

**INCIDENCIAS DE LOS DERECHOS HUMANOS
SOBRE LA APLICACIÓN DE LOS PRINCIPIOS
CONSTITUCIONALES TRIBUTARIOS EN LA
REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA.
ANÁLISIS Y REFLEXIONES EN ATENCIÓN A LA
CLASIFICACIÓN CONSTITUCIONAL DE LOS
DERECHOS HUMANOS**

**THE IMPACT OF FUNDAMENTAL HUMAN RIGHTS IN
TERMS OF THE APPLICATION OF CONSTITUCIONAL
PRINCIPLES GOVERNING THE TAXATION IN VENEZUELA.
A REFLEXIVE ANALYSIS OF THE SCOPE OF HUMAN RIGHTS
ESTABLISHED IN THE VENEZUELA CONSTITUTION**

Moreno Moreno, Fredderi Jesús*

*Abogado. Profesor Instructor Dedicación Exclusiva Universidad de los Andes.
E-mail:fredderimoreno@hotmail.com

Recibido: 09/06/2015

Aceptado: 14/09/2015

Resumen

El objetivo de la presente investigación es exponer la incidencia de los derechos fundamentales respecto a la aplicación de los principios constitucionales que rigen la tributación en Venezuela, basado en doctrina, leyes y jurisprudencia. Se parte de la clasificación de los Derechos Humanos, para proseguir en la exposición de lo fundamental de la existencia y primacía de los Derechos esenciales de los seres humanos frente a la potestad tributaria del Estado. Se intenta realizar un análisis reflexivo sobre el alcance de los Derechos humanos establecidos en el Título III de la Constitución venezolana, sobre la aplicación de los principios tributarios que rigen en Venezuela según la Constitución de la República.

Palabras claves: derechos humanos, tributación, principios constitucionales.

Abstrac

The purpose of this research is explain the impact of fundamental human rights in terms of the application of constitutional principles governing the taxation in Venezuela, based on doctrines, laws and jurisprudence. Starting from the conceptualization of Human Rights, continuing whith the exposition of existence fundamentals and the primacy of the human being essential rights against the taxing authority of the state. It tries to make a reflexive analysis of the scope of human rights established in the Venezuela Constitution, on the application of tax principles that govern in Venezuela under the Constitution of the Republic.

Key words: human rights, taxation, constitutional principles.

1. INTRODUCCIÓN: SOBRE LOS DERECHOS HUMANOS

Respecto a los Derechos Humanos, en la doctrina se habla generalmente de la primera generación (derechos individuales, o civiles y políticos), la segunda, (integrada por los derechos sociales, o económicos, sociales y culturales); y la tercera generación (los derechos macrosociales o de solidaridad o fraternidad). Casal (2008, pp. 24-25) y Troconis (2007, p.91). También existen otras clasificaciones que se refieren a Derechos civiles, políticos, económicos, sociales y culturales (Instituto Interamericano De Derechos Humanos, 2005). **Según la Constitución de la República Bolivariana Venezuela (1999)** (Título III, De los Derechos Humanos y Garantías, y de los Deberes) los Derechos humanos se agrupan en: De la Nacionalidad y de la Ciudadanía. Derechos Civiles. Derechos Políticos. Derechos Sociales y de las Familias. Derechos Culturales y Educativos. Derechos Económicos. Derechos de los Pueblos Indígenas. y Derechos Ambientales.

Aun cuando los Derechos Fundamentales son inherentes a la persona, no significa que sean absolutos, existen restricciones en condiciones normales, que son conocidas como limitaciones ordinarias (los controles, de orden constitucional o legal, propios a la pertenencia a un sistema jurídico), y las limitaciones extraordinarias, que son consecuencia de situaciones atípicas, en las cuales el Estado no puede garantizar el pleno goce de los derechos fundamentales.

El “respeto a los derechos humanos impone la adecuación del sistema ju-

rídico para asegurar la efectividad del goce de dichos derechos” (Nikken, 2006, p. 21). Es por ello que la mayoría de los tratados sobre derechos esenciales, crean o asignan algún ente que se encargue de vigilar el cumplimiento de estos tratados (ONU, OEA MERCOSUR y otros). Atendiendo a la progresividad y primacía de los derechos humanos algunas naciones que se rigen por el derecho escrito, han establecido cláusulas que dan rango constitucional a los derechos humanos, y permiten la incorporación de aquellos que se consideren esenciales, o de las normas que los desarrollan, a pesar de no estar inscritos en el catálogo de derechos fundamentales de su carta magna, las “Normas constitucionales más recientes, como las de la Argentina (1994), Ecuador (1998) y Venezuela (1999) ya proclaman la superioridad de los tratados internacionales de derechos humanos sobre las normas locales de nivel infraconstitucional” (Lobo, 2000, p.7,).

Los regímenes democráticos, se basan en un conjunto de elementos esenciales del régimen constitucional son: **a)** Un núcleo de ideas que constituyen el principio o principios criterios del orden. **b)** Una ordenación de las instituciones de gobierno en sentido estricto. **c)** un orden económico y social que comprende aquellas instituciones en que se basa el orden mismo (Sánchez, 1974, pp. 51-52).

Es preciso resaltar que los grandes avances y “el real y efectivo cumplimiento de los derechos humanos solamente se pueden dar en un estado de derecho” (Lobo, 2000, p.34) que es propio de los sistemas democráticos. Hay quienes opinan que: “la promoción y la observancia de los valores éticos y el respeto a los derechos humanos son el fundamento y la razón de ser de la legitimidad de los sistemas políticos, y que solamente la democracia garantiza efectivamente su vigencia.” (Ribeiro, 2000, p. 659).

2. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES QUE RIGEN A LA TRIBUTACIÓN

En la realización de sus fines, el Estado genera gastos por ello todo Estado moderno debe asegurarse la entrada de ingresos a sus arcas del tesoro nacional y una de las maneras de hacerlo es reposando sobre los hombros

de sus ciudadanos productivos económicamente; exigiéndole su colaboración para llevar las cargas económicas mediante la responsabilidad de ayudar con el mantenimiento del Estado. Esto se conoce como la Potestad Tributaria que es el “poder coactivo estatal de compeler a las personas para que le entreguen una porción de sus rentas o patrimonios, cuyo destino es el de cubrir las erogaciones que implica el cumplimiento de su finalidad de atender necesidades públicas” (Villegas, 1992, p. 187). Para ello la doctrina jurídica desarrolló el deber de contribuir de los ciudadanos, contemplado en la Constitución (artículo 133).

Mas en el ejercicio sus derechos el Estado no puede obviar o relajar su apego a los derechos humanos y las garantías expuestas en la Constitución. El deber de contribuir, ha sido ordenado de forma que presente ciertas garantías al contribuyente y así evitar excesos. Estas garantías han sido recogidas por el Constituyente en los Principios Constitucionales que rigen a la tributación, lo cual es importante en un sistema positivista como el venezolano.

Los principios están clasificados por la doctrina, en formal: el principio de legalidad; y materiales: el Principio de Generalidad, el Principio de Igualdad, el Principio de Capacidad Económica o Contributiva, el Principio de No Confiscatoriedad, el Principio de Progresividad, Principio de la Recaudación Eficiente, Principio de Elevación del Nivel de Vida de la Población, y Principio de Protección Económica Nacional.

3. EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA

Es la base fundamental de la actividad tributaria, desde el punto de vista formal, ha sido establecido en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999) en su artículo 317, y consiste en: “que no puede haber tributo sin ley previa que lo establezca (*‘nullum tributum sine lege’*)” (Villegas, 1992 p. 190), y por tanto “sólo a la ley corresponde la creación de los tributos y la definición de todos y cada uno de los elementos estructurales del mismo” (Fraga. 2006, p. 29).

