



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI PALERMO

DIPARTIMENTO DI GIURISPRUDENZA

Dottorato in Diritti Umani: Evoluzione, Tutela e Limiti

Settore Scientifico Disciplinare: IUS/12 – Diritto tributario

**LOS DERECHOS DEL HOMBRE Y SU TUTELA JURÍDICA
EN EL DERECHO TRIBUTARIO Y FINANCIERO**

**DOTTORANDO
CRISTIÁN JOSÉ BILLARDI**

**COORDINATORE
Chiar.ma Prof.ssa ISABEL TRUJILLO**

**TUTOR
Chiar.ma Prof.ssa DARIA COPPA**

**CICLO XXIX
A.A. 2016/2017**

**LOS DERECHOS DEL HOMBRE Y SU TUTELA JURÍDICA
EN EL DERECHO TRIBUTARIO Y FINANCIERO**

INDICE ANALITICO

-INTRODUCCION – (Proyecto de Investigación)	pag. I
-CAPITULO I	
ASPECTOS PRELIMINARES. LA CUESTIÓN DE LA PROTECCION INTERNACIONAL DE LOS DERECHOS DEL HOMBRE	pag. 1
1. La Cuestión de los Derechos Humanos. Prevención	pag. 1
2. Referencia terminológica:	pag. 2
2.1. Hombre, persona, sujeto	pag. 2
2.2. Derechos constitucionales, derechos fundamentales y derechos humanos	pag. 4
2.3. La internacionalización de los derechos humanos en un mundo globalizado	pag. 8
3. Concepto y Contenido de los derechos humanos	pag. 10
3.1. Concepto. Características	pag. 10
3.2. Fundamento y Legitimidad	pag. 13
4. ¿Cuáles Derechos Humanos?	pag. 18
4.1. El contenido de los derechos humanos	pag. 18
4.1.1. <i>En primer lugar surge la problemática acerca de quién debe reconocer tales derechos</i>	pag. 18
4.1.2. <i>La segunda cuestión radica en el contenido concreto de estos derechos.</i>	pag. 19
4.1.3. <i>En tercer lugar se plantea la cuestión de la jerarquía entre los derechos.</i>	pag. 22
4.1.4. <i>La proliferación de los derechos, los titulares y los sujetos en el ámbito Internacional</i>	pag. 23
5. Relación con los Deberes	pag. 29
5.1. Los titulares de los deberes	pag. 31
5.2. Recepción de los deberes en los Tratados de DDHH	pag. 32
6. La Protección internacional de los Derechos Humanos.	pag. 34
6.1. Sistemas de protección supranacional. Breve referencia	pag. 34
6.2. Protección Efectiva	pag. 42
6.2.1. <i>¿Protección diferenciada? - Los derechos operativos o programáticos</i>	pag. 43
6.2.2. <i>La realización efectiva</i>	pag. 46
6.2.3. <i>Derechos Humanos y recursos económicos. El costo de los Derechos</i>	pag. 48
6.2.4. <i>El Costo de la elección y el rol de los órganos jurisdiccionales frente a las carencias presupuestarias</i>	pag. 49
7. La relación entre los derechos humanos y el derecho financiero y tributario	pag. 52
8. Límites y Cuestiones Pendientes.	Pag. 55
-CAPITULO II	
DERECHOS HUMANOS Y DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE- “DERECHOS HUMANOS DEL CONTRIBUYENTE”	
1. La condición de contribuyente	pag. 57
1.1. De súbdito domestico a contribuyente global	pag.57
1.2. Límites supranacionales a la soberanía tributaria	pag. 60
1.3. Contribuyente global y contribuyente informal	pag. 63
1.4. La definición de contribuyente	pag. 65
2. Los titulares de los Derechos humanos y de los Derechos del Contribuyente	pag. 67
2.1. Titular de los derechos humanos y titular de los derechos de los contribuyentes	pag. 67
2.2. Ciudadano y contribuyente	pag. 68
2.2.1. <i>Renta de ciudadanía</i>	pag. 70

2.3. Las empresas transnacionales como actores relevantes del derecho internacional derechos tributario y de los humanos	pag. 71
3. El deber de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas	pag. 76
3.1. Fundamento: Deber de contribuir y deber de pagar el impuesto.	pag. 76
3.1.1. <i>Entre solidaridad y beneficio</i>	pag. 79
3.2. Deber Humano y Deber Constitucional de contribuir	pag. 82
3.2.1. <i>Recepción del deber de pagar impuestos en los Sistemas regionales de protección de los derechos humanos.</i>	pag. 82
3.2.2. <i>Como deber constitucional</i>	pag. 84
3.2.3. <i>Límites al deber de contribuir (Remisión)</i>	pag. 85
3.3. Qué contribuir. Deberes sustanciales y deberes formales	pag. 86
3.4. Para qué contribuir: La finalidad instrumental del impuesto	pag.88

-CAPITULO III

EL CONTENIDO DE LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE

1. Derechos del Contribuyente como correlativos al deber de contribuir.	
Recepción normativa.	pag. 92
2. Recepción de los derechos de los contribuyentes en los Sistemas regionales de protección de los derechos humanos.	pag. 94
2.1. <i>Los limites derivados de las garantías judiciales. La cobertura americana y la actuación europea</i>	pag. 97
2.1.1. <i>La cobertura normativa del PSJCR</i>	pag. 97
a) <i>El estándar de garantías del contribuyente en la doctrina CIDH</i>	pag. 98
b) <i>El estándar de garantías del contribuyente conforme el PSJCR en la doctrina de los Tribunales domésticos</i>	pag. 101
2.1.2. <i>La actuación de la CEDH</i>	pag. 105
a) <i>La exclusión de la materia tributaria (art. 6.1.). Evolución</i>	pag. 106
b) <i>Los limites sustanciales al deber de contribuir (art. 1 Protocolo n.1)</i>	pag. 108
3. Recepción constitucional de los derechos de los contribuyentes como limite a la potestad tributaria	pag. 111
3.1. La "Constitución económica" y la centralidad de la relación entre recursos y gastos	pag. 111
3.2. Los principios de derecho constitucional tributario y protección efectiva	pag. 113
3.3. El alcance de los límites constitucionales al deber de contribuir.	
Capacidad contributiva y solidaridad	pag. 114
3.3.1. <i>Límites jurídicos cuantitativos</i>	pag. 117
a) <i>Límite mínimo. El "mínimo no imponible"</i>	pag. 118
b) <i>Límite máximo</i>	pag. 119
4. Los derechos del contribuyente en el contexto de "coordinación" internacional	pag. 125
5. Las Cartas de los Derechos del Contribuyente.	pag. 129
5.1. <i>El contenido de las Cartas de los Derechos de los Contribuyentes.</i>	
<i>¿Son todos derechos humanos?</i>	pag. 129
5.1.1. <i>La "Carta de derechos del contribuyente latinoamericano del ILADT"</i>	pag. 132
<u>Apéndice:</u> Textos normativos	pag. 133

-CAPITULO IV

LA DIMENSIÓN JURÍDICA DEL GASTO PÚBLICO - DERECHOS HUMANOS Y RESTRICCIÓN PRESUPUESTARIA

1. Introducción	pag. 153
2. Dimensión Jurídica del Gasto Público - deber de contribuir y control del gasto público como presupuestos de realización de los Derechos Humanos	pag. 158
3. Necesidades públicas - Deber de contribuir y Gasto público.	pag. 160
3.1. Necesidades, bienes jurídicos y derechos humanos	pag. 160

3.1.1.	<i>Las necesidades públicas como presupuesto del gasto público</i>	pag. 161
3.1.2.	<i>Los derechos humanos como “bienes públicos meritorios”</i>	pag. 165
3.1.3.	<i>El goce de los servicios públicos como índice de capacidad contributiva y criterio de graduación de la exacción fiscal (Remisión)</i>	pag. 165
3.2.	Limites jurídicos a la composición y dimensión del gasto público	pag. 167
3.2.1.	<i>Vínculos constitucionales. La constitucionalización del gasto público.</i>	pag. 167
2.2.1- Bis)	<i>(sigue) El principio de equilibrio presupuestario y el criterio de la sustentabilidad fiscal</i>	pag. 170
3.2.2.	Límites jurídicos supranacionales <i>(breve referencia).</i>	pag. 173
4.	La juridicidad del gasto público frente a los Derechos Humanos	pag. 176
4.1.	Del presupuesto formal al derecho constitucional presupuestario	pag. 176
4.2.	El derecho del gasto público	pag.180
4.2.1.	<i>El beneficiario del gasto público</i>	pag. 183
4.2.2.	<i>El contenido del derecho del gasto público</i>	pag. 183
4.2.3.	<i>Las acciones exigibles en cabeza del beneficiario</i>	pag. 184
4.3.	Juridicidad y realización de los Derechos Humanos	pag. 185
5.	Realización de los Derechos Humanos y Restricciones Presupuestarias.	pag. 187
5.1.	Introducción	pag. 187
5.2.	Cuestión previa. Derechos progresivos y recursos escasos	pag. 188
5.3.	La cuestión del conflicto de derechos (Remisión Cap.1) . La ponderación de los principios	pag. 190
5.3.1.	<i>Las restricciones jurídicas a los “principios de derechos humanos”.</i>	pag. 192
5.3.2.	<i>Las restricciones presupuestarias como limitaciones fácticas a los derechos fundamentales</i>	pag. 195
5.4.	Equilibrio de balance y restricción de derechos. El conflicto entre derechos humanos y el principio de equilibrio de balance	pag. 195
5.4.1.	<i>Evolución jurisprudencial. Equilibrio de balance y restricción de los derechos sociales</i>	pag. 196
a)	<i>El equilibrio de balance y los derechos sociales en la Corte Constitucional Italiana</i>	pag. 196
b)	<i>El criterio de sustentabilidad fiscal en la doctrina del Tribunal Constitucional Colombiano</i>	pag. 199
c)	<i>A modo de corolario</i>	pag. 201
5.5.	Conflicto entre derechos humanos y restricciones presupuestarias.	
	Respuestas jurisprudenciales	pag. 203
5.5.1.	<i>Previsiones y propuesta metodológica</i>	pag. 203
5.5.2.	<i>Supremacía de los derechos humanos</i>	pag. 204
a)	<i>El “litigio estructural” y el “estado de cosas inconstitucional”</i>	pag. 204
b)	<i>La sumisión constitucional de la actividad presupuestaria</i>	pag. 206
c)	<i>Corolarios</i>	pag. 207
5.5.3.	<i>Prioridad de la restricción presupuestaria</i>	pag. 207
a)	<i>La apelación al estándar del “equilibrio de balance”</i>	pag. 208
b)	<i>La supremacía de la limitación fáctica</i>	pag. 209
c)	<i>La no judicialidad de las decisiones presupuestarias</i>	pag. 209
d)	<i>Corolarios</i>	pag. 210
5.5.4.	La regresividad de los derechos y sus límites.	
	La prueba de la falta de recursos. La reserva de lo posible y el mínimo no disponible	pag. 212
a)	<i>La ponderación sobre los recursos como cuestión previa. La exigencia de la prueba de la falta de recursos disponibles</i>	pag. 213
b)	<i>La reserva de lo posible</i>	pag. 214
c)	<i>El límite a la reserva de lo posible: el mínimo existencial</i>	pag. 215
d)	<i>Límite: El mínimo no disponible y la regresividad condicionada</i>	pag. 216

5.6. Las sentencias que cuestan y la condicionalidad de los derechos.	pag. 218
5.6.1. Análisis de la incidencia del impacto económico y fiscal.	pag. 219
5.6.2. <i>Criterios jurisprudenciales para afrontar los efectos de sus decisiones.-</i>	pag. 220

BIBLIOGRAFÍA	pag. 226
---------------------	----------

INTRODUCCIÓN

DOCTORADO: DIRITTI UMANI. EVOLUZIONE, TUTELA E LIMITI (INTERNAZIONALE).[Cod. 4]
PROGETTO DI RICERCA - PROYECTO DE INVESTIGACION

TEMÁTICA: LOS DERECHOS DEL HOMBRE Y SU TUTELA JURÍDICA EN EL DERECHO TRIBUTARIO Y FINANCIERO

CANDIDATO: Abog. Cristián Billardi

I. Introducción:

A inicios del año 2009, una madre quien vivía en la calle con su hijo de 6 años, discapacitado, obtuvo un subsidio transitorio para las personas en “situación de calle”, otorgado por el Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires.

Vencido el plazo máximo de vigencia de la ayuda (6 meses) y sin haberse modificado su situación, accionó judicialmente requiriendo la prórroga de dicho beneficio al Gobierno de la Ciudad. En primera y segunda instancia los Tribunales accedieron a su pedido y le prorrogaron, por medio de una medida cautelar, la ayuda otorgada.

El Gobierno de la Ciudad apeló al Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad de Buenos Aires quien, revocó la sentencia de la Cámara¹ en base a una de las posturas clásicas en materia de los derechos sociales: el carácter progresivo (y no instantáneo) de los mismos y el rol limitado que a los jueces les cabe en su implementación.

Remitiéndose al precedente “Alba-Quintana²” el voto de la mayoría del Tribunal realiza una interpretación de las normas constitucionales y del Pacto Internacional de Derechos Económicos y Sociales, en función de la cual “los Estados parte no están obligados a proporcionar vivienda a cualquier habitante de su país que adolezca de esa necesidad. Su deber se concreta en fijar programas y condiciones de acceso a una vivienda, dentro de las posibilidades que sus capacidades económicas les permitan, conforme el aprovechamiento máximo de los recursos presupuestarios disponibles”.

Recientemente, la Corte Suprema de Justicia de la Nación³, acogiendo un recurso extraordinario patrocinado por el Defensor General, revocó la sentencia del Superior Tribunal, ordenando que el Gobierno de la Ciudad “Garantice a la actora, aun en forma no definitiva, un alojamiento con condiciones edilicias adecuadas a la patología que presenta el niño, sin perjuicio de contemplar su inclusión en algún programa de vivienda en curso o futuro para la solución permanente de la situación de excepcional necesidad planteada” a la vez que mantiene la cautelar hasta tanto se cumpla con dicha orden.

