruano", *Palestra del Tribunal Constitucional: Revista mensual de jurisprudencia*, Lima, año 1, núm. 11, 2010.
- 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.

- FINNIS, John, *Natural Law and Natural Rights*, Oxford, 2011.
- GOROSPE OVIEDO, Juan Ignacio, "El derecho constitucional al mínimo vital en la imposición sobre la renta", *Anais Das XX Jornadas do ILADT ano 2000- Salvador-Bahía*, Brasil, Asociación Brasileira de Derecho Financiero, diciembre de 2000.
- HERRERA MOLINA, Pedro, "Fundamento y configuración del mínimo personal familiar"; *El mínimo personal y familiar en el impuesto sobre la renta de las personas físicas*, Barcelona, Marcial Pons, Instituto de Estudios Fiscales, 2000.
- Impuestos sobre los salarios en América Latina y el Caribe 2016*, OCDE/BID/CIAT, 2016.
- Informe Carter, Informe de la Real Comisión de Investigación sobre la Fiscalidad de Canadá*, Madrid, Obras Básicas de Hacienda Pública, Instituto de Estudios Fiscales, 1975, vol. II.
- KELSEN, Hans, *Teoría General del Derecho y del Estado*. México, Universidad Nacional Autónoma de México, 1995.
- MARÍA CASAL, Jesús, *Constitución y justicia constitucional*, Caracas, Manuales de la Universidad Católica Andrés Bello, 2001.
- MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, "La protección de la familia en el sistema tributario"; *Justicia tributaria y derechos humanos*, México, Universidad Nacional Autónoma de México, 2016.
- MASBERNAT, Patricio, "El principio de capacidad económica como principio jurídico material de la tributación: su elaboración doctrinal y jurisprudencial en España"; *Revista Ius et Praxis*, Madrid, año 16, núm. 1, 2010.
- MIRANDA, José, y DE SOUZA, Leonardo, "Entre el adecuado tratamiento fiscal y el tratamiento fiscal privilegiado: Una propuesta de inmunidad tributaria a las sociedades cooperativas en razón de la causa del cooperativismo"; *Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo*, Universidad de Deusto, núm. 50, 2016.
- MORENO, Carmen del Pilar Robles, "La Exención en Materia Tributaria: a propósito de la Sentencia del Tribunal Constitucional que declaró inconstitucional el Decreto Legislativo 977"; *Foro Jurídico*, Perú, No. 12, 2013.
- MOSCHETTI, Francesco, *El principio de capacidad contributiva*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1980.
- PECES-BARBA MARTÍNEZ, Gregorio, "La universalidad de los derechos humanos"; *Doxa*, Universidad de Alicante, núm. 15-16, 1994.

ROBLES MORENO, Carmen del Pilar, "La exención en materia tributaria: A propósito de la sentencia del Tribunal Constitucional que declaró inconstitucional el Decreto legislativo 977", *Foro Jurídico*, Perú, núm. 12, 2013.

SCHNEIDER, Hans-Peter, "Peculiaridad y función de los derechos fundamentales en el Estado Constitucional Democrático", *Revista de Estudios Políticos*, Madrid, núm. 7, 1979, p. 22.

TARSITANO, Alberto, "El principio constitucional de capacidad contributiva", *Estudios de Derecho Constitucional en Homenaje al Profesor Juan Carlos Luqui*, Buenos Aires, Depalma, 1994.

TROYA JARAMILLO, José V., "Tributación y derechos humanos", *Revista de Derecho*, Quito, UASB-Ecuador, núm. 2, 2003-2004.

2. Instrumentos internacionales

Convención Americana sobre Derechos Humanos, 22 de noviembre de 1969 (Pacto de San José de Costa Rica).

Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, 4 de noviembre de 1950.

Declaración Universal de los Derechos Humanos, 10 de diciembre de 1948.

Protocolo Adicional a la Convención Americana sobre Derechos Humanos en materia de Derechos Económicos, Sociales y Culturales "Protocolo de San Salvador", 17 de noviembre de 1988.

3. Otros

Sentencia de la Corte Constitucional de la República de Colombia C-100/14.

Sentencia de la Corte de Apelaciones del Décimo Circuito de los Estados Unidos de América, 469 F.2d 466 (10th Cir. 1972), 22 de noviembre de 1972, *Moritz v. Commissioner*.

Sentencia de la Corte Suprema de la Nación argentina del 7 de mayo de 2019, caso *Godoy, Ramón Esteban c/ AFIP s/ Acción meramente declarativa de inconstitucionalidad y otros*, ratificando los argumentos expuestos en el fallo del mismo Tribunal del 29 de marzo de 2019, caso *García, María Isabel c/ AFIP s/ acción meramente declarativa de inconstitucionalidad*.

Sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia venezolano N° 98 del 15 de marzo del 2000, caso *Oscar Silva Hernández*.

Sentencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación mexicana, Amparo en revisión 32/2011 del 13 de noviembre de 2012, *Guillermo Gregorio Sosa Álvarez*.

Sentencia del Tribunal Constitucional español 45/1989 de 20 de febrero de 1989.

Sentencia N° 1.505 de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia venezolano del 5 de junio de 2003, caso *Colegio de Médicos del Distrito Metropolitano de Caracas*.

Sentencia N° 301 de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia venezolano de fecha 27 de febrero de 2007, caso *Adriana Vigilancia y otros*, ratificada por la sentencia N° 673 de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia del 2 de agosto de 2016, caso *Reinaldo Jesús Gilarte*.

Sentencia N° 00886 de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia de fecha 25 de junio de 2002, caso *Mecánica Venezolana (MECAVENCA)*.

Sentencias del Tribunal Constitucional Alemán del 10 de noviembre de 1998, asuntos 2 BvL 42/93, 2BvR 1953/97, 2 BvR 1852/97 y 2 BvR 1853/97 y asuntos acumulados 2BvR 1057/91. 2 BvR 1226/91 y 2BvR 980/91.

Sentencias del Tribunal Constitucional Alemán del 29 de mayo y 12 de junio de 1990, BVerfGE 82, 60 y BVerfGE 82, 188.