El principio de legalidad no sólo se refiere a la existencia previa de un tributo en la ley para poder ser ejecutado, sino que además, dicha ley con-

tentiva del tributo y el mismo tributo, deben estar apegados a las normas de derecho vigentes, es decir, “conformidad a la regla de Derecho o al Derecho” (López, 1978, p. 7), siendo la finalidad, limitar la potestad tributaria del Estado, ajustándola a un marco legal que dé garantías jurídicas superiores a los obligados a contribuir, como la seguridad de un debido proceso, “la protección o garantía para la preservación de la propiedad privada y la libertad de disposición de los derechos patrimoniales ante las restricciones impuestas y derivadas de los tributos” conforme sentencia del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Político Administrativa, en fecha 16 de abril de 2006, caso: Foot Safe, C.A.

Siendo que en general los “derechos políticos son privativos de los venezolanos y venezolanas” (Constitución, artículo 40), y existe reserva de cargos públicos, de elección popular y de designación potestativa, exclusivamente para los nacionales que cuenten con la aptitud constitucional y legal requerida; los entes facultados para ejercer la potestad tributaria deben tener en consideración estas restricciones al momento de designar las autoridades administrativas que realizarán las funciones propias de la tributación, puesto que el incumplir las disposiciones constitucionales sobre los derechos fundamentales de nacionalidad y ciudadanía, generaría inconstitucionalidad e ilegalidad a la actividad tributaria realizada por éstas. En cuanto a la renuncia que hagan los venezolanos a su nacionalidad, esta no genera consecuencias con respecto a su deber de contribuir; siempre que posea las condiciones que establece el Código Orgánico Tributario (2014), cuando establece la residencia de los contribuyentes (art. 30), puesto que toda persona que resida en el país o genere rentas en él, es susceptible de ser contribuyente.

También dentro de la gama de derechos fundamentales la Constitución clasifica los derechos civiles en los que se encuentran aquéllos que son necesarios para una vida digna y la plenitud personal, tanto en lo físico como en lo espiritual, del individuo social “vida, honor, integridad personal, libertad ambulatoria o libertad de tránsito, seguridad personal, libertad de pensamiento, conciencia y religión, libertad de expresión, libertad de reunión y asociación garantías del debido proceso, derecho al nombre y la nacionalidad, etc.” (Instituto Interamericano De Derechos Humanos, 2005), es así como, los miembros de la Administración tributaria al

momento de aplicar sus facultades sobre los contribuyente apegándose a este principio deben ajustar sus métodos de acción al respeto a la vida sobre todas las cosas, y es por ello, que los funcionarios de la Administración Tributaria no están capacitados para el porte de armas ni el uso de la fuerza en los procedimientos tributarios, y en los casos que las circunstancias exijan la acción coercitiva del Estado, la ley establece que será la Guardia Nacional, actuando como Resguardo Nacional Tributario (Código Orgánico Tributario, art. 150), a petición y bajo las órdenes de la Administración Tributaria y de quien se reservará el uso de la fuerza para preservar los intereses de la República. La coerción de la Fuerza Armada no debe ser desmedida en ningún caso, ni se deben realizar maltratos psicológicos o físicos, en el actuar de la Administración tributaria debe prevalecer el respeto a la dignidad y honor de la persona.

Existen situaciones legales en las que la Administración tributaria funge como órgano de decisión, en cuanto a posibles ilícitos tipificados en la leyes tributarias, en dicho supuesto debe respetar las garantías constitucionales y legales relativas a procedimientos, ofreciendo al afectado un proceso transparente y revestido de las garantías del debido proceso. La desviación de las actuaciones administrativas del principio de legalidad puedan lesionar los derechos de los contribuyentes, quienes tienen la posibilidad de recurrir ante la autoridad judicial competente, y podría exigir al Estado el resarcimiento de los daños patrimoniales causados. La Administración Tributaria sólo podrá efectuar sanciones o abrir procedimientos en los casos establecidos en la ley y para los que tenga facultad, de lo contrario su actuar será írrito y padecerá de nulidad absoluta según lo establecido en el Código Orgánico Tributario (2014) en su artículo 250. En cuanto los derechos políticos también tiene incidencias sobre la legalidad tributaria, por ejemplo, el derecho al ejercicio del sufragio en referendo establecido por la Constitución (1999, artículo 70) consagrado como medio de participación popular, se ve limitado por la misma Constitución puesto que prohíbe la realización de éste para los casos de abrogación de leyes contentivas de tributos, según lo estipulado el artículo 74 *eiusdem*.

Sobre los derechos sociales y de familia, la Administración tributaria reconoce el valor fundamental para la sociedad de la familia, puesto que la

amplitud del grupo familiar del contribuyente tiene incidencia en el cálculo del tributo a pagar. Y como reconocimiento legal de las necesidades familiares, la Administración Tributaria no toma como hecho imponible para recaudar tributos la adquisición de elementos necesarios para el pleno desarrollo familiar, los alimentos de la cesta básica, gastos de salud, entre otros. Para poder recaudar tributos a estos elementos básicos mencionados, debería promulgarse previamente la ley contentiva de la imposición respectiva; en cuanto a la salud ya está prohibido en ciertas circunstancias por el Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Constitucional, en sentencia de fecha 05/06/2003 respecto al caso Fernando Bianco.

Los beneficios fiscales que se otorgan en virtud de las actividades que el Estado desea promover y gratificar a manera de incentivo a los contribuyentes que las realicen puesto que con éstas colaboran con el Estado a la realización de sus fines, están igualmente sometidos al principio de legalidad tributaria. Siendo evidente que las exoneraciones y exenciones que se pueden otorgar deben estar establecidas y reguladas en la ley.

El derecho al trabajo, incluido en esta categoría de derechos fundamentales, tiene incidencia en la legalidad tributaria, puesto que la definición de los hechos imposables y las alícuotas de los tributos deben estar dentro de una norma previamente establecida, de tal manera que las personas que poseen trabajo, ya sea dependiente o independiente, pueden conocer con anterioridad las cualidades que lo hacen o no sujeto pasivo del tributo. Son los participantes de las relaciones laborales quienes se ven más afectados por las normas tributarias, puesto que son las fuerzas productivas de la sociedad y por tanto, es de ellas que el Estado exige la colaboración ejerciendo su potestad tributaria, pero además el Estado debe respetar el derecho a un justo salario y es por ello que los tributos que afectan los salarios, legalmente han establecido un mínimo de ingreso, para el accionar tributario, de tal manera que las personas de salario más básico no vean deteriorado su derecho con la aplicación de tributos a su ingreso.

A las condiciones que dan garantías de seguridad social al trabajador, como las pensiones, seguro social, indemnizaciones, cajas de ahorros, entre otras, no se le pueden establecer gravámenes tributarios, según lo

establece la Ley de Impuesto Sobre La Renta (2014) en su artículo 14, y el artículo 16 de la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado (2014).

En los derechos culturales, la Constitución establece el derecho a la libertad cultural, y la posibilidad de invertir, producir y divulgar las obras creadas, el Estado desarrolla legalmente la manera en que las personas pueden ejercer su libertad cultural, normándola y reconociéndola como actividad productiva susceptible de tributación además otorgándole beneficios fiscales a las asociaciones que tienen como fin exclusivo cualquiera de estas actividades, según lo expone el artículo 100 de la Constitución, contribuyendo con el sistema educativo (art. 103 *eiusdem*) o financiando, desarrollando o promoviendo el deporte (artículo 111 *eiusdem*).

Es en la categoría de derechos económicos donde se da mayor injerencia en la tributación, puesto que se refiere a la actividad productiva, siendo ésta la fuente de ingresos económicos de la nación y por tanto, el campo de acción de la actividad tributaria; precisamente en atención a uno de los derechos económicos, la justa distribución de la riqueza es que el Estado encuentra uno de los justificativos a su actividad tributaria, así la recaudación debe ir destinada a cumplir los fines del Estado, que en general, son el resguardo y garantía de goce de los derechos esenciales ya sea como individuos o como sociedad.