¹ “Quisberth Castro, Sonia Yolanda c/ Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires s/ amparo”.

² Expte. n° 6754/09 “Alba Quintana, Pablo c/ GCBA y otros s/ amparo (art. 14 CCABA) s/ recurso de inconstitucionalidad concedido” (12-05-2010).

³ “Q. C., S. Y c/Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires s/amparo. (Q. 64. XLVI; RHE; 24-04-2012; T. 335 P. 452)”.

Frente a la postura del Gobierno que sostenía que la Nación no había respondido a los pedidos habitacionales de la Ciudad de Buenos Aires y que la jurisdicción se halla frente a una demanda creciente y un presupuesto inelástico⁴, la Corte objetó que esta “debería haber acreditado, por lo menos, que los recursos con que cuenta el Gobierno local han sido utilizados y ejecutados al máximo nivel posible; y que la organización y distribución del presupuesto ha tenido en cuenta la prioridad que la Constitución asigna a la satisfacción de los derechos fundamentales”.

Ahora bien, nadie dudaría en la justicia en el caso concreto de la sentencia que ordena otorgar una vivienda a una madre y su hijo discapacitado.

Pero temo que no todos nos pondríamos de acuerdo al momento de afrontar la situación de aquellas otras miles de familias que, en similar situación, no podrán acceder al mismo derecho de acceso a la vivienda por no haber judicializado el problema o, inclusive, por haberlo hecho después, cuando el Gobierno haya “demostrado” haber agotado toda partida presupuestaria a tal fin.

Ciertamente cualquier modo de abordar la relación entre exigencias presupuestarias vs efectivización de los derechos constitucionales, se encuentra atravesado por “implicaciones”⁵ de orden social, cultural, económico, institucional y, principalmente por el concepto y rol que se tenga del Estado. Estos abordajes se expresan en múltiples relaciones dialécticas del tipo: derechos programáticos vs. derechos efectivos; carácter progresivo de los derechos sociales vs. su realización inmediata; constitución vs. exigencias presupuestarias; capacidad contributiva vs solidaridad; la necesidad como generadora de derechos vs. asistencia social; derechos individuales vs. política financiera; etc. En mejor expresión de Häberle, “¿Deben los derechos fundamentales darse sólo en la medida de la capacidad de prestaciones económicas del Estado o el Estado debe ser prestacional en la medida en que reseñan sus derechos fundamentales?”⁶.

1.2. Antecedentes:

La vinculación entre “derechos, recursos y gastos públicos” ha sido objeto de relevantes estudios. Basta mencionar aquí el aporte de Holmes – Sunstein, “El Costo de los Derechos” (2009) donde se evidencia que la ampliación de la esfera de los derechos y sus medios de protección aparecen incompatibles con la pretensión de “menos Estado” y “menos acción fiscal – menos recursos”. En palabras del ministro de la

⁴ (Mientras hay mayor población que migra a la Ciudad, esta recibe solamente un 1,3% del Programa Nacional de Vivienda (según [Ley 24464](#)))

⁵ Me refiero al sentido dado por el Análisis de implicación institucional (Ardoino).

⁶ Häberle, Peter, “Los derechos fundamentales en el Estado de Bienestar”, en *Pluralismo y Constitución...* Ed. Tecnos, Madrid, 2002. Pág. 213.

Corte Suprema Mexicana José R. Cossío, “la satisfacción de los derechos pasa en mucho por el incremento del gasto público y, este a su vez, por la ampliación de los ingresos presupuestales y su eficiente manejo”.

Entiendo que la cuestión no se resuelve en la declaración de mas derechos para todos o la jerarquización constitucional de estos (carácter expansivo de los derechos fundamentales), si luego estos mismos derechos no pueden ser atendidos por el Estado. Es claro que sin derechos reconocidos, mal puede hablarse de su costo; creo entender que la experiencia de los Estados autoritarios algo debiera habernos enseñado al respecto. Pero luego, sino consideramos el costo y el financiamiento de estos mismos derechos, corremos el riesgo de defender fórmulas declarativas vacías de efectividad o empantanarnos en extremos dogmáticos del tipo “presupuesto garantista vs presupuesto tecnócrata”.

Por esta misma razón tampoco es una solución poner en un pie de igualdad a todos los derechos, si luego en la praxis estos se jerarquizan en función de los distintos recursos que se destinan para su consecución. Una forma de analizar descriptivamente el fenómeno, es partir precisamente de verificar que prioridades de hecho se dan a partir de constatar el destino efectivo de los recursos o partidas presupuestarias. Sin embargo, el análisis jurídico reclama algo más que un voluntarismo normativo y exige una evaluación integral acerca de la legitimidad de dicha decisión en función de un marco legal previamente establecido.

Evidentemente esto tiene su correlato con el sistema político de cada Estado. Y no solo por el rol que la mayor propugnación de los derechos sociales tiene en legitimidad misma del poder, sino también por los la estructura misma del sistema tributario⁷ y los efectos que el manejo y gestión concentrada o descentralizada de recursos y gastos públicos tiene en la realización misma de los derechos.

En otras palabras, por un lado cabe preguntarse si la estructura misma del sistema tributario (progresivo o regresivo) condiciona o afecta el grado de tutela y, por el otro, si se da una mayor protección efectiva de los derechos humanos en sistemas que concentran la recaudación y el gasto publico o, en cambio, esta mayor protección se da en el marco de la descentralización o el federalismo fiscal.

He tenido la oportunidad de analizar en estudio comparativo (Billardi 2012) algunos de nuestros sistemas latinoamericanos, llegando a la conclusión preliminar que existe una gran diferencia entre federalismo legal y la concentración que de hecho se da en los Gobiernos centrales, junto a una quiebra del principio de correspondencia fiscal entre ingresos y gastos de los entes sub-nacionales. Mis intervenciones y principalmente el aporte de los colegas italianos (vg. la experiencia del Summer School Jean Monnet, della

⁷ El respeto por los derechos humanos en el ámbito tributario debiera comenzar con un sistema tributario claro y predecible. Cuando el contribuyente es ya a priori incumplidor, la cuestión se traslada al ámbito sancionatorio y el costo beneficio entre evasión-sanción.

Università degli Studi di Palermo⁸) me han persuadido en que existen problemas comunes que atraviesan la estructura normativa de ambos sistemas.

Por su parte, profundizados estudios políticos (Bianchi 2012) han puesto el foco en los efectos que esta asimetría de concentración de recursos y descentralización de gastos han producido a nivel del entramado político y la evolución del sistema democrático en los gobiernos provinciales de Argentina.

Desde el ámbito jurídico, la citada vinculación entre derechos fundamentales, recursos y gastos aparece menos clara.

Así mientras en el ámbito del derecho tributario -e incluso mucho antes de la Carta Magna inglesa de 1215- se ha desarrollado un corpus iuris tendiente a proteger al ciudadano “contribuyente” del apetito arbitrario del fisco; las otras formas de financiamiento público no parecen haber alcanzado igual desarrollo jurídico. Así, los empréstitos internos y externos, la venta y gestión de bienes públicos, las privatizaciones, los ingresos de beneficios de las empresas públicas, las concesiones por extracción de recursos naturales o la explotación de ciertas actividades, la emisión monetaria como forma de financiamiento, entre otras, han sido excluidas de la rama tributaria y son englobadas en el ámbito de las finanzas públicas o en el marco más general del derecho administrativo.

En materia del manejo y control del gasto público, por su parte, el análisis se ha puesto en sus efectos económicos y en su control político o técnico contable; de todas maneras alejado del sujeto a quien en definitiva debiera beneficiar.

Pero aún cuando puede señalarse como superado el paradigma de “no control de los actos de gobierno”, lo cierto es que el desarrollo de un sistema de principios, límites y garantías en el ámbito de las finanzas públicas está lejos de la evolución que ha alcanzado en el otro margen del Derecho tributario.

En el ámbito académico esta dicotomía encuentra su claro correlato en el diverso desarrollo de juridicidad del derecho tributario (derechos constitucionales tributarios, estatutos del contribuyente, etc.) y los estudios económicos y políticos que se ocupan de las finanzas públicas. De hecho, el “contribuyente” del derecho tributario no encuentra una subjetivación precisa cuando actúa como beneficiario del gasto público⁹.

⁸ Summer School “Towards European International Tax Law - Attualità Ed Evoluzione Delle Relazioni Tra Diritto Tributario Comunitario E Diritto Internazionale Tributario”, programma “Jean Monnet”, attivata presso il Dipartimento “Scienze Giuridiche, della Società e dello Sport”, Università degli Studi di Palermo.

⁹ Aún mas, se presenta una diversa subjetivación de la persona humana en función del rol jurídico que le toca (contribuyente, beneficiario, consumidor, etc) donde no siempre los principios y reglas de interpretación de una rama jurídica pueden aplicarse a la otra. De esta manera, la persona humana, única e indivisible, se atomiza jurídicamente y su protección parece diluirse en un laberinto jurídico constituido por normas, interpretaciones, praxis diversas, cuando no contradictorias.

En Italia, también la enseñanza del Derecho Financiero aparece claramente dividida en el sector tributario y en el sector de la contabilidad del Estado, con todos los vínculos derivados de su adhesión a la Unión Europea.

No me consta que la doctrina se haya ocupado masivamente a la cuestión del gasto público ni de la jurisprudencia derivada de la Corte dei Conti.

En Argentina, por su parte, parece renovarse la preocupación por la cuestión a partir de las controversias judiciales como la que hemos comentado ab-initio y los aportes realizados en el marco del derecho constitucional presupuestario (Corti, 2007). Otro aporte doctrinario importante proviene de la doctrina española en la evolución de los principios orientadores del gasto público (Casado Ollero, 2012).

La visión en conjunto del fenómeno jurídico financiero debiera partir entonces del análisis constitucional, tanto en su evolución respecto de la constitucionalización de principios orientadores de la recaudación tributaria (vg. capacidad contributiva) y del gasto público (vg. el principio de justicia en el art. 31, 2. de la reformada Constitución española), como en la visión integral del fenómeno en la relación derechos, recursos y gastos (Bulit Goñi, "La Constitución como programa" 1994).

Por último, debe destacarse que esta situación se da en el marco de un mundo globalizado, donde el individuo a menudo es "contribuyente" de múltiples Estados, entes y pretensiones fiscales diversas, mientras que los gastos públicos de los cuales puede usufructuar generalmente se deben resolver en el ámbito doméstico.

También en este ámbito se ha dando paulatinamente una cierta homogeneización de los derechos del contribuyente (Principi Comuni di Diritto Costituzionale tributario. V. Uckmar, 1958) tal como lo evidencian, entre otros, el informe de la OECD "*Taxpayers Rights and Obligation*" (1990) y el Reporte General de la IBFD (Kofler y Pistone, 2011) sobre "*Tax Law and Human Rights*". Mientras que en materia de gastos públicos la intervención de los organismos internacionales generalmente son esporádicos y se manifiestan mas bien en advertencias restrictivas de no superar ciertos límites.

En este marco, los vínculos comunitarios e internacionales asumidos por el Estado, sea en materia de recursos (por ej. iva comunitario), como en las limitaciones externas al gasto público (prohibición de ayudas de estado, pacto de estabilidad, etc.), ciertamente incidirán en la cantidad de recursos disponibles como en el direccionamiento del gasto público que realiza cada Estado.

Es importante recordar que el individuo (contribuyente o beneficiario del gasto) no es sujeto de derecho internacional, calificación esta solo reservada a los Estados, y que la eventual violación a sus derechos humanos, en principio debe resolverse en el ámbito doméstico, ámbito este que muestra una heterogeneidad de los medios y niveles de protección jurídica. Así por ejemplo, frente a los crecientes intercambios internacionales de información, ciertos sistemas disponen una intervención judicial previa en caso de desacuerdo por parte del contribuyente (Uruguay), mientras que otros no prevén siquiera la

comunicación al contribuyente de que existe un proceso de intercambio de información a su respecto (Argentina).

1.3. Justificación

¿No será que esta carencia de juridicidad conspira contra la realización efectiva de los derechos? La investigación que me propongo trata precisamente de contestar esta cuestión.

Asimismo, la judicialización de los casos parece lograr la flexibilización del “inelástico” presupuesto y la protección para quienes han podido acceder y lograr una resolución favorable, pero al mismo tiempo significa una reducción de los recursos disponibles para el resto de los usuarios del sistema.

¿Es entonces la judicialización individual de cada situación la solución óptima? Frente a quienes indican el colapso del sistema por el aluvión de demandas individuales, otros responden que tal temor es, cuanto menos, infundado e imposible de probar. Aún más, frente a negativas genéricas, la práctica demuestra que muchas veces las previsiones presupuestarias son sub-ejecutadas o son aplicadas efectivamente a otra finalidad sin mayor formalidad que una orden interna del poder administrativo.

En definitiva, se requieren mas recursos -que siempre serán limitados-, para satisfacer mas necesidades publicas -que siempre serán ilimitadas-. Mas allá de las respuestas de las ciencias políticas, las ciencias económicas, la sociología y otros campos involucrados en esta compleja cuestión puedan dar, ¿Qué respuesta da el derecho a esta situación?, ¿Cómo se debe afrontar jurídicamente la cuestión?; ¿Debe reputarse superadora al denominada constitucionalización del derecho presupuestario?.

2. Objeto de Análisis. Dimensiones:

Si bien el objeto de análisis propuesto no puede prescindir de la evolución de los derechos humanos del contribuyente, el foco de la investigación está puesto en la relación “derechos, recursos y gastos públicos”. La investigación intenta hacer luz en como las distintas relaciones entre recurso-gasto público, pueden coadyuvar a la efectiva actuación de los derechos humanos o, en cambio, pueden terminar frustrando los esfuerzos de la sociedad y obstaculizando su realización.

