

Una mirada de la capacidad contributiva desde la perspectiva de los derechos humanos

Nombre: Florencia Mansur

Eje Temático: Capacidad Contributiva

Universidad Nacional de La Plata

INTRODUCCIÓN

El principio de capacidad contributiva es entendido como la aptitud de una persona de ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias en tanto es llamada a financiar el gasto público por la revelación de manifestaciones de riqueza que, ponderadas por la política legislativa, son elevadas al rango de categoría imponible.¹

La capacidad contributiva distingue a las prestaciones tributarias de otras prestaciones coactivas de naturaleza patrimonial que, aunque comparten ciertos rasgos comunes, asume presupuestos diferentes.

Ahora bien, se le ha atribuido una doble función, por un lado, la de servir como legitimación del poder tributario y por otro como límite a dicho poder. Y es aquí donde comienza a tomar especial relevancia la temática que desarrollaré a continuación ya que para establecer la concreta capacidad contributiva de un individuo deben tenerse en cuenta dos elementos. El primero es que el hecho imponible debe manifestar riqueza; el segundo es que el sujeto incidido por el tributo no debe verse afectado en la satisfacción de sus derechos humanos.

Es así que el principio de capacidad contributiva resulta ser una norma fundamental limitadora de la política tributaria estatal encauzándola a la obtención de la plena efectividad de los derechos humanos². Es por ello que debe ser interpretado sobre la base de instrumentos normativos internacionales de derechos humanos y los fines de un Estado constitucional de derecho.

¹ Revista Derecho & Sociedad, N° 43, Diciembre 2014 / ISSN 2079-3634

² Capacidad Contributiva y Pobreza (crónica de una reformulación posible). Diego Freedman.

DESARROLLO

Los derechos humanos son los que toda persona tiene por su condición de tal, sean estos civiles y políticos, o económicos, sociales, culturales y ambientales. Estos derechos suelen estar reconocidos en abundantes instrumentos legales nacionales e internacionales de diferente jerarquía, ampliamente adoptados por los países de la región, mediante los cuales los Estados y otros actores se obligan a su cumplimiento de buena fe. Los derechos humanos se caracterizan mediante principios como los de universalidad e inalienabilidad, indivisibilidad e interdependencia, igualdad y no discriminación.

En este sentido, las normas de derechos humanos son reconocidas como un marco jurídico al que debe adecuarse toda la actuación del Estado, incluida por supuesto la política fiscal.

En la Constitución Argentina, el principio de capacidad contributiva puede inferirse, como contenido implícito, a partir de diversas previsiones obrantes en la parte dogmática del Estatuto Supremo (arts. 4º, 14, 16, 17, 28 y 33) y de los tratados internacionales sobre derechos humanos elevados a igual jerarquía, mediante institutos afines o aptos para tal reconstrucción hermenéutica integradora (tales como: la equidad, el derecho de propiedad, la igualdad y la razonabilidad)³. En opinión de Spisso⁴ "El principio de capacidad contributiva está implícitamente contenido en la Constitución Nacional cuando se refiere a las contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población establezca el Congreso de la Nación (art. 4,C.N.). Las contribuciones deben ser equitativas, y no lo serían sino presupusieran una aptitud de pago, es decir una capacidad económica por encima del mínimo indispensable para una vida digna para el contribuyente y su familia. Exigir un tributo con independencia de la existencia de capacidad económica de los obligados a satisfacerlo implicaría arrasar lisa y llanamente con los derechos individuales, incluido el derecho a la vida. Además la contribución tiene que ser proporcional a la riqueza de cada uno, como lo ha expresado reiteradamente la Corte Suprema de la Nación, admitiendo, así, una desigualdad formal como medio de superar las desigualdades materiales entre las personas.

Es así que es vista como un límite, y el mismo surge en un Estado constitucional de derecho, en donde se establece como norma suprema el respeto de determinados derechos individuales.

³ Globalización y Justicia Tributaria. José Osvaldo Casás

⁴ Op. cit. nota (11) p. 392/93

Este principio debe aplicarse a todos los tributos que puede imponer el Estado, tales como impuestos, tasas, contribuciones especiales. Esto se debe a que el límite constitucional debe regir en toda la política del Estado destinada a obtener recursos económicos sin importar el tipo de tributo que haya sido elegido por el poder fiscal.