Otras de las vinculaciones que genera la legalidad tributaria con los derechos fundamentales, se encuentra en las sanciones que impone la Administración Tributaria a quienes ejercen actividades contrarias a la ley; el Estado utiliza su potestad tributaria y la posibilidad de establecer exenciones y otorgar exoneraciones para motivar e incentivar la industria privada, según sus planes de desarrollo, pero estas medidas deben estar plegadas al principio de legalidad tributaria, puesto que no se pueden dar exenciones que no estén establecidas en la ley, ni se pueden dar exoneraciones sin cumplir con los requisitos de ley.

La legalidad tributaria, en cuanto a los derechos indígenas, funge como medio de garantía a la intransferibilidad e inembargabilidad de las tierras colectivas de éstos, puestos que no se podría permitir la tributación a una

transacción de terrenos de propiedad indígena.

El derecho y la obligatoriedad de preservar el medio ambiente, se garantiza mediante la legalidad tributaria cuando la norma contentiva de tributos sirve de restricciones a las actividades que perjudican el ambiente, atacando el patrimonio.

4. EL PRINCIPIO DE GENERALIDAD

El principio de generalidad significa que todos los ciudadanos han de concurrir al levantamiento de las cargas públicas. Esto no supone que todos deban efectivamente pagar tributos, sino que deben hacerlo todos los que, a la luz de los principios constitucionales y de las leyes que los desarrollan, tengan la necesaria capacidad contributiva, puesto de manifiesto en la realización de los hechos imponibles tipificados en la ley. (Sainz de Bujanda, 1993, p. 104)

Se debe someter “a gravamen fiscal a todas las personas (físicas y jurídicas) en tanto tengan capacidad de pago y queden tipificadas por una de las razones legales que dan nacimiento a la obligación tributaria” (Neumark, 1994, p. 27), y ha sido desarrollado en doctrina y la jurisprudencia venezolana, como la noción que todas las personas que tengan, según la ley, las condiciones y aptitudes para contribuir deben hacerlo sin poder alegar su condición política, religiosa, social, racial u otra razón extralegal, para no cumplir, es decir, “nadie puede excusarse del cumplimiento de sus obligaciones tributarias al amparo de privilegios que no se originan en el dato de la capacidad contributiva” (Fraga, 2006 p.48). Siendo que “siempre que se realice alguno de los hechos imponibles tipificados en la ley, surgirá necesariamente la obligación del contribuyente de pagar el tributo.” (Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, 21 de septiembre de 2000, caso: Heberto Contreras).

En relación a la nacionalidad y la ciudadanía al respecto de la generalidad tributaria, la inhabilitación política no es impedimento para la aplicación de tributos al afectado; en cuanto la inhabilitación civil se debe advertir que está sí afecta en la determinación de la capacidad contributiva, exis-

ten situaciones en las cuales el goce de la capacidad civil, y en consecuencia el goce de la ciudadanía, implica la realización del hecho imponible y por tanto, la aplicación del tributo al ciudadano que da causa al hecho impositivo del tributo.

La generalidad en materia de tributos y el goce de los derechos civiles se relacionan, en cuanto a la aplicación de las sanciones, ya sea multas o penas restrictivas de libertad, que tal como se ha señalado deben enmarcarse dentro de las situaciones legales preestablecidas, las cuales son de igual aplicación para todos los contribuyentes, y no se puede hacer consideraciones, bien sean atenuantes (Código Orgánico Tributario, art. 95) o agravantes (art. 96, *eiusdem*), por motivos distintos a los que establece la misma ley contentiva del tributo; de igual manera la aplicación de exenciones debe realizarse atendiendo a las condiciones legales generales que preestablece la norma y en ningún caso, se regirá la aplicación de las mismas por situaciones extralegales que atiendan a consideraciones raciales, sexuales y demás.

En relación al debido proceso y la generalidad, se da garantía que todas las personas sometidas al régimen tributario deban ser tratadas y procesadas, por la Administración tributaria en igualdad de condiciones, sin consideraciones especiales o discriminación alguna que no esté establecida en la ley en atención a observaciones que haya previsto el legislador. Se debe aclarar que la Administración tributaria por motivos de reconocimiento del derecho a la libertad de culto, no tiene como sujeto pasivo a las instituciones religiosas, en tanto no realicen hechos de contenido económico, que es distinto de no aplicar gravámenes tributarios a un contribuyente en razón de su religión.

El ejercicio de los derechos políticos de aquellos contribuyentes que han sido electos como diputados nacionales, legisladores o concejales, no es antagónico en ningún caso establecido por las normas tributarias, con el pago de los tributos que le correspondan a dicho contribuyente; por tanto, no se pueden hacer diferencias entre contribuyentes, que pertenecen a los cuerpos deliberantes que elaboran las normas tributarias, y los demás contribuyentes que no pertenecen a estos cuerpos.

Ejemplo de cómo los derechos sociales, según clasificación constitucio-

nal, se ven reflejados en el principio de generalidad, son las situaciones referentes a los desgravámenes de los gastos por contratación de servicios de salud hechos por los contribuyentes, en consideración tanto al goce del derecho a la salud, como a la garantía de acceso a los servicios de salud, bien sea privada o pública, y esto es ratificado por el Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Constitucional, en el caso: Fernando Bianco de fecha: 5 junio de 2003, donde se declara la imposibilidad del cobro del I.V.A. por la contratación de servicios de salud, puesto que el derecho a la salud es universal, no puede ser discriminatorio, y si algún contribuyente debe recibir este servicio en algún ente privado, no podría la Administración tributaria considerarlo como un hecho imponible.

En cuanto al derecho al salario digno y el principio de generalidad, se aplica cuando la ley reconoce a los contribuyentes de cierta capacidad y los categoriza, de manera tal, que existen tributos que son aplicables a un grupo de contribuyentes con iguales condiciones entre sí, tipificadas en la ley contentiva del tributo, y existen gravámenes distintos para los grupos de contribuyentes con condiciones distintas al grupo antes tipificado pero iguales entre los miembros de dicho grupo, por tanto la generalidad, como se ha explicado, no es aplicar el tributo a todos, sino a aquellos que cumplan con los requisitos legales que expone la ley tributaria, y por ende son sujetos pasivos de dicha obligación tributaria.

Al hablar de la generalidad y los derechos culturales y educativos, se debe aludir a los desgravámenes y beneficios que otorga la legislación tributaria a los entes que se dedican exclusivamente a actividades culturales y educativas, cumpliendo con los requisitos legales; generando estas situaciones garantías a la libertad cultural y el derechos a la educación, siendo que el goce de estos derechos debe ser objeto de protección y promoción, por el Estado y en consecuencia, se otorgan estos incentivos tributarios a todos las instituciones que según la norma tributaria, sea merecedora de dichos estímulos por parte de la Administración tributaria.

La libertad de empresa estipulada en la Constitución venezolana (1999), no da más limitaciones para las personas que deseen desarrollar la actividad económica que éstas elijan, que las de orden legal, de igual manera la Administración tributaria no deberá establecer gravámenes en atención a

la persona en sí misma, sino en relación a la industria que realiza y demás condiciones establecidas legalmente, que nada tendrán que ver con consideraciones inherentes al credo, raza, sexo entre otras, del sujeto pasivo de la prestación tributaria.

En relación a los derechos de los pueblos indígenas es conveniente explicar que los procedimientos que realice la Administración tributaria, a los miembros de las comunidades indígenas, al igual que a cualquier otro contribuyente, se harán apegados a las normas tributarias y a la realización del hecho imponible preestablecido legalmente, y no en atención a la condición étnica del contribuyente.