Este estudio integral de recursos – gastos afectados a la realización de los derechos humanos está limitado a su ámbito jurídico, por lo que no integrarán el objeto aquellas relevantes cuestiones referidas a la eficiencia – o deficiencias- de la gestión concreta de los recursos y gastos (errónea aplicación de recursos humanos y técnicos, incidencia de la corrupción, etc.). En una visión realista, sin embargo, no podremos

dejar de considerar estos fenómenos que atraviesan la vida social y condicionan la eficiencia de cualquier acción pública.

Es parte esencial de esta investigación el carácter problemático de la relación entre derechos fundamentales y las limitaciones presupuestarias.

Desde el ámbito territorial y temporal, el objeto se encuentra limitado a la comparación de los sistemas argentino e italiano actuales, sin perjuicio que puedan realizarse consideraciones que resultan análogas en otros Países (sustancialmente América latina y España).

La dimensión comunitaria e internacional del problema estará limitada a las normas que inciden directamente en las decisiones sobre financiamiento y límites de los gastos públicos.

3. Metodología:

La investigación propuesta exige un análisis jurídico comparativo del sistema normativo de protección de los derechos humanos y su relación con el sistema tributario y el sistema fiscal de utilización y control de los gastos públicos.

En una visión que se pretende multidisciplinaria, el análisis normativo debe integrarse con la praxis jurídica entendiendo por esta no solo a la doctrina creada por las decisiones jurisdiccionales sino también a las implicaciones que atraviesan dichos pronunciamientos.

Este análisis jurídico comparativo se limitará a verificar como han evolucionado -aparentemente en forma diversa- los sistemas argentino e italiano, incluyendo las normas comunitarias e internacionales que inciden directamente en la decisión de la política de recaudación como en la utilización de los gastos públicos.

El enfoque jurídico propuesto no podrá prescindir del apoyo de las estadísticas y metodologías utilizadas por las ciencias políticas y la economía del sector público.

4. Cronograma tentativo – Tópicos Generales:

- Los derechos del contribuyente y la estructura del sistema tributario
- Derechos y obligaciones constitucionales - El principio de legalidad y el denominado soft law.
- ¿Los derechos del beneficiario del gasto público?

El rol del denominado derecho constitucional presupuestario. Presupuesto jurídico vs. presupuesto realmente ejecutado.

- La correspondencia entre ingresos y gastos públicos
- Derechos fundamentales y exigencias presupuestarias
- Derechos y sistema tributario

- Sistemas de concentración y federalismo fiscal.
- La dimensión comunitaria de la problemática (delegación en materia de recursos y limitación en materia de gastos)
- La dimensión internacional
 - Alcances y límites del control judicial.

CAPITULO I

ASPECTOS PRELIMINARES.

LA CUESTIÓN DE LA PROTECCION INTERNACIONAL DE LOS DERECHOS DEL HOMBRE

1. LA CUESTIÓN DE LOS DERECHOS HUMANOS. PREVENCIÓN

Al momento de afrontar la temática de la protección internacional de los derechos del contribuyente, he partido de la siguiente hipótesis de trabajo: si se considera a los derechos de los contribuyentes como una especialización de los derechos humanos, pues entonces estos debieran contar con la misma jerarquía jurídica e igual grado de protección y de realización efectiva. En este entendimiento preliminar, los derechos de los contribuyentes se presentan como una especificación de los derechos humanos que deriva de un especial tipo de relación entre los individuos y el Estado, cual es la relación jurídico tributaria.

Para verificar la veracidad de tal supuesto, sin embargo, resulta necesario afrontar en primer lugar la cuestión de si en realidad los derechos de los contribuyentes deben ser considerados derechos humanos, lo que presupone delimitar previamente ambos conceptos jurídicos.

Es claro que la amplia cuestión de los derechos humanos es prácticamente inabarcable y excede los límites de este análisis. Basta pensar en la prolífica doctrina académica y jurisprudencial y el dialogo científico que periódicamente afronta cuestiones tales como el concepto de derechos humanos, su legitimación, fundamento, clasificación, sistemas de protección, etc. En efecto, las cuestiones de los derechos humanos constituyen el objeto no solo de numerosas ramas jurídicas sino que atraviesan todo el espectro de las ciencias sociales.

A los fines del presente análisis resulta entonces necesario adoptar una postura que, aunque sujeta a revisión y crítica, nos ofrezca el marco conceptual a partir de cual puedan sostenerse y verificarse las reflexiones que se irán realizando en el curso de la investigación.

2. REFERENCIA TERMINOLÓGICA

Buena parte de los estudios asumen como sinónimos los términos derechos humanos, derechos y libertades fundamentales, derechos individuales y derechos constitucionales.

Ciertamente, como afirma el Prof. Casás, estos términos no son equivalentes aún cuando expresan un objeto común y tienden a converger en su contenido y a promover su protección.

La evolución misma de los términos y el contexto histórico social donde estos se desarrollan¹⁰ hacen que a menudo la confusión conceptual sobre el alcance y características de los derechos tenga origen precisamente en un problema gramatical¹¹. Este fenómeno a menudo coadyuva para que el lenguaje de los derechos sea utilizado como “un recurso tentador para justificar cualquier tipo de situación”¹², derivando así en una expansión o inflación retórica de los derechos tal como veremos más adelante.

2.1. Hombre, persona, sujeto

La primera precisión terminológica debiera partir entonces de clarificar el adjetivo “humano”.

Como señala Francesco Viola, a quien sigo en esta referencia¹³, el lenguaje jurídico no ha definido el término “individuo” humano y utiliza los términos hombre, sujeto y persona pero con diferentes significantes e implicaciones normativas.

Como recuerda Albanese, en el derecho romano el término “*uomo*” era todavía un concepto específico (se distingue de *mulier* y *puer*) mientras que el carácter abstracto de persona, en su más amplia expresión, permitía incluir a las personas públicas para designar a la comunidad cívica.

En este entendimiento, el término “**persona**” indica a quien debe imputarse, a quien debe reputarse responsable de una determinada acción (relación de la imputación de las acciones, en palabras de Hobbes).

La misma referencia teatral del origen etimológico del término persona (*prosôpon*) lleva en sí la ambigüedad del concepto jurídico que por un lado muestra la universalidad del término y, al mismo tiempo, los distintos roles específicos que puede asumir la persona en la relación social. En otras palabras, la evolución del concepto siempre ha mantenido ambas referencias de base: aquella abstracta de la igualdad de todos los hombres por el solo hecho de ser humanos -propia del pensamiento estoico y luego judeo-cristiano- y el concepto histórico-social romano de *status* (libertas, civitas y familia).

¹⁰ Así, por ejemplo, la reforma Constitucional de México del 2011 cambió el Capítulo 1 de “garantías individuales” a “derechos humanos y sus garantías”.

¹¹ Véase, entre otros, Barranco Avilés, Ma. “El discurso de los derechos. Del Problema terminológico al debate conceptual”. *Instituto de DDHH Bartolomé de las Casas*, Univ. Carlos III de Madrid. Madrid. 1996.

¹² Atienza M. *Introducción al Derecho*. Ed. Barcanova, Barcelona, 1989, pág. 171.

¹³ Viola, Francesco “Lo statuto giuridico della persona in prospettiva storica” en *Studi in memoria di Italo Mancini*, a cura di G. Pansini, Esi, Napoli, 1999; pág. 621.

El paso de una concepción objetiva (romano-medieval) basada en la naturaleza de las cosas (*res iusta*) a otra moderna fundada en la subjetividad, refirma la concepción individual de la persona como “**sujeto de derecho**”¹⁴.

La tercera etapa, que Viola señala como la de los **derechos de hombre**, se construye sobre la erosión de los antiguos esquemas jurídicos y la crisis del Estado soberano, por lo que asistimos a un retorno al individuo ya no como abstracción jurídica sino como sujeto natural.

Si bien aún estamos en una etapa de plena evolución, “los derechos del hombre comprenden sin duda los derechos naturales de la modernidad y son habitados también por sujetos descontextualizados en su igualdad, pero contemporáneamente comprenden también nuevos derechos que implican a su vez una nueva reflexión de la naturaleza de los sujetos a los cuales le son atribuidos o reconocidos”¹⁵.

A diferencia de la etapa anterior ya no se habla en términos de “poder” sino de “bienes” de la persona que deben protegerse. Esta evolución del *haber* al *ser* y del *poder* al *bien*, reafirma el carácter inalienable de un núcleo coexistencial de estos derechos.

Por esto mismo ya no basta reafirmar el carácter inviolable de los derechos sino que ahora se resalta su indisponibilidad. En efecto, mientras la inviolabilidad pone el acento en la obligación de los demás, el carácter inalienable alcanza también a la misma persona titular del derecho, que debe ser protegido no solo de las agresiones provocadas por otros sujetos, sino también de aquellas generadas por sí mismo (autolesión del derecho como, por ejemplo, la venta de sus propios órganos).

Del sujeto como *poder* se pone ahora el foco en **el sujeto como fin**. En este marco la persona aparece como “un derecho ontológico” y tiende a aferrar aspectos fundamentales de las personas pero que no se identifican con alguna de sus diversas manifestaciones singulares¹⁶.

Por este motivo, la estructura jurídica que recepta esta nueva concepción debe ser diversa de la construida sobre la base de derechos subjetivos como facultades individuales o poderes absolutos frente a sus semejantes.

Es en ese sentido que la doctrina especializada (Alpa - Viola) ha visto en esta evolución una revisión de los “status” esto es, no ya “sujetos” como iguales e independientes del tipo de sexo, raza, religión, sino como “personas” iguales en razón de su propia diversidad, de su rol en un contexto histórico y social singular. A diferencia del estatus excluyente del derecho romano (libre o esclavo), en este caso se trata de situaciones

¹⁴ Mientras para los estoicos el orden del universo es necesario y racional, la *res iusta* de los romanos tendía más prácticamente a restablecer un orden empírico y contingente. Véase Viola, F. *ob.cit.* pág. 628.

¹⁵ Viola, F. *ob.cit.* pág. 632.

¹⁶ En este sentido advierte Viola “debemos por ello defendernos de la tentación de encerrar la persona en una formulación jurídica específica, porque ello es siempre un signo de reduccionismo y, a veces, de totalitarismo político”. Viola, F. *ob. cit.* pág. 634.

existenciales en las cuales todos podemos encontrarnos en algún momento de nuestra vida (niño, minoría sexual, anciano, discapacitado, etc.)¹⁷.

Los avances de las denominadas “ciencias naturales”, empeñadas en conciliar las teorías que intentan explicar el universo desde la física y la teoría cuántica, sostienen que todo lo existente pareciera reducirse a materia en relación (Rovelli¹⁸); en definitiva, **somos en cuanto nos relacionamos**. El derecho, en mi opinión, debe receptor ambos aspectos: la realidad individual y relacional de la persona.

En este sentido resulta útil reafirmar que la conceptualización de los derechos humanos solo es posible realizarla en función de su relación con los demás; relación esta que no necesariamente exige una contraprestación equivalente por cuanto excede la visión bipolar del sujeto deudor-pasivo vs. sujeto acreedor- activo.

En mi opinión, la superación de la categoría de los derechos subjetivos no significa una regresión que implique considerar a la persona objeto o mercancía (como de hecho ocurre con las nuevas formas de esclavitud), sino el reconocimiento de los derechos que le corresponden a la persona por su sola existencia, aún cuando no haya tenido acceso a dicho derecho, no lo ejerza efectivamente o, incluso, aún cuando pretenda renunciar al mismo.

En definitiva, el reclamo de cada persona a que la sociedad donde vive reconozca su personal proyecto de vida exige repensar los límites de tales pretensiones y el paso de la reciprocidad de los derechos-deberes a la categoría de persona-responsabilidad.

Así como el hombre no puede reducirse a una de sus manifestaciones (cuerpo, razón, voluntad, conciencia), tampoco su tutela puede quedar sujeta a un derecho singular. En efecto, los derechos y deberes del hombre son instrumentales a la consecución de un solo fin, esto es el desarrollo más pleno posible de las capacidades de la persona a quien debe tutelar, desarrollo este que presupone a su vez la mejora del contexto histórico-social donde el hombre coexiste con sus semejantes. Tal como reza el objetivo planteado en el preámbulo de la Convención Interamericana de Derechos del Hombre (PSJCR): “el ideal del ser humano libre, exento del temor y de la miseria”.

2.2. Derechos constitucionales, derechos fundamentales y derechos humanos

En la evolución conceptual que hemos velozmente enunciado, diversas han sido las fuentes de reconocimiento de los derechos humanos: declarativa, constitucional, comunitaria, internacional.

¹⁷ En una visión diversa se encuentra la postura de Ferrajoli “Persona, en el plano de la teoría del derecho, no equivale a ser humano, sino mas bien al status de los sujetos, cualquiera sean, normativamente previsto como presupuesto de situaciones jurídicas y, específicamente, de los derechos de la persona”. Ferrajoli, L. *Los fundamentos de los derechos fundamentales*. Ed. Española, Madrid, 2007.

¹⁸ Rovelli, Carlos. *La realtà non é come ci appare. La struttura elementare delle cose*. Ed. Raffaello Cortina. 2014.

Por ello, si bien generalmente coinciden en el objeto de protección y el contenido de los derechos, las diversas fuentes de recepción delimitan el marco y extensión de la tutela, las garantías sustanciales y adjetivas previstas a tal fin y, por ende, el sistema frente a cual podrán hacer valer estos derechos las personas afectadas por su violación.

En este entendimiento, y sin desconocer que toda opción terminológica responde de alguna manera a una decisión conceptual, he preferido delimitar tales conceptos desde el perfil de su procedencia legislativa de recepción; especialmente por cuanto el contexto de referencia (doméstico o internacional) determina la extensión de la titularidad, el alcance de las garantías y los mecanismos de protección.