Al igual que otras áreas de la actividad financiera pública, la política fiscal está sujeta a un conjunto emergente de normas, reglamentos y estándares complementarios a los derechos humanos. Esta creciente complejidad, y la mayor especialización disciplinaria que trae asociada, lleva a que en ocasiones la política fiscal se conciba como un asunto netamente técnico que debe ser manejado por un estrecho círculo de especialistas, ocultando el vínculo directo que tiene con la vida y el bienestar de las personas y las comunidades. Sin embargo, a pesar de los numerosos compromisos internacionales y del enorme potencial transformador de la política fiscal para la realización de los derechos humanos, en la práctica ella no está siendo elaborada de conformidad con las obligaciones de los Estados de la región en este campo. Así lo reconoció la propia Comisión Interamericana de Derechos Humanos, quien señaló que la baja recaudación de recursos públicos debido a los elevados niveles de evasión y elusión, las abundantes deducciones de impuestos, exenciones y otros vacíos legales, y la persistencia de estructuras tributarias regresivas -en las que quienes más tienen no necesariamente pagan en proporción según su capacidad contributiva-, privan a los Estados de valiosos recursos para la garantía de los derechos. A esto se suma un gasto social insuficiente y mal distribuido, que en la región es bajo para los estándares internacionales y en muchos casos no tiene un enfoque de derechos humanos⁵. La Comisión Interamericana de Derechos Humanos (CIDH) ha establecido que los principios de derechos humanos son “plenamente aplicables a las políticas fiscales”, y que ellos deben implementarse en todo el ciclo de las políticas, “desde la elaboración de los presupuestos y los códigos tributarios o la asignación de gastos hasta la supervisión y evaluación de las consecuencias”⁶. La CIDH ha aclarado también que las normas de derechos humanos “proveen un marco de referencia para guiar tanto las prácticas corporativas en materia tributaria como las respuestas jurídicas y políticas de los Estados frente a estas”⁷. Junto con los derechos humanos, la política fiscal está regida por otros marcos normativos de aplicación obligatoria, como el derecho constitucional doméstico o los principios

⁵ CIDH, 2017. Informe sobre pobreza y derechos humanos en las Américas. OEA/Ser.L/V/II.164. Doc. 147. Pár. 495-500

⁶ CIDH, 2017. Informe sobre pobreza y derechos humanos en las Américas. OEA/Ser.L/V/II.164. Doc. 147. Pár. 501.

⁷ CIDH & REDESCA, 2019. Informe Empresas y Derechos Humanos: Estándares Interamericanos (1 de Noviembre de 2019). OEA/Ser.L/V/II. CIDH/REDESCA/INF.1/19. Pár. 262.

generales del derecho internacional, e influida por estándares de política pública o buenas prácticas de organismos internacionales, que deben interpretarse en armonía con las normas de derechos humanos.

El estado debe asegurar que su política fiscal sea socialmente justa. Para ello debe diseñar la política tributaria de acuerdo con los principios de equidad horizontal y vertical, legalidad, igualdad, no discriminación, generalidad, capacidad contributiva, progresividad, y otros principios de tributación justa generalmente incorporados en sus constituciones, en el derecho internacional y en otros marcos complementarios. Deben asegurar que el sistema tributario promueva la igualdad sustantiva y que toda persona cumpla con su deber de pagar impuestos de conformidad con su capacidad contributiva, fijando un umbral de tributación adecuado y absteniéndose de imponer cargas que agraven manifiestamente la situación de quienes no disponen de los recursos materiales necesarios para subsistir digna y autónomamente⁸.

Hasta aquí se puede advertir la influencia de la capacidad contributiva en dos momentos de la actividad financiera: la recaudatoria y la erogatoria. En la primera, al conferir legitimidad a la norma tributaria que alcanza manifestaciones genuinas y actuales de riqueza; en la segunda, como deber impuesto a los habitantes se soportar el reparto de las cargas públicas, según los criterios de asignación y distribución del ingreso, y con la correlativa obligación del Estado de garantizar ciertos niveles de cobertura de necesidades básicas de la población y de esta manera garantizar sus derechos humanos. De esta forma la política fiscal es un instrumento fundamental para la garantía de los derechos. Sin recursos no hay derechos, y así como los presupuestos son el mejor reflejo de las verdaderas prioridades de los Estados, los sistemas tributarios reflejan a su vez la contribución de distintos actores para solventar esta prioridad.