La generalidad tributaria, se relaciona con los derechos ecológicos y ambientales, en los casos de imposición de gravámenes, por parte del Estado, a las actividades que afecten el medio ambiente, estas cargas tributarias se generan por la realización del hecho imponible previsto en la norma contentiva del tributo, y no en atención a otras condiciones no dispuestas por la norma tributaria.

La aplicación de tributos con la finalidad de promover la protección del medio ambiente es válida en atención a los fines extrafiscales de determinadas políticas gubernamentales; ésta debe hacerse atendiendo a los preceptos que rigen a la tributación, por tanto no pueden distinguir entre una empresa u otra, si el tributo tiene como base la actividad agresora del medio ambiente, toda empresa o persona que la cometa es susceptible de ser gravada con el tributo correspondiente.

5. EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA O CONTRIBUTIVA

La “capacidad contributiva es el límite material en cuanto al contenido de la norma tributaria, garantizando su ‘justicia y razonabilidad” (Villegas, 1992 p. 195), Es decir, este principio “obliga al legislador a estructurar un sistema tributario en el que la participación del ciudadano en el sostenimiento del gasto público se realice de acuerdo con sus posibilidades económicas” (Ramírez, Baute y Planchard, 2000, p. 18), la norma tributaria

deberá atender a la verificación de hechos que demuestren la capacidad cierta del contribuyente para soportar las cargas, para su efectiva aplicación, y paralelamente fungirá la capacidad del contribuyente de límite a la potestad tributaria del Estado, puesto que sería violatorio de los derechos humanos, la tributación con cargas superiores a las que puede soportar el contribuyente; tal como lo explica la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia en la sentencia del caso de Heberto Contreras Cuenca de fecha: 21 de noviembre de 2000, y ratificada por la misma Sala, en el caso Alfonso Rivas y compañía del seis de diciembre de dos mil cinco, donde expresa: “la capacidad constituye un principio constitucional que sirve a un doble propósito, de un lado como presupuesto legitimador de la distribución del gasto público; de otro, como límite material al ejercicio de la potestad tributaria.”

La nacionalidad al respecto de la capacidad contributiva, sólo es relevante en el establecimiento de residencia en la República para efectos de la tributación (Código Orgánico Tributario, art. 30), siendo que tanto nacionales como extranjeros, se presumen residentes en territorio venezolano salvo prueba contraria, siempre que hayan tenido más de 183 días de permanencia, continua o no, en el país, son susceptibles de obligaciones ante la Administración tributaria venezolana.

Debido a la necesidad de la existencia de algún hecho tipificado en la norma tributaria que demuestre la capacidad contributiva de la persona, no podrá la Administración tributaria obligar a una persona a contribuir, sin la realización del hecho imponible, preestablecido legalmente, que demuestre la capacidad de contribuir de dicha persona. En ningún caso, en la legislación actual venezolana, la capacidad contributiva es referente o impedimento para el goce de los derechos políticos, puesto que para elegir u optar a cargos de elección popular sólo se debe atender a las consideraciones constitucionales y legales referentes a dichos cargos. De igual manera, la mayor o menor, capacidad contributiva que demuestre una persona, no asigna la proporcionalidad al goce de sus derechos políticos. En el cumplimiento de la obligación del Estado de proteger a la familia, se hacen ciertas consideraciones en cuanto a los gravámenes a los cuales son sometidas, puesto que se desestima como hecho que demuestre la capacidad contributiva la compra de alimentos de la cesta básica (Ley

IVA, art. 18), pago de servicios residenciales de agua, luz y gas, al igual que la contratación de servicios de salud (Ley IVA, art. 19), considerados gastos necesarios para la preservación del núcleo familiar y cada uno de sus integrantes.

La libertad de creación cultural es reconocida por la Carta Magna, y el Estado está obligado a promover y apoyar las expresiones culturales; una manera de hacer esto, es no gravarlas con tributos y otorgar beneficios tributarios a quienes apoyen estas actividades, todo esto en consideración a que la realización cultural es un medio de expresión y esparcimiento de las personas y no constituyen en ningún caso demostraciones de capacidad contributiva, por tanto, no pueden ser considerados como hechos imposables de algún tributo. De igual manera, la educación, siendo que es un derecho de toda persona y un deber del Estado garantizarla, los pagos hechos por los ciudadanos, a instituciones de educación privada, no serán considerados como demostraciones de capacidad contributiva.

En cuanto a los derechos de los pueblos indígenas, la capacidad de contribuir demostrada por algún miembro de las distintas etnias indígenas, al igual que toda persona, debe ser la condición por la cual se le aplique el tributo, y esta capacidad no podrá ser establecida por la titularidad de tierras que son propiedad colectiva del pueblo al que pertenece. De ninguna manera el ejercicio de actividades económicas propias de su cultura autóctona, por parte de una persona, podrá ser lesionada por la Administración tributaria, con la imposición de algún gravamen superior al que según la capacidad de contribución demostrada, pueda efectivamente cubrir con las riquezas generadas en el ejercicio de dicha actividad.

El derecho que tienen los residentes de un territorio, de que éste sea ordenado atendiendo a las realidades propias de la región, no debe ser limitado por el principio de capacidad económica, por el contrario, la posibilidad de ser susceptible de gravámenes por parte de la Administración tributaria debe atender a los regímenes tributarios de las regiones en que se hallen las personas, puesto que existen zonas establecidas legalmente, que en atención a sus condiciones están bajo regímenes especiales de tributación.

6. EL PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD

Este precepto se refiere a la tendencia progresiva de todo el sistema tributario puesto que “la progresividad no se proclama de los tributos en particular, sino del sistema tributario en su conjunto” (Amatucci, Gonzalez, Trzaskalik, 2001 p. 231). Siendo “evidente la justicia de la progresividad, pues según la distinta potencialidad económica, el pago de una determinada suma en concepto de tributo demandará mayor o menor sacrificio para el contribuyente” (Villegas, 1992, p.206), Entre mayor es la aptitud para soportar gravámenes, mayor será el gravamen, entonces, “se denominan impuestos progresivos a los impuestos establecidos con una alícuota creciente del monto imponible” (Jarach, 1993, p. 295).

El pago de un tributo, en mayor o menor cantidad, se establecerá exclusivamente por el procedimiento legal expuesto para ello según el principio de progresividad, por tanto no se podrá violar el debido proceso y pretender el pago de mayor cantidad del tributo por razones ajenas a las legales. En los caso de asociaciones con fines de lucro no se podrá imponer el tributo por la capacidad demostrada por uno u otro de los miembros, sino por la capacidad demostrada por la asociación en sí, según las regulaciones legales preestablecidas a tales efectos. La cantidad del gravamen impuesto por la norma contentiva de un tributo progresivo no podrá, al igual que todas las normas tributarias, ser sometida bajo ningún caso a referendo abrogatorio.

Los medios de participación, como las cajas de ahorros y las cooperativas (aunque las leyes especiales proveen beneficios fiscales para las mismas, pero que por razones legales deban pagar tributos), se les establecerán según los procedimientos legales de verificación de la capacidad contributiva mediante la realización del hecho imponible, y no podrá tomarse en cuenta ni la cantidad de miembros, ni la capacidad contributiva de cada uno de ellos para establecer la carga, sólo debe atenderse, a la capacidad contributiva demostrada y a los requisitos legales exigidos.

Desde el punto de vista de los derechos sociales y familiares se explica que, la familia como espacio fundamental para el desarrollo integral de las personas, es reconocida por el Estado (CRBV, art. 75), y en razón

de su función, se les da privilegios tributarios, reconocidos a través de la no imposición de gravámenes a los gastos por compras de alimentos de la cesta básica y gastos de servicios residenciales básicos como agua, luz y gas (Ley IVA art. 18), siendo que la mayor adquisición de éstos no implica la mayor capacidad tributaria, y por tanto, la mayor aptitud para soportar cargas tributarias, por el contrario la compra de mayor cantidad de estos artículos alimentarios sólo implicaría la mayor necesidad de consumo por parte de la familia que efectúa la erogación.