En este sentido, entenderemos por **Derechos Constitucionales** aquellos que surgen de las Cartas Constitucionales promulgadas a fines del siglo XIX, como la Declaración de independencia de Virginia (1776) y las primeras francesas de 1791, 1793 y 1795.

Tanto el *Bill of Rights* como la parte dogmática de las distintas Constituciones¹⁹ receptan expresamente los derechos de libertad, igualdad ante la ley y el derecho de propiedad. Llamados también derechos “naturales o individuales”²⁰, estos se presentan como límites a la soberanía del Estado que ejerce el monopolio de la fuerza, de la producción jurídica y de la potestad tributaria. En la postura de Locke, el parámetro que legitima el ejercicio de tales poderes es precisamente el respeto por los derechos individuales.

En este marco, la soberanía estatal interna expresa el ejercicio de dichos poderes frente a sus ciudadanos, mientras que al externo, en sus relaciones internacionales, se asienta el principio de igualdad soberana entre los Estados.

En este entendimiento, la relación entre soberanía y derechos fundamentales es compleja por cuanto se legitiman y limitan recíprocamente. El poder político es, al mismo tiempo, objeto y sujeto de las pretensiones garantistas. En efecto, el Estado es el enemigo del cual debe defenderse a través de las garantías que limitan su arbitrio, pero al mismo tiempo es la autoridad que permite que dichas garantías puedan cumplirse.

Durante el Siglo XIX las Declaraciones solemnes dan paso a la constitucionalización de los derechos, superando así el carácter de enunciación programática.

¹⁹ Tales Constituciones que responden al modelo *racional normativo* (en la tipología de Manuel García Pelayo), se conforman en dos secciones, la aludida parte dogmática y la parte orgánica que organiza el poder y las competencias de las distintas magistraturas.

²⁰ Para la comprensión del concepto es ineludible remitirse al pensamiento filosófico político de Locke y su concepción individualista de la relación entre individuo y estado y la noción de derechos civiles como protección de la esfera privada.

Aún cuando la evolución del Estado constitucional de derecho ha tenido diversos modelos²¹, se advierte que ciertos textos constitucionales suelen reservar una jerarquía o una protección diferenciada a un limitado número de derechos. En este sentido debe entenderse la expresión “**Derechos Fundamentales**” que será receptada en diversos textos constitucionales como la Constitución de Weimar de 1919 o la española de 1978 donde se otorgan garantías procesales especiales como la vía del amparo a una cierta tipología de derechos “fundantes” del sistema²².

Con posterioridad, el foco se trasladará al problema de la desigualdad sustancial y de allí la preocupación por los derechos económicos, sociales y culturales que también serán objeto de su recepción constitucional.

Para cierta doctrina, derechos constitucionales y derechos fundamentales son términos análogos, aún cuando dicha terminología suele reservarse solo al ámbito del derecho constitucional local.

Para otros autores, en cambio, derechos fundamentales y derechos humanos son subdivisiones de la categoría mas amplia de los “derechos subjetivos”²³.

De cualquier manera, los derechos constitucionales ciertamente protegen a la persona pero no ponen su foco principal en la condición de persona como tal, sino en su status o condición de ciudadano frente a la constitución del Estado que le reconoce dicha condición. En tal sentido, las personas a las cuales no se les reconoce este status pueden ver restringido el ámbito de titularidad de sus derechos.

Derechos Humanos (DDHH): Como señala Pacheco Gomez²⁴, el reconocimiento de los derechos fundamentales de la persona humana y su manifestación en declaraciones de carácter político y jurídico que se ha ido concretando y precisando a través de la historia no ha sido un proceso espontáneo ni permanente, por cuanto, en mi opinión está indisolublemente vinculado al contexto histórico social donde estos se desarrollan.

A mediados del S.XVIII se produce la paulatina sustitución del término clásico de “derechos naturales” por el de “derechos del hombre”, término este popularizado en la obra de Thomas Paine, *The Rights of Man* (1792) que luego será receptada en los textos de las Declaraciones internacionales de derechos humanos.

No obstante, a mi juicio no sería correcto identificar o establecer una simple continuidad entre los derechos naturales con los derechos naturales. Como bien señalan Trujillo y Viola estos conceptos difieren desde diversos puntos de vista: su relación con la ley, su visión de que son parte de un proceso histórico y cultural

²¹ En general se distinguen cuatro diversos modelos: el alemán (*Rechtsstaat*); el inglés y el norteamericano (en sus diversas visiones del *rule of law*) y el francés (*Estat de droit*).

²² Otro tanto ocurre en la Constitución Argentina cuando por el artículo 43 se habilita el amparo colectivo, en tanto se afectan determinados derechos.

²³ Derecho subjetivo en su amplia expresión de posiciones jurídicas de base normativa que confieren una determinada facultad o poder a su titular.

²⁴ Para el autor este reconocimiento es muestra del “progreso de la conciencia moral de la humanidad”. Pacheco Gomez, Máximo “El concepto de derechos fundamentales de la persona humana”; en www.capuscitep.rec.uba.ar.

(y por ende no inmutables) y la misma idea de la naturaleza humana que subyace al interno de cada concepción²⁵.

A medida que se desarrollaba el proceso de constitucionalización de los derechos humanos, el tono enfático de las Declaraciones clásicas adquiría un perfil técnico jurídico, centrado ahora más bien en establecer un repertorio de libertades y garantías concretas, en el marco de un proceso de positivización que tomara impulso con la Carta de la Naciones Unidas (1945).

En este orden, los derechos humanos se presentan como “formulaciones lingüístico-normativas adoptadas por los Estados bajo ciertas formas de solemnidad que reconocen y consagran necesidades humanas sociales objetivadas, en la dimensión del universal, proveyendo mecanismos de acceso, permanencia y reclamo de esos derechos”²⁶.

Es interesante advertir como el proceso de internacionalización de los derechos humanos coincide con la erosión del concepto de “soberanía absoluta” estatal y la evolución del derecho internacional desde un marcado carácter inter-estatal (paz de Westfalia de 1648) a un derecho destinado a proteger los valores e intereses de la comunidad internacional en cuanto tal.

Así entonces, el principio de igualdad soberana de los Estados –considerados clásicamente como los únicos sujetos de derecho internacional- y el principio de la no injerencia en los asuntos internos, con la Carta de San Francisco vienen paulatinamente desplazados por la visión de Estados cooperantes, la solución pacífica de las controversias, la ampliación de sujetos de derecho internacional y el respeto por los derechos humanos.

Este cambio de visión del derecho internacional no se presenta de manera lineal ni tampoco marca una ruptura con el sistema precedente, sino que es gradual y dinámico tal como la evolución misma del reconocimiento y protección de los derechos humanos.

Actualmente suelen designarse bajo el término de “derechos humanos” dos fenómenos diversos. Por un lado se asumen como tales aquellos derechos positivizados en el marco de los Tratados, Pactos y Convenciones Internacionales de Derechos Humanos.

Por otra parte, el término suele utilizarse también para identificar el reconocimiento de exigencias básicas derivadas del derecho a la vida, a la libertad e igualdad de las personas. En palabras de Viola, estas son

²⁵ Trujillo y Viola marcan las diferencias en origen y evolución con los “derechos humanos” haciendo hincapié en que los derechos del hombre están fuertemente influidos por una fuerte necesidad de justicia concreta con motivo de las atrocidades acaecidas en las Guerras mundiales. “Human rights as a social practice are therefore a research program on the way of understanding and applying values that are fundamental for the human being and for social life...”. Trujillo, Isabel – Viola, F. *What Human Rights are not (or not only). A Negative Path to Human Rights Practice*. Pág. xii; Ed. Novascience Publisher, N. York, 2014; pág. 2 y sgtes.

²⁶ Barcesat, Eduardo “La plena judiciabilidad de los derechos económicos, sociales y culturales”, en *SAIJ* 2003; pág. 3.

manifestaciones de “derecho ontológico”, pero que aún no han alcanzado un estatus de especificación jurídico positivo.

La coexistencia de ambas manifestaciones refuerza la noción jurídica de los derechos humanos que contiene tanto el carácter positivo como el perfil potencial del concepto. Basándose en un núcleo ético-político, el concepto de los derechos humanos evoluciona de acuerdo al dinámico contexto histórico y social de referencia.

Cabe recordar asimismo que desde su misma recepción histórica en sede de la Declaración Universal de Derechos Humanos de las Naciones Unidas, se distinguió los **derechos civiles y políticos** de aquellos otros **económicos, sociales y culturales**, tanto que han sido objeto de dos Pactos autónomos. Estos conceptos tienden a receptor ambas libertades; aquella de actuar, especialmente frente al poder del Estado (derechos individuales o civiles) y la libertad ante las necesidades económico-sociales (derechos económicos, sociales y culturales).

Según el glosario del Instituto Interamericano de Derechos del Hombre (IIDH)²⁷ los derechos civiles y políticos promueven la protección y el respeto hacia la vida, la libertad y la seguridad de las persona. Mientras los derechos civiles se refieren al ámbito de autonomía de la persona y de los grupos sociales, en relación con la actuación de los órganos del Estado, los derechos políticos señalan aquellos relacionados con las capacidades de elegir y ser elegido para la función pública a través del derecho de sufragio.

Los derechos económicos, sociales y culturales, por su parte, están orientados a asegurar a la persona condiciones de vida digna que le permitan desarrollar su potencial humano en el terreno económico, social y cultural (acceso a la salud, educación, vivienda, cultura, trabajo, etc.).

2.3. La internacionalización de los derechos humanos en un mundo globalizado

El reconocimiento, la protección efectiva y la misma conceptualización de los derechos humanos está condicionado por el contexto geopolítico e histórico en el cual estos se desarrollan. Esto hace a la cuestión del derecho y sus circunstancias.

Como señala Pariotti, en el estado actual de la evolución de los derechos humanos, asistimos a un escenario donde estos se han multiplicado, especificado y, en cierta medida, internacionalizado. Esta apreciación se verifica no solo en la globalización de los conceptos sino también en una influencia recíproca de los distintos niveles de reconocimiento y protección de dichos derechos.

En mejores palabras de Rodotà “en el espacio global los derechos se dilatan y desaparecen, se multiplican y se empobrecen, ofrecen oportunidades colectivas y se encierran en el ámbito individual, redistribuyen

²⁷ Glosario del Instituto Interamericano de Derechos Humanos, en www.iidh.ed.cr/glosario.htm.

podres y sufren sujeciones, sobretodo de parte de los imperativos de la seguridad y a la prepotencia del mercado”²⁸.

En este escenario globalizado, que excede el aspecto económico y técnico, también se ha modificado el rol de los actores del derecho internacional. Así, mientras los Estados soberanos deben redimensionar sus relaciones a escala multilateral, las empresas transnacionales se muestran como actores de una relevancia tal capaz de condicionar las políticas estatales e incluso afectar directa o indirectamente el grado de efectiva protección de los derechos.

La necesidad de considerar el rol efectivo de la persona como sujeto y no solo como objeto de protección del derecho, así como el actuar de los entes para-estatales en la dinámica de violación-promoción de los derechos, exigen una nueva reflexión que alcanza incluso a los conceptos de subjetividad y personalidad jurídica.

Esta visión resulta de gran interés para el objeto de nuestro análisis por cuanto implica la revisión de las bases mismas del derecho internacional tributario, tal como tendremos oportunidad de abordar en el próximo Capítulo.

²⁸ Rodotà, Stefano. *Il diritto di avere diritti*. Pág. 3. Ed. Laterza, 2012.

3. CONCEPTO Y CONTENIDO DE LOS DERECHOS HUMANOS

3.1. Concepto. Características

Cualquier conceptualización de los derechos humanos debe partir de la persona tutelada y, por ende, resulta inevitablemente tautológica. En efecto, definir a los derechos humanos como “aquellos que son inherentes a todos los seres humanos en su calidad de tal, sin distinción alguna” (Carta Declaración Universal de los Derechos del Hombre - ONU)²⁹, o afirmar que “tienen como fundamento los atributos de la persona humana” (Convención Interamericana sobre Derechos Humanos), deja abierta las preguntas acerca de cuáles son concretamente tales derechos humanos y que características los distinguen de otros derechos, intereses o deseos propios de la persona en su calidad de tal.

Habiendo asumido la doble dimensión jurídica y moral de los derechos humanos, pareciera claro que justicia, normatividad y eficacia son tres niveles imprescindibles del concepto³⁰; niveles estos que, a su vez, tienen su correlato en el plano de la existencia, reconocimiento y protección efectiva de los derechos humanos. En mejores palabras de Trujillo y Viola, una visión unitaria e inclusiva que implica además su conceptualización como “práctica social”³¹.

Características:

Conjuntamente a las definiciones legales, tanto la doctrina especializada como los organismos de protección, generalmente señalan como características propias de los DDHH, que estos son “universales e inalienables, interdependientes e indivisibles”³².

a) Inalienables: hace referencia a que es un atributo sustancial de la persona y por ende no puede escindirse de ella y se encuentra fuera del comercio jurídico.

Como corolario, tampoco pueden suprimirse, lo cual no significa que sean absolutos³³ por cuanto deben asegurar la coexistencia de los mismos derechos para los demás miembros de la comunidad.

b) Universales: El principio se asienta en la común “dignidad humana” y por ende va más allá de toda diferencia de sexo, raza, nacionalidad u origen.

²⁹ Así lo define la Declaración Universal de los Derechos del Hombre en su art. 2 y la ONU cuando sostiene “Los derechos humanos son derechos inherentes a todos los seres humanos, sin distinción alguna de nacionalidad, lugar de residencia, sexo, origen nacional o étnico, color, religión, lengua o cualquier otra condición”.

³⁰ Peces – Barba Martínez; *Teoría de los derechos fundamentales*. Giuffré, Milano 1993; pág. 42.