Es así que la capacidad contributiva es el punto común que nutre tanto la raíz del tributo como los gastos públicos. Recursos y gastos se implican, recíprocamente. Son las dos caras de una misma moneda llamada “tributo”, que es emitida con el respaldo de capacidad contributiva del obligado al pago. Es por este fundamento que la vinculación no es solo funcional, sino también jurídica. En efecto la capacidad contributiva es un principio constitucional, como yo lo mencioné con anterioridad. En ella conviven la causa del impuesto y su interdependencia con el gasto⁹.

⁸ ACIJ, CELS, DEJUSTICIA, FUNDAR, INESC, RJFALC y CESR, 2021. Principios de derechos humanos en la política fiscal

⁹ Revista Derecho & Sociedad, N° 43, Diciembre 2014 / ISSN 2079-3634

El reparto de la carga tributaria en función de lo que las personas pueden pagar según su patrimonio, renta o consumo, justifica la progresividad de los sistemas fiscales y explica el financiamiento compulsivo del sector público con redistribución de ingreso.¹⁰ El impuesto no puede alcanzar a la totalidad de la riqueza anulándola; es decir, el impuesto no podrá ser confiscatorio. El principio de capacidad contributiva constituye así una garantía de la propiedad individual¹¹.

Podemos ver así que la capacidad contributiva es la vara con la que se mide la igualdad tributaria. Debe quedar claro que la observancia de los derechos humanos de la capacidad contributiva e igualdad tributaria, legitima la exacción fiscal, sin perjuicio de la amplia libertad de configuración que al respecto tiene el legislador.

Los ingresos y los gastos son los dos principales instrumentos de la política fiscal. En la política y en la práctica, son complementarios y están interconectados. Ambas funciones son fundamentales para hacer realidad los derechos humanos, y las normas en materia de derechos humanos son aplicables a todos los aspectos de la política fiscal. Aunque los ingresos no tributarios también son importantes para la mayoría de los Estados, la tributación es la principal fuente de generación de recursos públicos, además de ser también la fuente más sostenible y previsible de financiación para la provisión de bienes y servicios públicos¹².

Como lo anticipé con anterioridad la capacidad contributiva es una regla de cumplimiento categórico que delimita el derecho de propiedad con relación a las facultades legislativas fiscales —y viceversa—, que debería encontrar justificación, y lo hace, en el examen de proporcionalidad de su afectación al *derecho humano de propiedad*. Como límite a la potestad exactora del legislador, pudieron establecer la capacidad contributiva, otro concepto, o ninguno; pero su conclusión sólo estará materialmente justificada si el sentido de su regulación implicara una afectación idónea, necesaria y ponderada al derecho de propiedad de los ciudadanos. Por tanto, la capacidad contributiva no impone “ponderar” el específico gravamen fiscal y la específica afectación económica del contribuyente, sino que es una regla, ella sí resultante de un examen de proporcionalidad lato sensu. Esta regla dispone que un tributo será “proporcional” si recae sobre la “potencialidad real” de la manifestación de riqueza del contribuyente, de modo que su aplicación consiste en una “sencilla”

¹⁰ Revista Derecho & Sociedad, N° 43, Diciembre 2014 / ISSN 2079-3634

¹¹ CAÑAL GARCIA, Francisco, Revisión crítica del principio de capacidad contributiva y de sus distintas formulaciones doctrinales, Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de San Luis - Potosí, México, N° 4, 1996. p. 50 y ss.

¹² ONU, A/HRC/26/28, Informe de la Relatora Especial sobre la extrema pobreza y derechos humanos, elaborado por Magdalena Sepúlveda Carmona, 22 de mayo de 2014

subsunción relativa a si en el caso particular se actualiza o no dicha hipótesis, a si el tributo se corresponde o no a tal “potencialidad real”¹³.

La Comisión Interamericana de Derechos humanos ha sostenido firmemente que el artículo 21.1 del Pacto de San José, que garantiza el uso y goce de los “bienes” de las personas, se refiere genéricamente a “todo derecho que pueda formar parte del patrimonio de una persona”. Esta última concepción amplia corresponde a una “noción constitucional” moderna de la “propiedad” mucho más extensa que la civil, pues de modo indeterminado cubre todas “las posibilidades de utilización de un bien”, a las cuales por ende también favorece con una tutela de rango fundamental.