Los pagos hechos en razón de cancelar los costos de servicios médicos a centros privados, no deben ser considerados como demostración de capacidad contributiva, de igual manera el pago de mayor o menor cantidad de dinero por alguno de estos gastos médicos, no se debe considerar como mayor o menor aptitud para soportar cargas, puesto que estos gastos son necesarios, y la aplicación de tributos a dichos pagos sería “una carga demasiado onerosa para los contribuyentes” según sentencia del Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Constitucional, en el caso: Fernando Bianco de fecha: 05 de junio de 2003.

La progresividad tributaria, no puede ser aplicada a entes que, cumpliendo con los requisitos exigidos por la normativa tributaria, se dediquen exclusivamente a la promoción cultural o educativa, puesto que la ejecución de los supuestos que pudieran generar la realización del hecho imponible, son elaborados por dichos entes en favor de la promoción cultural o educativa respectivamente; considerando que en razón de su función dichos entes son exentos de determinadas obligaciones tributarias. Igualmente los pagos hechos por los estudiantes en razón de sus necesidades básicas y fines de estudio, no son muestra de mayor o menor capacidad económica, en tanto que ellos son parte del acceso a la educación.

La progresividad tributaria, por sí o en conjunto con los demás preceptos de la tributación, debe dar garantías del desarrollo y ejercicio de las libertades económicas de los contribuyentes, siendo que entre más estimulados y más ejerzan la actividad económica de su preferencia mayor será la capacidad de contribuir con el Estado y por consiguiente mayor será el gravamen que impondrá la ley tributaria, generándose en un círculo virtuoso, en el cual la menor imposición que se haga a quien demuestre

menor capacidad económica, le permitirá desarrollar más su actividad económica y aumentar su capacidad económica, ampliando lógicamente la aptitud para soportar cargas, que en razón de su mayor capacidad contributiva le impondrá la Administración tributaria. En relación al goce del derecho a la propiedad privada, y a disponer de bienes y servicios de calidad, atendiendo a las disposiciones legales correspondientes, este es un medio para demostrar la mayor o menor capacidad de contribuir de las personas y en consecuencia la mayor o menor aplicación de la carga tributaria por parte de la Administración, por ende, el goce pleno de dichos derechos serán muestra de la capacidad contributiva lo que permitirá la aplicación del principio de progresividad del sistema tributario.

Percibir pagos de indemnización, pensiones o rendimientos de planes de ahorro, que cumplan con los requisitos legales, están exentos de cobro de ciertos tributos como el Impuesto sobre la Renta (artículo 14), por tanto no podrá ser objeto de la aplicación de la progresividad por parte de la Administración tributaria, siendo que no son objeto de tributación.

La posesión de bienes o propiedades colectivas por parte de un miembro de la etnia titular del derecho, no podrá ser considerada como demostración de mayor o menor capacidad contributiva, por lo tanto, no se aplicará la progresividad tributaria por esta circunstancia, entre aquel y otro miembro de la misma comunidad étnica.

En el cumplimiento del deber del Estado de ordenación territorial, la Administración debe aplicar la progresividad considerando especialmente la ordenación tributaria, puesto que las demostraciones de mayor o menor capacidad contributiva que realice una persona en estas zonas económicas especiales, es distinta de la misma demostración hecha en zonas donde no existen beneficios tributarios, de tal manera que para mantener la aplicación efectiva de la progresividad tributaria se debe tener en cuenta los desgravámenes de los que gozan los residentes de algunas regiones del país en comparación con los de otras regiones no incluidas en regímenes tributarios especiales.

7. EL PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD

Tiene como fin evitar la tributación excesiva, que busque el pago de tributos con bienes distintos a los determinados por la norma, y que significaría la disminución del poder económico del contribuyente, desvirtuando los fines, y procedimientos establecidos en la normas tributarias .Es la prohibición de la confiscación en el ejercicio de la potestad tributaria, donde la confiscación debe entenderse en dos aspectos: 1)El embargo, decomiso, incautación o cualquier “acción mediante la cual el estado priva de manera forzada a un individuo de bienes de su propiedad, sin que medie indemnización alguna” (Fraga, 2006, p.61), en razón del pago de algún tributo. 2) La imposición abusiva de cargas tributarias, pudiendo éstas “amenazar con absorber una parte sustancial del derecho a la propiedad del contribuyente, con la negativa consecuencia que tal situación conlleva, a extinguir la fuente generadora del tributo” según lo sentenció el Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Constitucional en el caso: Cervecería Polar del Centro, de 06 de marzo de 2001.

El cumplimiento por parte del Estado de permitir y promover el disfrute de los derechos civiles, incluye garantizar el libre tránsito de las personas y sus bienes, en el ejercicio de esta facultad las personas no podrán ser sometidas a gravámenes, distintos a los establecidos por la ley, por tanto no se podrá solicitar al propietario que pague con parte de sus bienes algún impuesto por el traslado de estos, puesto que de ser así, se estaría cometiendo una confiscación ilegal por parte del funcionario que la ejecute, no obstante, si en el traslado de tales bienes el contribuyente hace uso de especiales actividades o prestaciones del Estado se puede originar el pago de una tasa o contribución especial.

La participación de los ciudadanos en cooperativas o cajas de ahorros, en el disfrute de sus derechos económicos y políticos, no podrá ser gravada con tributos que excedan la capacidad económica de dichos entes por parte de la Administración, por el contrario, algunos tributos eximen a los afiliados de los entes mencionados anteriormente como la Ley del Impuesto sobre la Renta en su artículo 14, cumpliendo con las condiciones legales respectivas, siendo que gravar el ahorro, es atacar el patrimonio personalísimo del contribuyente cometiéndose una clara demostración

de confiscación, lo cual es ilícito en las normas tributarias.

A pesar de la prohibición constitucional de someter a referendo abrogatorio las normas contentivas de materia tributaria, cuando un tributo o los procedimientos para hacerlo efectivo, afecten la capacidad económica del contribuyente, estos pueden asistir a las instituciones competentes (administración, tribunales) para solicitar la nulidad de la norma o procedimiento que viole la disposición constitucional de no confiscatoriedad.

La legislación venezolana ofrece determinadas opciones y acciones para proteger la familia, como medios del Estado para dar efectivas garantías al núcleo familiar, entre éstas la imposibilidad de confiscación del hogar legalmente establecido conforme al Código Civil (1982) en su artículo 632, siendo que se presume el asiento material de la familia. La imposibilidad de gravar los gastos hechos en razón de preservar la salud según la decisión del Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Constitucional, respecto al caso: Amparo interpuesto por Fernando Bianco, de fecha de 5 de junio de 2003, es una forma de no atacar la capacidad económica de la familia, puesto que el gasto constituye una erogación imprevista que por sí sola ya es causante de la disminución del patrimonio familiar y aplicar tributos sobre estos gastos sería “una carga demasiado onerosa para los contribuyentes”. Los ingresos recibidos por el jefe o jefa de familia en razón de beneficios laborales para el pago de útiles, en especie, escolares, uniformes y demás, no podrán ser gravados puesto que estos no son otorgados como salarios sino en consideración a su posición de jefe o jefa de familia, y establecer cargas sobre estos significaría que “el trabajador contribuyente perdería estas percepciones sino en su totalidad, en buena parte – solo en el pago de impuestos” lo que representaría un ataque al patrimonio familiar, siendo la aplicación de cualquier tributo, en este caso, una confiscación tributaria, conforme la sentencia del Tribunal Supremo de Justicia en su Sala constitucional, en fecha: 27 de febrero de 2007, caso: sentido y alcance del artículo 31 de la Ley del Impuesto Sobre La Renta.