³¹ “Human rights as a social practice are therefore a research program on the way of understanding and applying values that are fundamental for the human being and for social life...”. Trujillo, Isabel – Viola, F. *What Human Rights are not (or not only). A Negative Path to Human Rights Practice*. Pág. xii; Ed. Novascience Publisher, N. York, 2014.

³² La segunda Conferencia Internacional de Viena de 1993 establece los principios de universalidad, indivisibilidad, interdependencia e interconexión de los derechos humanos.

³³ El carácter absoluto de los derechos fundamentales aparecía en la Declaración francesa de 1789. Sin embargo, tal característica no hacía referencia a que fuesen ilimitados sino que tales límites surgen de asegurar los mismos derechos a los demás miembros de la sociedad y solo podían ser determinados por la ley (art. 4).

El concepto de dignidad humana generalmente aparece como carácter legitimante de tales derechos de manera preponderante en los autores que destacan la continuidad histórica – conceptual del derecho natural que descansa en la unidad y singularidad del género humano³⁴. Cabe recordar que la afirmación de la igualdad jurídica de todos los hombres por el solo hecho de ser hombres es propio del estoicismo que influenciará luego todo el pensamiento moderno.

Para aquellos en cambio que, aún admitiendo fuertes puntos de contacto, advierten una conceptualización diversa de la “persona humana” (Trujillo-Viola) en un sistema plural de derechos humanos, resulta inevitable la tensión entre la universalidad de los derechos y las particularidades de su reconocimiento y protección ya sea en su dimensión doméstica, regional e internacional. Esto lleva entonces a admitir distintos grados de universalización y consenso.

Mas allá de cualquier reflexión filosófica, es relevante afirmar que el principio de la universalidad de los derechos humanos es la piedra angular del derecho internacional de los derechos humanos³⁵, tal como surge de las Declaraciones de la ONU cuando expresa: “Todos los Estados han ratificado al menos uno, y el 80% de ellos cuatro o más, de los principales tratados de derechos humanos, reflejando así el consentimiento de los Estados para establecer obligaciones jurídicas que se comprometen a cumplir, y confiriéndole al concepto de la universalidad una expresión concreta. Algunas normas fundamentales de derechos humanos gozan de protección universal en virtud del derecho internacional consuetudinario a través de todas las fronteras y civilizaciones”.

Desde esta visión, el principio está íntimamente relacionado con las otras dos bases del derecho internacional como lo son la igualdad y el principio de no discriminación³⁶.

c) Interdependientes e indivisibles: Todos los derechos humanos, sean éstos derechos civiles y políticos, derechos económicos, sociales y culturales, o los derechos colectivos se consideran

³⁴ “El postulado de la dignidad humana descansa en la unicidad y singularidad del género humano, que confiere a los pertenecientes a este una titularidad sobre los derechos humanos o, al menos, sobre los mas básicos y fundamentales, independientemente del contexto social o político”. Blanc Altemir, A. *Universalidad, indivisibilidad e interdependencia de los derechos humanos a los cincuenta años de la Declaración Universal*. España, Univ. de Leida. Tecnos, Anue, 2001, pág. 17.

³⁵ Conforme destaca la ONU, este principio destacado inicialmente en la Declaración Universal de Derechos Humanos, se ha reiterado en numerosos convenios, declaraciones y resoluciones internacionales, reafirmando así el deber de todos los Estados en promover y proteger todos los derechos humanos y las libertades fundamentales.

³⁶ “La no discriminación es un principio transversal en el derecho internacional de derechos humanos y constituye el tema central de algunas convenciones internacionales como la Convención Internacional sobre la Eliminación de todas las Formas de Discriminación Racial y la Convención sobre la Eliminación de todas las Formas de Discriminación contra la Mujer. El principio se aplica a toda persona en relación con todos los derechos humanos y las libertades, y prohíbe la discriminación sobre la base de una lista no exhaustiva de categorías tales como sexo, raza, color, y así sucesivamente. El principio de la no discriminación se complementa con el principio de igualdad, como lo estipula el artículo 1 de la Declaración Universal de Derechos Humanos: “Todos los seres humanos nacen libres e iguales en dignidad y derechos” (ONU).

interrelacionados e interdependientes. Tal formulación receptada en la Declaración final de la Conferencia de Viena de 1993 se confirma como la clave de la internacionalización de los derechos.

En virtud de este carácter, para algunos autores debieran poder superarse problemas de conflicto o supremacía de derechos por cuanto el avance de uno facilita el desarrollo de los demás, de la misma manera que la privación de un derecho afecta negativamente a los otros.

En palabras de Gros Espiell “sin la efectividad del goce de los derechos económicos, sociales y culturales, los derechos civiles y políticos se reducen a meras categorías formales. Pero a la inversa, sin la realidad de los derechos civiles y políticos, sin la efectividad de la libertad entendida en su más amplio sentido, los derechos económicos y sociales carecen, a su vez, de verdadera significación”³⁷.

d) La progresividad de los derechos: En lo que se refiere al carácter progresivo de los derechos humanos, se ha afirmado que teniendo en cuenta que las necesidades personales y colectivas no son estáticas “su concepción y protección nacional, regional e internacional se va ampliando irreversiblemente, tanto en lo que refiere a su número, a su contenido y a la eficacia de su control”³⁸.

Como afirma la Comisión Interamericana de Derechos Humanos, al referirse al principio consagrado en el art. 26 de la Carta Interamericana “el principio del desarrollo progresivo establece que tales medidas se adopten de manera que constante y consistentemente promuevan la plena efectividad de los derechos”.

En palabras de Abramovich – Cortis³⁹, esto implica sostener la prohibición de regresividad, exigencia ésta que resulta aplicable tanto a los derechos civiles y políticos como a todo el conjunto de derechos sociales, tanto de fuente interna como internacional.

En doctrina de la ONU, la “realización progresiva” de los derechos económicos, sociales y culturales implica la obligación de “adoptar medidas apropiadas con miras a lograr la plena efectividad ... hasta el máximo de los recursos de que se disponga” (art.21 Pacto Int, DESC)⁴⁰.

³⁷ Gros Espiell, Héctor; “Estudios sobre derechos humanos”, *Instituto Interamericano de Derechos Humanos- Civitas*, 1988, pp. 324 y sgtes.

³⁸ “...Las necesidades personales y colectivas no son estáticas; por el contrario, aumenta según el progreso social, cultural, económico o industrial de la comunidad, acentuando la tendencia permanente a alcanzar mayores niveles de bienestar”. Cassin, René, *Les droits de l’homme*. Recueil des Cours, Academie de Droit International, vo. 140. Holanda, 1974, pág. 326.

³⁹ Abramovich, Victor – Courtis, C. “Hacia la exigibilidad de los derechos económicos, sociales y culturales. Estándares internacionales y criterios de aplicación ante los tribunales locales”; en <http://campuscitep.rec.uba.ar/> ; pag. 51. En palabras de los autores “Esta interpretación coincide con la efectuada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación [Argentina] en autos “Chocobar, Sixto C. c/Caja Nacional de Previsión para el Personal del Estado y Servicios Públicos”, del 27 de diciembre de 1996”.

⁴⁰ El parámetro del “máximo de recursos disponibles” se reitera en otros Pactos Internacionales como, por ej, art. 4 de la Conv. sobre derechos del niño (art.4); Conv. derechos de las personas con discapacidad (art.42). Véase, Oficina del Alto Comisionado de la ONU para los derechos Humanos “Preguntas frecuentes sobre los derechos económicos, sociales y culturales”. F. informativo, n. 33.

Personalmente considero que el gradualismo o carácter progresivo de los derechos humanos hace a su efectiva realización y no a su existencia. En efecto una cosa es que las necesidades y requerimientos de los individuos aumenten en un determinado contexto histórico social y otra cosa significa que dichas necesidades o intereses se conviertan necesariamente en derechos positivamente receptados y, mucho menos, que dicho reconocimiento asegure su protección efectiva⁴¹.

Asimismo entiendo que la progresividad esta lejos de ser irreversible, tal como lo demuestran claramente las involuciones de reconocimiento o restricciones de protección especialmente en situaciones de crisis o conflicto (por ejemplo, restricciones a la intimidad y a la libertad personal en virtud de la lucha contra el terrorismo). Mas realista es sostener con Mónica Pinto que “este principio invalida las medidas regresivas, salvo casos extremos justificables, y descalifica la inacción”⁴². Sostener un principio de no regresividad no significa desentenderse del contexto histórico social sino establecer un principio que oriente el control judicial de las medidas que tienen por objeto o efecto la limitación o restricción temporal de los derechos. De allí que la reflexión jurídica sobre la “persona” implica a su vez el desafío de su real protección, “de no concebirla solamente como un ente determinado de tutela adecuada, ni mucho menos como un individuo separado, sino como la concentración ontológica de todos los valores fundamentales de la naturaleza y la historia”⁴³. Por esta misma razón, la declaración y la “practica de los derechos” son inescindibles tanto a nivel teórico como de su construcción y promoción.

Durante el curso de nuestra investigación tendremos oportunidad de verificar como estas características han sido tratadas tanto por la doctrina científica como por la realidad social. En nuestro Capítulo IV **(Remisión)** afrontaremos concretamente la problemática de regresividad de los derechos y restricciones presupuestarias.

3.2. Fundamento y Legitimidad

Uno de los debates inagotables del pensamiento filosófico-jurídico radica en la importancia⁴⁴ o inutilidad⁴⁵ de establecer una fundamentación o justificación racional de los derechos humanos.

La cuestión trasciende la clásica separación entre las posturas iuspositivistas e iusnaturalistas.

Así por ejemplo, posturas positivistas como la de Ferrajoli se han ocupado también del fundamento de los derechos fundamentales⁴⁶. De acuerdo a su tipología, Ferrajoli distingue entre el fundamento teórico (convencional), el jurídico (atribución del ordenamiento en cuanto personas), el sociológico y el axiológico.

⁴¹ De hecho, la proliferación de declaraciones y reconocimientos no comporta necesariamente su protección efectiva.

⁴² Pinto cita la AG/Res 207459 como interpretación auténtica del Protocolo. Pinto, Mónica “Cumplimiento y exigibilidad de los derechos económicos, sociales y culturales en el marco del Sistema Interamericano. Avances y desafíos actuales”; en *Revista del Centro Nacional de Derechos Humanos*. Número 22. Año 2013.

⁴³ Viola, F. *ob.cit.* pág. 641.

⁴⁴ Carlos Nino, John Finnis, Ronald Dworkin, entre otros.

⁴⁵ Richard Rorty, Gianni Vattimo, entre otros.

⁴⁶ Ferrajoli, L. *ob.cit.* pág. 290 y ss.

En este último sentido, el fundamento se presenta como el marco meta-jurídico y meta-político idóneos para justificar su estipulación normativa. En este entendimiento, el autor florentino, basándose en la “experiencia histórica del constitucionalismo democrático” establece cuatro criterios valorativos: la igualdad, la democracia en su dimensión sustancial, la paz y la ley del más débil. El nexo entre estos dos planos, entre los valores enunciados y los derechos fundamentales consiste, según el autor, en la relación de racionalidad instrumental que liga medios a fines⁴⁷.

Para otros, en cambio, el fundamento radica en un principio moral, como por ejemplo el propuesto por Alan Gewirth “*act in accord with the generic rights of your recipients as well as of yourself*”⁴⁸.

Eusebio Fernández⁴⁹, por su parte, sostenía que la fundamentación ética de los derechos humanos sostenida en la “dignidad de la persona humana” es superadora tanto de la visión iusnaturalista como de la visión histórica de los derechos.

Tampoco han faltado relevantes análisis tendientes a compatibilizar la visión consecuencialista (utilitarismo) y deontologista de los derechos humanos⁵⁰.

Personalmente comparto aquellas posturas que en la búsqueda de una fundamentación idónea intentan integrar el aspecto individual como social de la persona considerada en su devenir histórico. En efecto, ambas dimensiones se comprenden intrínsecamente y no puede eliminarse una sin perder la otra (Spinoza⁵¹).

En efecto, el Derecho, ya sea que se lo considere un producto natural de la misma vida social o una obra cultural del hombre, expresa siempre un intento por regular de manera prescriptiva una relevante porción

⁴⁷ Ferrajoli intenta no caer en la falacia naturalista señalando que ambas opciones (iuspositivismo e iusnaturalismo) no son incompatibles sino que obedecen a planos diferentes. Serán entonces necesariamente positivas la noción teórica y la definición empírica de los derechos fundamentales ofrecidas por la ciencia jurídica, que tiene como referencia los concretos ordenamientos positivos. Por el contrario, la determinación, en sede de la filosofía de la justicia, de lo que es justo tutelar como derecho fundamental, no puede dejar de ser iusnaturalista. Ferrajoli, *ob. cit.* pág. 317.

En crítica a esta postura véase, entre otros, Massini – Correas, Carlos I. “El fundamento de los derechos humanos en la propuesta positivista-relativista de Luigi Ferrajoli”, en *Persona y Derecho*, 61 (2009), 227-247.

⁴⁸ El PGP principio “is the supreme principle of morality because its interpersonal requirements, derived from the generic features of action, cannot rationally be evaded by any agent”. Gewirth, Alan “The basis and content of human rights” en *Georgia Law Review*, Vol. 13, pág. 1156.

⁴⁹ Fernández, Eusebio. “Los Derechos fundamentales del hombre” en *Anuario de Derechos Humanos*. Facultad de Derecho. Univ. Complutense de Madrid, 1981; pág. 94.

⁵⁰ Así Tasioulas, “Since all human beings are, in this sense, equally human, this valuable status is possessed by each in equal measure”. John Tasioulas “Human Rights, legitimacy, and International law” en *The American Journal of Jurisprudence*, Vol. 58, N.1 (2013) págs. 1-25.