Los tratados de derechos humanos imponen a los estados tres tipos de obligaciones: la obligación de respetar, la de proteger y la de cumplir con cada uno de los derechos que ellos contienen. La política fiscal reviste particular importancia para evaluar la obligación del Estado de cumplir o realizar los derechos económicos, sociales y culturales. Dicha obligación entraña obligaciones de conducta, así como obligaciones de resultado¹⁴.

Los derechos humanos de la capacidad contributiva y la igualdad tributaria son garantías del derecho humano de propiedad, en tanto impiden al Estado apropiarse del patrimonio del contribuyente de un modo arbitrario o irrestricto que lo prive de “vigencia real”.

CONCLUSIÓN

Es notable destacar la relevancia que el principio de capacidad contributiva tiene en cuanto, como ya lo mencioné, permite limitar la política tributaria, y de esta forma toda persona que tiene el deber de cooperar con el Estado lo hará de acuerdo con sus posibilidades y circunstancias; ya que la política tributaria jamás debe constituirse en un medio para la limitación de la efectividad de los derechos. En consecuencia, existe una dependencia causal de los derechos respecto de los recursos financieros. Es decir, los derechos son causalmente dependientes de los recursos financieros en la medida en que estos últimos (los recursos) resulten necesarios, en los hechos, para obtener la efectividad de aquellos (los derechos)¹⁵. En consecuencia el sujeto afectado por un

¹³ PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA TRIBUTARIA: DERECHOS HUMANOS DE LOS CONTRIBUYENTES (Gabriela Ríos Granados Rubén Sánchez Gil).

¹⁴ Política Fiscal y Derechos Humanos en las Américas. Movilizar los recursos para garantizar los derechos. Informe temático Preparado con ocasión de la Audiencia Temática sobre Política Fiscal y Derechos Humanos, 156° Periodo de Sesiones de la Comisión Interamericana de Derechos Humanos (CIDH), Washington D.C., Octubre de 2015.

¹⁵ La Incidencia del Derecho Internacional de los Derechos Humanos en el derecho financiero y tributario. Horacio Corti.

tributo debe tener capacidad contributiva, es decir, aptitud de pago tras satisfacer sus necesidades, ya que si no la posee no solo su propiedad se vería afectada sino otros derechos humanos fundamentales, tales como la vida o la salud, atento a que la limitación del patrimonio impide el acceso a ciertos medio para salvaguardar derechos que son esenciales.

BIBLIOGRAFÍA

- Revista Derecho & Sociedad, N° 43, Diciembre 2014 / ISSN 2079-3634
- Capacidad Contributiva y Pobreza (crónica de una reformulación posible). Diego Freedman.
- Globalización y Justicia Tributaria. José Osvaldo Casás
- CIDH, 2017. Informe sobre pobreza y derechos humanos en las Américas. OEA/Ser.L/V/II.164. Doc. 147. Pár. 495-500
- CIDH, 2017. Informe sobre pobreza y derechos humanos en las Américas. OEA/Ser.L/V/II.164. Doc. 147. Pár. 501.
- CIDH & REDESCA, 2019. Informe Empresas y Derechos Humanos: Estándares Interamericanos (1 de Noviembre de 2019). OEA/Ser.L/V/II.
- ACIJ, CELS, DEJUSTICIA, FUNDAR, INESC, RJFALC y CESR, 2021. Principios de derechos humanos en la política fiscal.
- CAÑAL GARCIA, Francisco, Revisión crítica del principio de capacidad contributiva y de sus distintas formulaciones doctrinales, Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de San Luis - Potosí, México, N° 4, 1996. p. 50 y ss.
- ONU, A/HRC/26/28, Informe de la Relatora Especial sobre la extrema pobreza y derechos humanos, elaborado por Magdalena Sepúlveda Carmona, 22 de mayo de 2014
- PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA TRIBUTARIA: DERECHOS HUMANOS DE LOS CONTRIBUYENTES (Gabriela Ríos Granados Rubén Sánchez Gil).
- La Incidencia del Derecho Internacional de los Derechos Humanos en el derecho financiero y tributario. Horacio Corti.