Considerando los derechos educativos y culturales, las instituciones destinadas a la asistencia social en estas áreas, cumpliendo con los requisitos de ley, quedan fuera de la imposición de gravámenes por parte de

la Administración tributaria, siempre que toda ganancia o ingreso que obtengan estas instituciones, sea para desarrollar sus fines, por tanto, la aplicación de cualquier tributo conllevaría a la ejecución de una confiscación, puesto que se estaría gravando no una ganancia o renta, sino el capital mismo con el cual dichas instituciones realizan sus fines.

En la legislación tributación están prohibidos los gravámenes excesivos que “puedan amenazar con absorber una parte sustancial del derecho a la propiedad del contribuyente, con la negativa consecuencia que tal situación conlleva, al extinguir la fuente generadora del tributo y posterior daño que tal situación ejerce en la ya mermada economía del país.” Conforme al criterio del Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Constitucional, caso: Cervecería Polar del Centro, de fecha: 06 de marzo de 2001. Sobre la libertad de empresa, resulta lógico que el Estado deba garantizar las mejores condiciones para el ejercicio de la libertad de empresa, puesto que así se estimula más la economía del país y en consecuencia se dará un entorno más favorables para la aplicación de gravámenes por parte de la Administración tributaria, es por ello que la no confiscatoriedad tributaria se impone como precepto tributario para garantizar las condiciones de goce de los derechos de propiedad y libertad de empresa, que permitan el estímulo al desarrollo economía nacional. La libertad de elección, también se ve respetada cuando se aplica efectivamente tributación no confiscatoria, puesto que si se impone un tributo excesivamente oneroso al consumo de determinados bienes y/o servicios, haría más costosa la adquisición de estos, creando un límite económico a la libertad de elección siendo que lo costoso de dicho producto imposibilitará su adquisición.

La no confiscatoriedad tributaria permite que, al igual que la economía nacional, los modelos de economías de los pueblos indígenas tengan condiciones favorables para su desarrollo, debido a que en ningún caso la Administración tributaria podrá socavar las prácticas económicas reconocidas constitucionalmente como propias de la cultura de las etnias indígenas, con la aplicación de cargas tributarias que mermen o imposibiliten totalmente, la promoción y desarrollo de dichas prácticas.

La no confiscatoriedad en la tributación beneficia al disfrute de los derechos ambientales, siendo que al no ser abusiva o exagerada la imposición de cargas a los contribuyentes, estos tendrán capacidad de ahorro y posibilidad de pago por acceso a los parques naturales, monumentos naturales y otros espacios ecológicos bajo regímenes especiales de administración por parte del Estado.

Los ciudadanos en goce pleno de la políticas de ordenación dictadas por el Estado en cumplimiento de sus deberes, que se hallen residenciados en zonas sometidas a algún régimen especial de tributación, no podrán ser sometidos a políticas tributarias abusivas, que ataquen excesivamente su patrimonio, ni en razón del régimen especial de la zona en la que habita, ni por disposición de la administración.

8. EL PRINCIPIO DE IGUALDAD TRIBUTARIA

No es la aplicación típica de la igualdad ante la ley, puesto que la aplicación de iguales tributos a contribuyentes en antagónicas situaciones, generaría la violación a los preceptos de capacidad económica, progresividad y no confiscatoriedad, al contrario, este principio debe entenderse por un lado como “el sometimiento de todos los ciudadanos al tributo sin excepciones y sin discriminaciones” (Amatucci, Gonzalez y Trzaskalik, 2001, p. 224), es decir, todo aquel que realice el hecho impositivo tipificado para determinado tributo, debe pagar el gravamen establecido para éste. Por otra parte, la igualdad también se refiere a “la necesidad de asegurar el mismo tratamiento a quienes están en análogas situaciones” (Villegas, 1992, p. 202) es decir, igualdad en el “criterio de medida o cuantificación de las obligaciones tributarias” (Amatucci, Gonzalez y Trzaskalik, 2001, p. 224), en otras palabras, los contribuyentes que en momentos distintos, o no, pero bajo una misma normativa, hayan realizado el mismo hecho impositivo y que demuestre similar capacidad contributiva, entre otras condiciones legales que los coloquen en situaciones parecidas, ante la Administración tributaria, deberán, en consecuencia, ser tratados y gravados de forma equivalente.

Todo contribuyente debe ser tratado en igualdad de condiciones, respec-

to a los demás contribuyentes y frente la Administración tributaria, aún en los casos de contribuyentes que han sido anteriormente sancionados por ilícitos tributarios, no se les puede tratar de manera degradante o peyorativa, irrespetando su dignidad, en los nuevos casos de imposición de cargas por parte de la Administración tributaria, salvo los casos de reincidencia, que se considera un agravante en los términos del Código Orgánico Tributario (2014).

Las cooperativas con fines económicos para los miembros, según el Texto Fundamental, son medios de participación política y si cumplen con los requisitos de ley para soportar cargas de acuerdo a la demostración de capacidad contributiva establecida igualmente en la norma tributaria, deben cumplir con el deber de contribuir, según las disposiciones legales, independientemente de su sector de servicio, al igual que toda asociación lucrativa, debe hacerlo en las mismas condiciones. No obstante, haber realizado el hecho imponible, se puede tomar en consideración fines de tipo social o económico, lo que conlleva a otorgarle beneficios fiscales bajo las figuras de exenciones o exoneraciones.

Con el fin de garantizar el ejercicio al derecho a la salud, de igual manera para todas las personas, el Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Constitucional, respecto al caso: Fernando Bianco de fecha: 05 de junio de 2003, ha decidido, que no se debe gravar la asistencia de las personas a centros clínicos privados en el ejercicio al derecho de recibir atención médica adecuada, de igual manera como no sucede con las personas que asisten a centro médicos públicos, así se manifiesta el precepto de igualdad tributaria puesto que no se considera hecho imponible la asistencia a centros médicos públicos y de igual manera no se considera la asistencia a centros clínicos privados.

Siendo la cultura, la educación, y el deporte, derechos fundamentales, y es deber del Estado garantizarlos y promover su ejercicio, al establecerse incentivos fiscales a los particulares que apoyen, promuevan y desarrollen, programas y actividades que fortalezcan la actividad cultural, deportiva y/o educativa; es así como el Estado en igualdad de condiciones otorga iguales beneficios tributarios a quienes colaboren con la realización de actividades tan fundamentales para él.

En el respeto a la iniciativa propia y la libertad de empresa de cada persona, según los límites legales establecidos por el Estado, los incentivos, beneficios, restricciones o sanciones que establezcan a determinadas actividades o situaciones recogidas en el marco legal correspondiente, deben ser aplicadas en igualdad de condiciones, es decir, toda persona que emprenda su empresa con el fin de lucrarse, y en el transcurso de esta actividad realiza el hecho imponible, debe tener idéntico trato tributario, a quienes se encuentran en igual situación según las normas tributarias respectivas. La aplicación de sanciones tributarias a quienes cometan los delitos tipificados en las normas tributarias, deben ser sometidos a las penas, considerando las respectivas atenuantes o agravantes, según sea el caso, en igualdad de condiciones a las situaciones previas procesadas por la Administración tributaria.

La Administración puede atender a la realidad de los pueblos indígenas en cuanto no están en idéntica situación a quienes habitan en zonas urbanas, y tomando en cuenta el interés del Estado en promover y proteger las culturas autóctonas, se podría otorgar un tratamiento diferente, sin menoscabar la igualdad tributaria.