⁵¹ En la visión de B. Spinoza “el individuo está comprendido en la sociedad así como el múltiple en lo uno, no solo, en el vive el valor social, es decir objetivo, de las acciones: del mismo modo que lo múltiple vine en el uno, y viceversa. Si se elimina el individuo, se elimina *ipso facto* la sociedad”. V. Magliano, Franco. *Il Diritto nel sistema di Benedetto Spinoza*. Ed. F.lli Bocca. Milano, pág. 335.

de la vida en relación de acuerdo a valores que, en un determinado contexto histórico-social, se reputan idóneos a tal fin⁵². En mejores palabras de Celso “*ars boni et aequi*”⁵³.

En esta visión, la relación de medios jurídicos a fines axiológicos resulta importante ya sea para consensuar un núcleo básico de derechos que “deben” ser tutelados, como también para contener la expansión ilimitada de necesidades e intereses individuales en su pretensión de convertirse en derechos humanos.

De todas maneras, coincido con el maestro Bobbio⁵⁴ cuando señala que la cuestión de la crisis de los fundamentos “no tendrá ninguna importancia histórica sino es acompañada del estudio de las condiciones, **los medios** y de las situaciones en las cuales tal o cual derecho puede ser realizado”.

De allí nuestra preocupación por la interrelación de los derechos humanos y la materia tributaria y financiera no solo como limite a la potestad tributaria ejercida por el Estado, sino además como instrumento principal para la obtención y gestión de los medios indispensables para lograr el ejercicio, protección y realización de todos los derechos humanos.

Legitimidad:

Íntimamente unido al fundamento de los DDHH se presenta la cuestión acerca de su legitimidad en el ámbito internacional, lo cual involucra el concepto de autoridad y su ejercicio.

La cuestión principal que aquí nos interesa es si estos derechos se consideran tales solo una vez que han sido reconocidos por el Estado o, en cambio, son preexistentes a este acto de derecho público internacional.

Si bien se observa, la cuestión alcanza no solo a la categorización de los derechos humanos o la autoridad que tiene a su cargo el deber de tutela, sino también al sujeto tutelado y a la misma conceptualización jurídica de la persona. En efecto, si la existencia de los derechos humanos depende de su recepción positiva, también los sujetos tutelados por estos corren su misma suerte⁵⁵. En palabras de Spaemann los derechos humanos así considerados “no son sino edictos de tolerancia revocables”⁵⁶.

⁵² En este entendimiento los derechos humanos no escapan a la evolución histórico-social del hombre en su vida social pues la misma concepción histórica que el hombre tiene de sí mismo y de su relación social condicionará los derechos y deberes frente a sus semejantes, frente a las cosas y frente a la autoridad.

Otros autores, en cambio, como Carlos Santiago Nino que se enrolan en un *neo-ius naturalismo*, entiende que los mismos tienen carácter universal y atemporal.

⁵³ La definición del jurisconsulto Celso (siglo 2 d.C.) ha sido traducido como “el arte de lo bueno y lo igual”. Véase Gallo, Filippo. *Celso y Kelsen*, ed. española Eudeba, 2015.

⁵⁴ Bobbio, Norberto. *L'eta dei diritti*. Ed. Einaudi. 1990- ed 2014.

⁵⁵ Esta es, por ejemplo, la crítica a la postura de L. Ferrajoli, cuando define los DDHH como “aquellos que están adscriptos universalmente a todos en cuanto personas o en cuanto ciudadanos o personas con capacidad de obrar”.

⁵⁶ Spaemann, Robert. *Lo natural y lo racional*. Ed. Rialp. Madrid, 1989, pág. 50.

Para otros, en cambio, dicha legitimación no puede estar condicionada por su reconocimiento positivo sino que deriva de la misma “dignidad humana” que, a su vez, fundamenta el carácter universal de estos derechos⁵⁷.

En mi opinión, ciertamente la eficacia y protección de los derechos humanos está condicionada a la existencia de una autoridad política que los reconozca como tal, pero sujetar su existencia a dicho reconocimiento es poner la carreta delante de los bueyes. Si bien se observa, la concepción se modifica según se considere al “sujeto” individual frente a la autoridad y frente a los otros (concepción subjetiva individual) o, en cambio, se reconoce que tales derechos humanos solo pueden existir en una visión de la persona humana “en” un determinado contexto histórico social.

En otras palabras, los derechos humanos son autosuficientes por su mera declaración en abstracto sino que su justificación y legitimidad requieren que estos sean acogidos e implementados en la práctica mediante remedios y acciones concretas⁵⁸.

Más precisamente en el orden internacional, los derechos humanos presentan un doble aspecto: son principios de justicia y, a su vez, sirven de legitimación de las instituciones internacionales. En palabras de Trujillo estas dos visiones diversas son interdependientes por cuanto la no violación de los derechos aparece como condición necesaria -aunque no suficiente- de la legitimidad en el orden internacional. Por el otro lado, es bajo la presunción de justicia que la autoridad internacional debe realizar, que la misma se legitima⁵⁹.

Señala Santiago⁶⁰ en referencia al Sistema Interamericano, como en la dinámica historia del derecho internacional de los derechos humanos se da un lento pero inexorable paso de la concepción del consenso (contractualista) a una más expansiva basada en la existencia de un núcleo indisponible mientras que los aspectos secundarios quedan a la voluntad consensual expresada por las partes.

⁵⁷ Entre otros, Tasioulas “Since all human beings are, in this sense, equally human, this valuable status is possessed by each in equal measure”. Tasioulas, J. ob.cit. pág. 6.

⁵⁸ Esto marca una diferencia relevante con la doctrina clásica de los derechos humanos y marca la interdependencia entre declaración y realización de los derechos. En un sentido similar, Trujillo y Viola, ob. cit. cuando afirman “Human rights are not self-sufficient. The link between HR and practical reason”; pág. 19, 23 y conc.

⁵⁹ Esta interdependencia es clara aún cuando se instrumentalizan los derechos humanos para legitimar medidas que, sin su invocación, tendrían probablemente otra discusión o aceptación (por ej. guerra preventiva al terrorismo, intervención humanitaria con fines geopolíticos, etc.). “En este orden, desde la práctica de justicia global los derechos tienden a ampliarse y especializar su garantía, mientras como criterio de legitimidad indican un límite de mínima”. Trujillo, Isabel “I diritti umani e il problema della legittimità e della giustizia dell’ordine internazionale”, en *Ragion Pratica*, 32, 2009, pág. 28.

⁶⁰ Santiago, Alfonso “El derecho internacional de los derechos humanos: posibilidades, problemas y riesgos de un nuevo paradigma jurídico”; en *Anales de la Academia Nacional de ciencias morales y políticas*; 2009; pág. 26.

En nuestra línea de análisis esta cuestión resulta de particular interés, por cuanto a los cuestionamientos propios de la legitimación internacional de los derechos humanos deben agregarse aquellos específicos del derecho internacional tributario.

En efecto, a la par de los problemas de legitimación de una “autoridad internacional” en la materia⁶¹ se agregan aquellos propios que plantea el carácter “universal”⁶² de los mismos, en particular: la soberanía, el pluralismo y el excepcionalismo en la protección de los derechos.

Así por ejemplo en el ámbito del Derecho Internacional Tributario (DIT) se observa claramente esta crisis de la legitimación frente al cuestionamiento de los organismos internacionales actuantes (OCDE – G-20, entre otros), ante la falta de una autoridad jurisdiccional internacional, los distintos grados de actuación -cuando no de evidentes excepciones- a la implementación de las medidas señaladas, o frente a la ausencia de protección de los derechos del contribuyente⁶³.

⁶¹ Sobre el problema de la legitimación de la autoridad internacional y los DDHH véase, entre otros, Tasioulas J. *ob. cit.* pág 13; Raz, Joseph, “The problema of authority: revisiting the service conception”, en *Minnesota Law Review*, 90 (2006).

⁶² El universalismo asimismo aparece en crisis frente a la cuestión de la política de derechos humanos ante la responsabilidad de su protección a nivel internacional. En particular se destacan las denominadas guerras humanitarias o de intervención preventiva, donde la política de los derechos es instrumentalizada hacia otros fines y que puede derivar en una nueva forma de colonialismo.

⁶³ Así por ejemplo uno de los cuestionamientos más sentidos respecto del conocido plan de acción BEPs es, precisamente, ¿Quién ha dado a la OCDE y al G-20 la autoridad para enarbolar la “defensa de la soberanía tributaria?; sobre todo cuando la falta de coordinación plantea numerosos conflictos de potestad tributaria.

4.- ¿CUÁLES DERECHOS HUMANOS?

4.1. El contenido de los derechos humanos

La cuestión acerca del contenido de los derechos humanos está claramente vinculada a la postura que hayamos asumido en los puntos precedentes, particularmente en la respuesta a quien los define como tal, cual es la extensión del elenco de derechos humanos y si existe una jerarquía o supremacía jurídica entre los mismos.

Aunque en simbiosis, la cuestión aquí tratada es diversa a la problemática de su protección efectiva, que bien puede convalidar o contradecir la postura declarativa o receptiva de los derechos humanos. En efecto, para aquellas posturas que sostienen que los DDHH son tales solo desde el momento que han sido positivizados, la cuestión del contenido y su jerarquía pasa a ocupar un segundo lugar, siendo más relevantes entonces las cuestiones de su sistema de protección y realización.

En este sentido, advierte Bobbio⁶⁴ que “el problema de fondo relativo a los derechos del hombre es hoy no tanto el de justificarlos sino el de protegerlos. No es un problema filosófico sino jurídico y, en un sentido más amplio político”.

Aquellas posturas que en cambio adoptan una legitimación axiológica de los derechos humanos, tienden a establecer un criterio jerárquico de protección según estos se encuentren más o menos cerca del núcleo de tales derechos, núcleo este que puede o no coincidir con los principios del pensamiento humanista de los derechos naturales a la vida, la libertad y a la propiedad.

Hemos señalado también la existencia de posturas que, como la de Ferrajoli, delimitan el contenido de los derechos fundamentales en base a otros criterios axiológicos: paz, igualdad, democracia sustantiva y como leyes del mas débil⁶⁵.

En este marco, sin embargo, se plantean diversas cuestiones que debieran ser previas y justificantes de cuáles son los derechos que el sistema debe financiar:

4.1.1. En primer lugar surge la problemática acerca de quién debe reconocer tales derechos

La cuestión tiene relación con la ya mencionada problemática de su legitimación que ya hemos tratado supra. Esto es, si para su existencia debe contar con el reconocimiento formal del Estado que, eventualmente, pueda ser quien este violando o no tenga ningún interés en hacerlo efectivo.

En otro sentido, la cuestión plantea si los derechos pueden ser reconocidos también por especificación interpretativa o aplicativa del órgano jurisdiccional sin necesidad de una autoridad política que los

⁶⁴ Bobbio, Norberto; *L'eta dei diritti*. Ed. Einaudi 1990- 2 ed, pág. 16-17.

⁶⁵ Ferrajoli, Luigi “Sobre los derechos fundamentales” *Cuestiones constitucionales*; México, núm. 15 julio-diciembre 2006.

reconozca⁶⁶. En esta postura, los DDHH se consideran una manifestación positiva de valores donde los Tribunales tienen el derecho/deber de definir los derechos específicos que integran el contenido concreto de tales criterios axiológicos.

En crítica a esta postura, se ha sostenido que este tipo de “activismo judicial” conduce a una expansión infinita de los derechos que, sin una adecuada contraprestación de deberes asumidos democráticamente, “genera un cortocircuito entre la cantidad de derechos reconocidos y calidad de la democracia⁶⁷, que quiebra el vínculo entre soberanía popular y derechos fundamentales a la vez que pone en crisis el principio de representación democrática”⁶⁸.

4.1.2. La segunda cuestión radica en el contenido concreto de estos derechos.

Aquí también encontramos aquellas posturas que propugnan por un derecho “mínimo” y otras que bregan por un elenco cada vez más amplio y plural de reconocimiento progresivo de los derechos.

Entre las primeras se encuentran aquellas teorías del liberalismo clásico que reconocen como derechos humanos solo a las denominadas libertades negativas, como expresión de la no injerencia del Estado en la esfera privada (libertad personal, propiedad privada, libertad negocial)⁶⁹. En palabras de A. Rand “los derechos individuales representan el medio para subordinar la sociedad a la ley moral”⁷⁰.

En este sentido aparecen posturas radicales como las de Rothbard⁷¹ para quien el concepto mismo de derecho solo tiene sentido si se lo considera desde el derecho de propiedad, caso contrario los derechos se convierten en vagos y contradictorios.

Otros autores pondrán el foco en la libertad⁷² o en la igualdad del género humano, expresiones estas que según como vengán definidas, pueden ser compatibles o entrar en franco conflicto.

⁶⁶ Silvestri, G. “Verso uno jus commune europeo dei diritti fondamentali”, en *Quaderni costituzionali*, n. 1, marzo 2006, pag. 7 y sgtes.

⁶⁷ Democracia sustancial y calidad democrática son términos que indican la brecha entre democracia formal o meramente electoral y la democracia donde los ciudadanos participan responsablemente de la vida social.

⁶⁸ Viloante, L. *ob. cit.* Introducción, pág. 13.

⁶⁹ Entre otros, Ribas para quien los derechos individuales son superiores a los derechos sociales. En su postura, estos últimos “en el fondo son privilegios otorgados por el poder político en desmedro de los derechos individuales y particularmente de la seguridad en la propiedad”. Armado P. Ribas, *Los '90 (Otro traspie de luz del día en Latinoamérica atrapada entre el Príncipe y El Principito)*; Ed. Stock Cero, 2004; pág. 123.

⁷⁰ En el pensamiento de Rand “violiar los derechos del hombre significa obligarlo a actuar contra su propio juicio o expropiar sus valores. Fundamentalmente hay un solo modo para lograr esto: recurrir a la violencia física. Existen dos potenciales violadores de los derechos humanos: los criminales y el gobierno”. De hecho para Rand solo existen como los únicos derechos económicos el derecho a la propiedad y el derecho al libre intercambio (de hecho los considera derechos políticos”). Ayn Rand, *La virtud del egoísmo*. Liberilibri, 2 ed, pág. 99 y sgtes.

⁷¹ “Cuando los derechos humanos no son expresados en términos de propiedad se demuestran vagos y contradictorios... así se debilitan en nombre de la “política pública” o del “bien general”. Murray N. Rothbard. *L'etica della libertà*. Liberilibri, ed. italiana 2000.

⁷² El concepto de libertad se ha convertido ciertamente hoy en una definición equívoca. Entre las más amplias véase Hillaire Belloc que se refiere a la libertad de ser, de hacer y de trabajar para sí y para la propia familia y no para otros. Belloc Hillaire, *Lo Stato Servile*. Liberilibri. Macerata, 1993.

Sobre la dinámica de una real –o aparente- contradicción entre libertad e igualdad véase R. Dworkin cuando sostiene “ningún derecho a la libertad”. Dworkin, R. *ob. cit.* pág. 383 y sgtes.

En el margen opuesto se encuentra la visión “pluralista o *rights holism*” que hace hincapié en interacción entre todos los derechos. Consecuentemente, la existencia de un derecho implica aceptar a los demás⁷³.

Entre estas posturas que reconocen un elenco plural de derechos humanos, suele hablarse de generaciones de derechos. Así entre las tantas clasificaciones existentes generalmente se mencionan, en primer lugar, las ya mencionadas libertades negativas o libertades civiles (libertad personal, propiedad privada, libertad negocial)⁷⁴; luego los derechos políticos de segunda generación y, en tercer lugar, aquellos que hacen a los denominados derechos sociales de reparto, que requieren una prestación efectiva por parte del Estado, bajo el fundamento de que sin estos derechos no pueden darse las condiciones para actuar de manera libre en la sociedad organizada.

En tal entendimiento, el pluralismo es manifestación de evolución del desarrollo social que, en definitiva, exige necesariamente una mayor especificación cuando no una profundización del elenco de los derechos humanos reconocidos positivamente⁷⁵.

Esta ampliación del contenido de los derechos que evidentemente no se corresponde necesariamente con el grado de su efectiva realización, ha llevado a cuestionar el pluralismo de los derechos humanos proponiendo una restricción jerárquica de su contenido.

Pensadores como A. Rand han visto en esta ampliación una lisa y llana inflación de los derechos que no hacen otra cosa que negar y destruir los derechos individuales⁷⁶.

Dentro de los estudios contemporáneos en esta óptica podemos mencionar las obras de Rawls⁷⁷ y de Ignatieff⁷⁸ que han originado un prolífico diálogo científico.

Así el pluralismo razonable de Rawls en su clasificación política de los pueblos⁷⁹ restringe los DDHH al derecho a la vida, la libertad (personal y de religión), propiedad (personal) y el derecho a la igualdad formal (como expresión de la justicia natural).

La postura política de Ignatieff, por su parte, termina excluyendo a los derechos económicos, sociales y culturales, ya no en base a una menor jerarquía de estos derechos (o su directa contraposición como Rand),

⁷³ Véase, Canney, S. “Justice beyond borders. A global political theory”. *Oxford U.P.* 2005, pág. 83.

⁷⁴ Sobre la evolución de las “generaciones de derechos”, véase Sánchez Marin, Ángel L. “Concepto, Fundamentos y Evolución de los Derechos Fundamentales”. *Rev. Filosofía*, Ed. Eikadia, Marzo 2014; pág. 229-237.

⁷⁵ Ciertamente estas distintas visiones tienen su correlato en las diversas posturas sobre la función y rol del Estado. Así por ejemplo, siendo que el Estado social debe realizar el programa de actuación de los derechos sociales, su estructura institucional será claramente diversa del Estado mínimo liberal.

⁷⁶ “De hecho los derechos económicos, los derechos colectivos, los derechos del interés público no existen... no existe ningún otro tipo de derechos y solo los individuos poseen derechos”. Rand. A. *ob. cit.* pág. 110.

⁷⁷ Rawls, J. *Il diritto dei popoli*. Ed. di Comunità. Torino, 2001.

⁷⁸ Ignatieff, M. *Una ragionevole apologia dei diritti umani*. Feltrinelli, Milano 2003.

⁷⁹ Rawls en su derecho de los pueblos (o de gentes) distingue entre las sociedades liberales ordenadas y democráticas, aquellas liberales no ordenadas y sociedades jerárquicas “decentes”.

sino porque en función de su propia naturaleza de derechos colectivos, corren el riesgo de desvalorizar los derechos fundamentales estableciendo declaraciones éticas genéricas o meras aspiraciones sociales.

Frente a estas posturas se encuentran aquellas que reconocen el mismo grado de jerarquía de todos los derechos incluidos en el catálogo de los derechos humanos. En tal entendimiento se destaca la naturaleza positiva y negativa de las obligaciones asociadas, a la vez que tiende a identificarse también aquí un núcleo mínimo esencial e irrenunciable cuyo incumplimiento es considerado ya no una falta de actuación programática, sino una violación⁸⁰ respecto a la cual los Estados involucrados y la misma comunidad internacional deben responder.

En esta postura puede verse reflejada en el Dictamen 14/2000 del Comité para los derechos económicos, sociales y culturales de la ONU⁸¹ cuando al momento de identificar el contenido del art. 12 (derecho a la salud), reconoce la existencia de un perfil negativo y otro positivo. En virtud de ello, se ratifica el derecho de la persona al control de su cuerpo y su salud sin interferencias y, contemporáneamente, contempla el derecho a un sistema que permita un equitativo acceso al máximo nivel de salud obtenible, dadas las condiciones biológicas y socio-económicas del titular y los recursos disponibles por parte del Estado. El mismo documento destaca además la existencia de un núcleo de obligaciones que se identifica con la garantía del acceso a los servicios sanitarios y a las medicinas esenciales sobre base igualitaria.

En cuanto a la relación entre el contenido de los derechos y su concreta actuación, es importante observar dos aspectos relevantes:

En primer lugar, si bien la existencia de recursos condiciona la realización efectiva de los derechos y no su declaración, la realidad es que esta influye de manera indefectible en la determinación del “contenido” (mínimo, esencial, etc.) de tales derechos. Si bien esta argumentación suele esgrimirse frente a los derechos sociales de prestación, la realidad es que el “nivel” de tales contenidos afecta a todos los derechos humanos.

En segundo lugar, es necesario constatar en el caso concreto como la falta de actuación de este contenido esencial configura una violación del derecho y como dicha vulneración puede ser contrarrestada a través de las medidas que remuevan los obstáculos a su realización. Tal postura comporta una visión superadora de aquella clásica que exige la necesaria intervención legislativa para la realización de los derechos sociales a la vez que recalifica el rol de la jurisdicción en este sentido.

In fine, debemos recordar que si bien el contenido concreto de los derechos reconocidos a nivel doméstico e internacional tienden a coincidir, no es indiferente la fuente de recepción (constitución, declaración

⁸⁰ En este sentido, Chapman, A. “A ‘violations approach’ for monitoring the International Covenant on Economic, social and cultural rights”; en *Human Rights Quarterly*, 18 (1), 1996; pág. 23 sges.

⁸¹ Doc. “El derecho al disfrute del mas alto nivel posible de salud: 11/08/200. E/C.12/2000/4”; en www.acnur.org.

regional o internacional) al momento de determinar el alcance del concepto y los concretos mecanismos de protección.

4.1.3. En tercer lugar se plantea la cuestión de la jerarquía entre los derechos.

Tanto para quienes propugnan un derecho mínimo como para aquellos sostenedores de un elenco amplio y plural, la cuestión de la jerarquía entre el elenco de derechos reconocidos cobra un rol principal. Esto no solo por razones de coherencia con la postura dogmática asumida sino también respecto del grado y prioridad de su protección efectiva.

Para quienes propugnan un derecho “mínimo”, la respuesta es lineal por cuanto debiera seguir la primacía jerárquica de ese núcleo al cual se le reconoce supremacía por sobre el resto.

Para aquellos otros que, en cambio, adhieren a un elenco amplio e indivisible de derechos, la cuestión jerárquica radicará no ya en base a su diverso reconocimiento sino en función del diverso grado de protección⁸². Consecuentemente, esta última postura parece mas compatible con la dimensión práctica de realización de los derechos donde la interdependencia y el costo de los mismos resulta evidente.

Los organismos internacionales de DDHH, por su parte, tienden a eludir cualquier tipo de jerarquización afirmando que todos los DDHH tienen la misma importancia⁸³ y que estos “en su conjunto son indivisibles, interdependientes, interrelacionados y de igual importancia para la dignidad humana”⁸⁴. En tal marco, los Estados tienen la misma responsabilidad respecto de las violaciones de los derechos económicos, sociales y culturales y las vulneraciones de los derechos civiles y políticos.

Sin embargo, tanto desde el punto de vista teórico como práctico se advierte un cierto tipo de ordenamiento que tiende a ser establecer algunos criterios directrices que, sin expresar una jerarquía axiológica o de supremacía jurídica, son el resultado de un compromiso ante las exigencias de una determinada sociedad en un preciso momento histórico. Así por ejemplo, en palabras de Corti⁸⁵, “en el estado actual de reflexión constitucional parecen rechazables las dos posiciones claras y nítidas sobre la cuestión: la clásica (no hay jerarquía alguna) y la que sostiene, en cambio, la existencia de una ordenación sistemática general y precisa. En contraste parecen perfilarse una serie de criterios básicos, que establecen algunas *primacias pima facie*, pero que no llegan a generar una ordenación jerárquica de los derechos: a) la subordinación de los derechos propietarios a los restantes derechos fundamentales; b) la existencia de

⁸² “The cost of rights is irrelevant from the normative point of view, even though it is relevant for the implementation”; Trujillo – Viola, *ob. cit.* pág. 85 en cita a Tasioulas, 2010, 112.

⁸³ La oficina del alto comisionado de la ONU ratifica esta visión que ha sido repetido numerosas veces en la comunidad internacional como la Declaración del derecho al desarrollo (1986), la Declaración y Programa de acción de Viena (1993), entre otras.

⁸⁴ *World Conference on Human Rights* (25-06-1993); Directrices de Maastricht, punto 4.

⁸⁵ Corti, Horacio. *Derecho Constitucional Presupuestario*. LexisNexis- T. Reuters, 2007; pág. 818.

derecho no restringibles en época de emergencia; c) el privilegio de los derechos de categorías de personas que merecen un trato preferencial”.

Esta postura realista que cobra mayor fuerza en buena parte de la doctrina⁸⁶. Sin embargo, tarde o temprano debe enfrentarse con la exigencia de transparentar el criterio axiológico que implica la elección de este “núcleo básico” de derechos.

En nuestro Capítulo final, tendremos oportunidad de profundizar esta cuestión cuando abordaremos el arduo tema de la realización efectiva de los derechos frente a la escasez de recursos. **(Remisión Capítulo IV).**

4.1.4. La proliferación de los derechos, de los titulares y de los sujetos en el ámbito internacional

En los puntos precedentes hemos observado como la protección de los “derechos humanos” en el ámbito internacional ha visto una cabal tendencia a generalizar y ampliar el sistema de garantías tanto en su contenido (derechos fundamentales – derechos económicos, culturales y sociales), como respecto de los sujetos tutelados⁸⁷.

En nuestro análisis la cuestión cobra mayor relevancia si recordamos la tesis inicial según la cual “los derechos de los contribuyentes son una especialización de los derechos humanos” y por ende debiera compartir su naturaleza y jerarquía.

Como hemos podido ver además, este fenómeno ha sido fundado en las más diversos factores no siempre optimistas. En efecto, frente a la visión que hace hincapié en la evolución moral y el desarrollo de los pueblos, se agregan otros factores tales como el activismo judicial (Violante), el defectuoso producto de haber llevado adelante su positivización sin afrontar antes el tema de su fundamentación (Maritain) o, en el pensamiento de A. Rand, “una expresión de la tiranía colectivista tendiente a eliminar los derechos individuales; un sistema *aut-aut* donde unos destruyen los otros”.

Cualquiera sean las causas -seguramente concomitantes- lo cierto que el resultado no es neutro. En efecto, la ampliación de derechos positivizados, muchas veces a través de un lenguaje indeterminado o ambiguo, es a menudo fuente de conflictos y no es difícil verificar que la proclamada universalidad de los derechos humanos no se corresponde con un grado de protección internacional equivalente.

Para una buena parte de la doctrina, dicha ampliación no necesariamente conlleva una mayor realización de los derechos sino que, al contrario, conduce a una mayor conflictividad y frustración de los mismos. Así,

⁸⁶ En tal sentido, Pinto cuando refiriéndose a los derechos económicos y sociales en el orden internacional reconoce “de alguna manera se preserva un mínimo de derechos básicos cuya restricción no se considera compatible con la promoción del bienestar general en una sociedad democrática: el derecho a la alimentación, la atención primaria de la salud, el derecho a tener un alojamiento precario y la educación básica”. Pinto, Mónica “Cumplimiento y exigibilidad de los derechos económicos, sociales y culturales en el marco del Sistema Interamericano. Avances y desafíos actuales”; en *Revista del Centro Nacional de Derechos Humanos*. Número 22. Año 2013.

⁸⁷ Para un estudio del tema véase, entre otros, Aldo Schiavello. “La fine dell’età dei diritti”. *Etica & Politica / Ethics & Politics*, XV, 2013, 1, págs. 120-145; Greblo, Edoardo “Diritti minimi”; en *Etica & Politica*, XII, 2010, 2, págs. 306-337.

el reconocimiento de nuevas categorías de derechos y de personas implica mayores obligaciones para los poderes públicos encargados (obligados) de su realización efectiva, realización esta que en todos los casos implica una actividad y disposición de recursos a tal fin. Allí cuando los recursos son escasos, es inevitable el conflicto de prioridad en su realización.