El Estado debe cumplir a los ciudadanos, presentes y futuros, con la protección y mantenimiento del ambiente, en este ejercicio puede establecer sanciones de tipo económicas a quien contamine o destruya el medio ambiente, para ello debe proceder en igualdad de condiciones que las establecidas por la ley, aplicando la pena, que según la norma se debe ejecutar en iguales casos. Para la protección del medio ambiente el Estado puede implementar figuras tributarias de diverso índole, materializando los fines extrafiscales que pueda tener. En dicho supuesto el Estado aplicaría los tributos para imponer cargas a quienes agreden al medio, sin que esto implique distinción entre contribuyentes.

9. PRINCIPIO DE LA RECAUDACIÓN EFICIENTE, PRINCIPIO DE ELEVACIÓN DEL NIVEL DE VIDA DE LA POBLACIÓN, Y PRINCIPIO DE PROTECCIÓN DE LA ECONOMÍA NACIONAL

Respecto a la recaudación eficiente Fraga (2006) expone que:

La recaudación no sólo es ineficiente cuando (...) es menor al proyecto (...) como consecuencia de la evasión tributaria o de la contravención a las leyes fiscales. También es (...) cuando se determinan tributos en mayor cuantía de la debida, y la recaudación es postergada en forma indefinida como consecuencia del (...) reclamo (...), del sujeto pasivo de la imposición (p.91).

Al respecto, la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia fecha: 26 de julio de 2000, en el caso: Freddy Sancler Guevara, dictaminó que “El Estado diseña su planificación fiscal en la recaudación eficiente de los ingresos tributarios, tal como lo señala la Constitución (artículo 316), previendo el cumplimiento voluntario de los contribuyentes en el pago de sus obligaciones fiscales.”

En cuanto a la elevación del nivel de vida y la protección a la economía nacional, siendo que no hay desarrollo, al momento de la presente investigación, ni en la doctrina ni en la jurisprudencia venezolana; se debe limitar la interpretación de estos preceptos a los métodos que impone la ley en el artículo 4 del Código Civil (1982) y el Código Orgánico Tributario (2014) en sus dispositivos técnicos legales 5, 6 y 7, es decir, darle el significado evidente a las palabras atendiendo a la relación entre si según ha sido plasmado en el texto que las contiene. Así elevar el nivel de vida sería aumentar el “grado de bienestar, principalmente material, alcanzado por la generalidad de los habitantes de un país, los componentes de una clase social.” (Real Academia Española, 2014). Y la protección económica nacional, puede entenderse como un principio, valor o máxima que busca el resguardo del sistema económico venezolano y fija la tributación como un medio para realizar esto.

La recaudación eficiente en relación a los derechos de nacionalidad y ciudadanía se ve afectada positivamente, al establecer el deber a la Administración tributaria de desarrollar un sistema, que actúe mediante procedimientos con la menor cantidad de trabas para el contribuyente,

pudiéndose ejecutar efectivamente la imposición y pago del gravamen, es precisamente un ejemplo de la eficiencia, el hecho de que la Administración no investiga, ni ahonda sobre la procedencia o nacionalidad de una persona para imponerle cargas tributarias, al contrario, sólo se limita a establecer su residencia, según lo establecido en el artículo 30 del Código Orgánico Tributario (2014). En cuanto a la protección de la economía nacional, el planteamiento es evidente, es decir, no puede el Estado en ningún momento desfavorecer a las actividades desarrolladas en el país.

La elevación del nivel de vida, siendo un precepto impuesto por la Constitución, en consecuencia, toda persona que en el goce de sus derechos como ciudadano, ejerza cargos con competencias tributarias debe atender a éste principio tributario; el Estado, en su deber de cumplir con la recaudación tributaria, de la manera más eficiente posible, debe garantizar en todo momento la realización de procedimientos y normas que permitan a los ciudadanos cumplir con sus obligaciones de la forma menos compleja posible, estableciendo para esto medidas para evitar la violación al derecho a la libertad personal, es decir, situaciones que obliguen a los ciudadanos a permanecer por más tiempo del que han dispuesto para ello, o del que dispone la ley, en la realización de cualquier trámite tributario. Igualmente la inobservancia del debido proceso en los trámites de la Administración tributaria, es contraria a la eficiencia debida en la recaudación, pudiéndose generar reclamos que alargarían el proceso tributario, haciendo totalmente ineficiente la recaudación, puesto que se invertirían más recursos de los necesarios para recibir el pago de determinado gravamen.

El derecho a participar en la vida política del país, (Constitución, artículo 62), siendo extensiva esta facultad a la posibilidad de elegir y ser elegido para los cargos de representación pública, sometidos a elección popular, obliga a la Administración tributaria la no imposición de gravámenes, que disminuyan o impidan el goce de los derechos políticos de los contribuyentes, como igualmente los ciudadanos que ejerzan funciones en órganos con potestad tributaria, deben acatar plenamente el principio de recaudación eficiente.

La protección a la economía nacional, se ve afectada por los derechos políticos cuando los ciudadanos, en el marco constitucional y legal de la potestad de solicitar a sus representantes cuentas sobre su gestión conforme al artículo 66 de la Carta Magna, pueden vigilar y conocer directamente cuales han sido las acciones de este representate ha realizado en la protección y estímulo del sector económico productivo, pudiendo ser investigados e inhabilitados políticamente por los entes competentes, quien haya cometido delitos contra el patrimonio público según el artículo 65 *eiusdem*.

Los ciudadanos pueden agruparse en cooperativas, cajas de ahorros o empresas comunitarias, o cualquier asociación que bajo las condiciones constitucionales y legales, puedan colaborar en la búsqueda del mejoramiento de las condiciones de vida de la sociedad, y en tal sentido el Estado debe prestar las condiciones para el desarrollo de éstas, de acuerdo al principio de elevación del nivel de vida, que rige a la tributación.

Las imposiciones tributarias que realiza el Estado venezolano sobre los jefes de familias deberán ser los más factibles para el real cumplimiento, siendo que la ineficiencia de la Administración en la aplicación correcta de las cargas tributarias podría acarrear daños al patrimonio familiar, lo que contradice plenamente el deber del Estado de garantizar la protección de la familia consagrado en la Constitución venezolana (artículo 75), es por esto que la aplicación tributaria eficiente, permite a las familias planificar su desarrollo en atención a las cargas a las que serán expuestos sus miembros.

La salud es un derecho fundamental de los seres humanos, y además necesario para la producción económica de una nación, un pueblo con condiciones pésimas de salud, no puede, por razones obvias, prosperar económicamente, es por ello que tanto la elevación de la calidad de vida y la protección de la economía nacional dependen de los planes sociales y de salud que tenga el Estado, y en atención a esto la misma Constitución en sus artículo 85 y 86, establece que el Estado, de sus fondos, tiene el deber de garantizar la salud y el financiamiento para ésta, no pudiendo discriminar entre las personas que contribuyen al sistema de seguridad social y las que no lo hacen, al momento de prestar el servicio de salud. Dado que el Estado tiene el deber de garantizar la educación y la promoción cul-

tural, entre otros; parte de sus fondos deben necesariamente dirigirse al desarrollo de planes para alcanzar dichas metas, es fundamental el cumplimiento eficiente de las metas tributarias propuestas por la Administración, siendo que estas son consideradas como estimaciones de ingresos para elaborar el presupuesto nacional donde se distribuyen las partidas para educación, cultura y demás; por tanto la recaudación eficiente de los tributos previstos permiten dar garantías al sistema educativo y cultural de las asignaciones presupuestaria.

Considerando que las culturas de los pueblos indígenas son reconocidas por el Texto Fundamental venezolano, como parte de la nación en su artículo 126, la aplicación del precepto de protección a la economía, en sus prácticas autóctonas, se traduce en la protección a la economía de toda la nación. Además se debe acotar que al proteger las prácticas productivas de los pueblos indígenas se les garantiza que puedan mejorar sus condiciones de vida, con la prosecución de dichas prácticas, en el respeto de su cultura, al amparo de la ley. La elevación del nivel de vida de la población, sólo se da cuando existen todos los aspectos sociales, culturales y ambientales, para que se dé un mejoramiento real de las condiciones de vida de la sociedad, por tanto, toda acción tributaria que el Estado destine a promover la protección ecológica, y a restringir y sancionar la destrucción del ambiente, estará garantizando el goce de los derechos ambientales. La ordenación de los territorios, que realice el Estado, en virtud de las realidades de propias de cada región, se debe hacer en el marco de un sistema nacional, que dé prioridad a las actividades económicas nacionales, por lo tanto, las zonas bajo régimen especial tributario, deben limitar las condiciones de funcionamiento, para que no afecten la actividad productiva nacional.

En cuanto la recaudación eficiente, ésta sirve para garantizar los derechos ambientales establecidos en la Constitución (1999), en los casos de actividades que generen daños al ecosistema, puesto que la Administración debe imponer gravámenes, que de acuerdo a las normas tributarias, representen la carga económica correspondiente por la actividad que desarrolla.

10. CONCLUSIONES

Los derechos humanos en Venezuela gozan de primacía constitucional, ninguna ley, órgano o ente del Estado, podrá desconocer, disminuir o violar los derechos esenciales de las personas reconocidos por la Carta Fundamental venezolana, por ello los principios generales que rigen a la tributación en Venezuela, deben subordinarse al respeto y garantías de los derechos humanos establecidas en la Constitución, este sometimiento sólo puede ser efectivo con la existencia de un Estado de derecho, que en Venezuela se extiende a un Estado democrático, social de derecho y de justicia.

Los preceptos generales que rigen a la tributación, establecidos en la Constitución venezolana en sus artículos 316 y 317, son valederos para toda norma o acto tributario, cualquiera sea el ente que lo esté realizando debe regirse por estos principios. La actividad tributaria no es en sí misma un fin, constituye un medio a través del cual se recaudan los fondos para que el Estado pueda cumplir efectivamente con sus fines, en tanto los rendimientos son destinados a los entes de la Administración pública para que éstos puedan cumplir con sus funciones destinadas a la ejecución de las actividades del Estado con el fin de brindarle a la población las condiciones necesarias para su desarrollo.

En principio la Potestad tributaria corresponde a entes determinados del Estado que están facultados para ello, sin que esto signifique de ninguna manera relajar o menoscabar el respeto a los derechos humanos del contribuyente.

11. REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

Amatucci, Gonzalez y Trzaskalik. (2001). *Tratado de Derecho Tributario*. Bogota, Colombia: Temis.

Casal, J. (2008). *Los Derechos Humanos y su protección. (Estudios sobre derechos humanos y derechos fundamentales)*. Caracas, Venezuela: Publicaciones U.C.A.B.

Fraga, L. (2006). *Principios Constitucionales de la Tributación*. Jurisprudencia. Cara-

cas, Venezuela: Torino.

Gaceta Oficial de la República de Venezuela Número 2990 Extraordinaria, de fecha 26 de julio 1982. Código Civil de Venezuela.

Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela Número 5.453, (Extraordinario), de fecha 24 de marzo de 2000. Constitución De la República Bolivariana de Venezuela.

Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela. Número 6.152 (Extraordinario), de fecha 18 de noviembre de 2014. . Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Código Orgánico Tributario.

Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela. Número 6.152 (Extraordinario), de fecha 18 de noviembre de 2014. . Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Impuesto Sobre la Renta.

Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela. Número 6.152 (Extraordinario), de fecha 18 de noviembre de 2014. Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Reforma de la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado.

Instituto Interamericano de Derechos Humanos. (2005). Manual de Derechos Humanos para las Fuerzas Armadas. [Documento en línea]. Disponible: <http://www.iidh.ed.cr>. [Consulta: 2015, febrero 19]

Jarach, Dino. (1993). Finanzas Públicas y Derecho Tributario. (2a reimposición). Argentina: Editorial Cancallo S.A.C.I.

Lobo, R. (2000). Direitos Humanos e Tributação. Anais das XX Jornadas do ILADT. Salvador, Brasil: Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario. (Original en Portugués, Traducido por el autor)

López, R. (1978). Principios de Legalidad y Reserva Legal en materia Tributaria. Separata de revista del Ministerio de Hacienda n° 72. Caracas, Venezuela: GREIMECA EDITORES.

Neumark, F. (1994) Principios de la Imposición. 2a edición. Madrid, España: Obras Básicas de Hacienda Pública, Instituto de Estudios Fiscales.

Nikken, P. (2006). La Garantía Internacional de los Derechos Humanos. Colección Estudios Jurídicos No. 78. Caracas, Venezuela: Editorial jurídica venezolana.

Ramírez, Baute y Planchard. (2000). Análisis del Régimen Tributario en la Nueva Constitución. Caracas, Venezuela: Ediciones Plaz & Araujo.

Real Academia Española. Diccionario de la lengua española. 23a edición. [Documento en línea]. Disponible: www.rae.es. [Consulta: 2015, febrero 15]

Ribero, M. (2000). Um enfoque sobre o Mercosul com ênfase ao Sistema Tributário Brasileiro. Anais das XX Jornadas do ILADT. Salvador, Brasil: Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario. (Original en Portugués, Traducido por el autor)

Sainz de Bujanda, F. (1993). Lecciones de Derecho Financiero. 10a edición. Madrid, España: Universidad Complutense.

Sánchez, L. (1974). Curso de Derecho Constitucional Comparado, 2a edición, Madrid, España: Universidad de Madrid.

Tribunal Supremo de Justicia. Sala Constitucional. Sentencia de fecha: 26 de julio de 2000, Caso: Freddy Sancler Guevara, [Documento en línea]. Disponible: [Consulta: 2015, febrero 16]

Tribunal Supremo de Justicia, Sala Constitucional. Sentencia de fecha: 21 de noviembre de 2000 caso: de Heberto Contreras Cuenca contra el Impuesto al Valor Agregado. [Documento en línea]. Disponible: www.tsj.gov.ve. [Consulta: 2015, febrero 16]

Tribunal Supremo de Justicia. Sala Constitucional. Caso: Cervecería Polar del Centro, fecha: 06 de marzo de 2001. [Documento en línea]. Disponible: www.tsj.gov.ve. [Consulta: 2015, febrero 16]

Tribunal Supremo de Justicia. Sala Constitucional. Sentencia de fecha: 05 de junio de 2003, Caso: Amparo interpuesto por Fernando Bianco, [Documento en línea]. Disponible: [Consulta: 2015, febrero 16]

Tribunal Supremo de Justicia. Sala Constitucional. Sentencia de fecha: 06 de diciembre de 2005 caso: Alfonso Rivas y compañía. [Documento en línea]. Disponible: www.tsj.gov.ve. [Consulta: 2015, febrero 16]

Tribunal Supremo de Justicia, Sala Político Administrativa. Sentencia de fecha: 16 de febrero de 2006 caso: Foot Safe, C.A. [Documento en línea]. Disponible: www.tsj.gov.ve. [Consulta: 2015, febrero 16]

Tribunal Supremo de Justicia. Sala Constitucional. Caso: Sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia que interpreta constitucionalmente el sentido y alcance del artículo 31 de la Ley de Impuesto Sobre La Renta, fecha: 27 de febrero de 2007. [Documento en línea]. Disponible: www.tsj.gov.ve. [Consulta: 2015, febrero 16]

Troconis, N. (2007). La paz, desarrollo y ambiente como derechos humanos. Triangulación y Visión Sistemática. Mérida, Venezuela: Producciones Karol C.A.

Villegas, H. (1992). Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. 5a edición. Buenos Aires, Argentina: Depalma.