Frente a este fenómeno se han dado distintas respuestas que van desde la restricción del núcleo duro de los derechos humanos (tendientes a asegurar efectivamente al menos estos), hasta aquellas otras que dejan la cuestión a la praxis de su realización efectiva, subordinada a la existencia de los recursos disponibles y los reclamos urgentes que se van dando.

Desde el primer perfil, ya hemos mencionado como limitar el núcleo de los derechos humanos a un elenco restringido de derechos (Rawls, Ignatieff) no necesariamente garantiza su realización puesto que, en general, si no se aseguran ciertos derechos económicos y sociales, difícilmente pueda garantizarse la efectividad del más elemental derecho individual. Tampoco el “minimalismo” de los derechos pareciera dar solución a los problemas que, como la ambigüedad o la instrumentalización de los derechos, le ha sido achacado al pluralismo⁸⁸.

De allí la necesidad de reafirmar el carácter de interdependencia de los DDHH y el rol preponderante que los derechos económicos y sociales revisten para la actuación misma de los derechos civiles y políticos.

Tampoco parecieran ser de utilidad aquellas otras posturas que, desde un pragmatismo radical, definen los DDHH según puedan ser efectivamente protegidos en un determinado contexto social. Más allá de poner en jaque el carácter universal e indivisible de los derechos y confundir la definición jurídica en base al singular contexto fáctico, dicha postura termina haciendo depender la existencia de los derechos humanos de la acción del Estado. Aún mas, ni siquiera depende de su reconocimiento formal (quien puede ser precisamente aquel sujeto de derecho internacional que está violando dicho derecho o no tiene ningún interés en su efectiva consecución), sino de la efectiva destinación de recursos para hacerlos efectivos. En tal caso, los derechos humanos serán contingentes y se limitarán a aquellos a los cuales el Estado destine recursos a tal fin (y solo en tal grado).

Personalmente entiendo que desde el punto de vista de su reconocimiento y especificación el carácter expansivo de los derechos es un dato fáctico. También es un hecho evidente que esta expansión no se condice con la realización práctica de los mismos.

En este marco es fácil advertir que, cuando todo es declarado como derecho humano, lo más probable es que ninguno se realice efectivamente. Lo que, en palabras de Schiavello, lleva a preguntarnos si en realidad no estamos frente a una mayor retorica antes que un mayor campo de derechos. En efecto, para constatar

⁸⁸ Schiavello. *La fine dell'età dei diritti. ob.cit. Pág. 132.*

este fenómeno basta verificar la instrumentalización de los derechos humanos o su uso retórico, la ambigüedad del contenido y el alcance disperso de ciertos derechos reclamados (ej. derecho a la felicidad). Es cierto además que una ampliación de derechos sociales sin considerar sus deberes -o responsabilidades- y el contexto dentro del cual debe darse su efectiva (y progresiva) realización, a menudo termina generando la frustración misma del derecho declarado y pone en jaque incluso los derechos individuales como ha denunciado la doctrina liberal.

Dudo sin embargo que la respuesta pase por restringir el contenido o sectorizar la jerarquía de los derechos humanos. Al contrario, entiendo que debe insistirse en reafirmar su carácter interdependiente y la demostración acerca como la negación de un derecho social o económico afecta el ejercicio mismo de un derecho civil o político.

Ciertamente la especificación de los derechos debiera ir acompañada además de una mayor precisión jurídica que le restituya el valor y el peso a cada derecho declarado así como a los conceptos mismos de persona y derechos humanos.

Pero esta acción debe ser necesariamente integrada con la verificación fáctica que se basa en las pruebas concretas de dicha interdependencia, de sus concausas y efectos.

Es claro que los resultados dependerán del concreto sector social donde dicho análisis se realice –y por ende la imposibilidad de sacar conclusiones generales-, pero creo de todos modos que esta es una vía útil que puede ayudar a desenmascarar la instrumentación retórica de los derechos y reducir la brecha entre declaración discursiva y ejercicio efectivo.

Los “indicadores de progreso” promovidos en el ámbito del Sistema interamericano de Derechos Humanos es un instrumento que pareciera ir en el sentido que aquí he propuesto.

La proliferación de sujetos, por su parte, reconoce dos aspectos íntimamente vinculados. La de los titulares de los derechos humanos y la de los sujetos a quienes van dirigidas las normas de derecho internacional en esta materia.

En el primer sentido es relevante **la titularidad** de las **personas jurídicas o morales** por cuanto como se ha sostenido, detrás de esta ficción jurídica, en última instancia, se requieren personas humanas asociadas para conformarla. Mientras en el Sistema europeo parece haberse aceptado pacíficamente la extensión de tutela a las personas jurídicas⁸⁹, en el Sistema interamericano tal visión ha encontrado limitaciones que en buena parte tienen su origen en la redacción del Protocolo n.1 de la Convención Americana el cual se refiere expresamente a la “persona humana”. Si bien la Corte Interamericana ha afirmado que las personas jurídicas no están incluidas en la Convención Americana, como si lo hace el Protocolo n°1 de la Convención Europea, también ha precisado que, “esto no restringe la posibilidad que bajo determinados supuestos el

⁸⁹ El Protocolo adicional (20-3-1952) al Convenio de Roma de 1950 en su art. 1 establece que “Toda persona física o jurídica tiene derecho al respeto de sus bienes”.

individuo pueda acudir al Sistema Interamericano de Protección de los Derechos Humanos para hacer valer sus derechos fundamentales, aún cuando los mismos estén cubiertos por una figura o ficción jurídica creada por el mismo sistema del Derecho”. En entendimiento de la Corte Interamericana, los derechos y las obligaciones atribuidas a las personas morales se resuelven en derechos y obligaciones de las personas físicas que las constituyen o que actúan en su nombre o representación⁹⁰.

La doctrina del ILADT, por su parte, ha admitido pacíficamente “que la protección de los derechos humanos comprende también los derechos de las personas físicas, jurídicas o ideales...”⁹¹. Tal extensión de la protección ha sido expresamente reconocida además por los Tribunales constitucionales nacionales como es el caso de las Cortes de México o Argentina⁹².

Asimismo cabe recordar que los arts. 1 y 55 de la Carta de las Naciones Unidas reconocen el derecho de “los pueblos” a la autodeterminación; así como también se reconoce el derecho de las minorías⁹³ y a la subjetividad de las Organizaciones internacionales y las Comunidades beligerantes, aunque siempre dentro de limitados casos específicos⁹⁴.

Respecto de los **sujetos** destinatarios de las obligaciones de derecho internacional, estos parecen haber aumentado de la mano de los derechos que hemos enunciado antes, como al escenario globalizado donde estos se manifiestan.

En efecto, a la par de los Estados “soberanos” se han sumado otros actores no-estatales que se relacionan a nivel transnacional y multilateral.

Esta situación se vincula con la cuestión del “efecto horizontal” de los derechos humanos en la esfera de las relaciones entre privados y la posibilidad de que estos sean reconocidos como “sujetos de derecho internacional”, entendiéndolo como tal a la condición que implica ser destinatario directo de normas internacionales y la capacidad de actuar en juicio en base a las mismas.

⁹⁰ La Corte sigue manifestando que “ya ha analizado la posible violación de derechos de sujetos en su calidad de accionistas”. CIDH, en autos “Cantos vs. Argentina (excepciones preliminares)” 7-9-2001.

En contra de la admisión de las personas jurídicas en la actual redacción del Sistema Americano: Jean Claude Tron y Fernando Ojeda Maldonado “¿Son las personas jurídicas titulares de derechos humanos?”, en www.sitios.scjn.gob.mx/reformasconstitucionales/sites/default/files/material_lectura/Jean%20Claude%20Tron%20Titularidad%20Derechos.pdf.

⁹¹ Conf. XX Jornadas Iladt (S. Bahia 2000). En igual sentido las “Primeras Jornadas Internacionales de Tributación y Derechos Humanos” (Lima 1989) cuando declara “los derechos humanos rigen también para las personas jurídicas en tanto le sean aplicables, es decir, con excepción de los derechos personalísimos no ejercitables por aquellas”.

⁹² La CSJN, reiteró también en “Fizman y Cía. SCA” de 2.009 (Fallos 332:2657) y en “InterCorp SRL” de 2.010 (Fallos 333:935) la plena aplicación de las normas del PSJCR a la materia fiscal y extensivo a la persona jurídica.

⁹³ Declaración universal de los derechos de los pueblos, Argel, 4 de julio de 1976.

⁹⁴ En realidad el ambiguo concepto de pueblo, como el de grupo solo se configura efectivamente como sujeto de derecho internacional solo en casos limitados, generalmente vinculados con graves violaciones de los derechos humanos al *ius cogens*.

En este marco, la evolución de la protección efectiva de los derechos humanos pareciera exigir de por sí una visión que, contemplando este escenario, trascienda a los Estados como únicos sujetos del derecho internacional y reconozca a la persona ya no solo como objeto de protección sino también como sujeto del derecho internacional⁹⁵.

Tal necesidad implica aceptar que a la persona le alcanzan también las obligaciones de orden internacional y que debe poder acceder directamente a la jurisdicción para hacer valer sus derechos o para responder jurídicamente allí cuando haya violado el derecho de sus semejantes⁹⁶.

En palabras de Cançado Trindade⁹⁷ “el reconocimiento de la personalidad jurídica internacional del individuo, además de reflejar el proceso de humanización del derecho internacional contemporáneo, resalta la apremiante necesidad de superar las limitaciones clásicas de su *legitimatío ad causam* en el derecho internacional”.

En esta óptica, el reconocimiento del individuo como centro de imputación de derechos y deberes internacionales, con el correlativo acceso a la tutela jurisdiccional, se convierte en la medida del desarrollo del derecho internacional de los derechos humanos. En palabras de Pariotti, esta visión es coherente en la medida que la idea misma de derechos humanos exige situarse en una visión de justicia necesariamente orientada en un sentido ultra-estatal⁹⁸.

Otra parte de la doctrina va mas allá y propone la necesidad de superar la categoría abstracta individual de los derechos subjetivos para recuperar la persona en su real contexto histórico. En este paso “de sujeto a persona” (Rodotà) “la abstracción del sujeto se disuelve en lo concreto de las necesidades de una persona ‘situada’, impregnada de las dificultades de la existencia, subjetivamente impotente frente a los obstáculos que la organización social le pone en frente”⁹⁹.

Desde esta visión, esta nueva “antropología” se asienta en el principio de dignidad que, no obstante su naturaleza polisémica, exprime un carácter que intrínsecamente pertenece a todos los hombres pero que,

⁹⁵ En contra de esta postura se encuentran la mayor parte de la doctrina internacionalista. A favor de esta, Cançado Trindade y Godoy, entre otros. Para un análisis de las posturas en pro y contra véase Godoy, Juan Manuel R. “La persona como sujeto de derecho internacional” en *Rev. Latinoamericana de Derechos Humanos*, Vol. 21 (2); julio – diciembre 2010, pág. 35-49.

Cabe recordar que la Corte de Justicia Centroamericana en 1907 había proclamado el acceso directo a los individuos a su jurisdicción.

⁹⁶ “Tanto en el derecho internacional general como en el derecho convencional se encuentran normas que se aplican inmediatamente a los individuos... El individuo así designado es entonces un sujeto inmediato del derecho internacional” Kelsen, H. *Teoría pura del Derecho*. Ed. Eudena. Bs.As. (2008).

Para una profundización en la doctrina latinoamericana véase, Godoy, Juan Manuel R. “La persona como sujeto de derecho internacional” en *Rev. Latinoamericana de Derechos Humanos*, Vol. 21 (2); julio – diciembre 2010, pág. 35-49; Cançado Trindade, Antonio A. “La persona humana como sujeto del derecho internacional: avances de su capacidad jurídica internacional en la primera década del siglo XXI”, en *Revista del IIDH*, Vol. 46; pág. 273 – 328.

⁹⁷ Cançado Trindade, Antonio, *ob. cit.* pág. 46.

⁹⁸ “De por sí, el impulso a la universalización de los derechos humanos implica la potenciación y la ampliación de los elementos cosmopolitas en la definición de las esferas de justicia”. Pariotti, E. *ob. cit.* pág. 156.

⁹⁹ Rodotà. S. *ob. cit.* pág. 161 y sgtes. Para quien en esta nueva antropología de la concepción jurídica de la persona se pasa “del sujeto como mero centro de imputación de situaciones jurídicas a la persona como vía para el recupero integral de la individualidad y para la identificación de valores fundantes del sistema”.

a su vez, se construye socialmente. Así entendido, el principio no solo prohíbe la instrumentalización de la persona, sino que exige la necesidad de construir una “sociedad digna”. En tal sentido, la dignidad “viene a integrar principios fundamentales ya consolidados: libertad, igualdad, solidaridad; formando un cuerpo con estos e imponiendo una reinterpretación en una lógica de indivisibilidad”¹⁰⁰.

Desde el segundo aspecto, esto es la interacción de otros sujetos para-estatales, debemos recordar que junto al reconocimiento de ciertos sujetos colectivos (el derecho de los pueblos, los Organismos internacionales), surge cada vez con mayor fuerza el rol de **las empresas transnacionales**, cuestión esta de gran relevancia para la materia que nos ocupará en los próximos capítulos.

Como bien señala Pariotti¹⁰¹, el derecho internacional ha intervenido generalmente a través de instrumentos *soft law* para orientar la conducta de estos actores no estatales ya sea desde el perfil de la uniformidad informativa, la conducta frente a la competencia (ICC) o ante la potestad tributaria de los Estados (OCDE)¹⁰².

Desde el ámbito de las violaciones de los derechos humanos por parte de estas empresas (condiciones de trabajo inhumanas, contaminación del medio ambiente, etc.) que por su dimensión y penetración pueden influir la adopción y la eficacia de la políticas estatales, la cuestión pasa por si debe admitirse la responsabilidad directa por violación de los derechos en el ámbito internacional, o si esta debe restar en el marco de la responsabilidad indirecta de los Estados.

Los sistemas nacionales no son homogéneos en esta materia¹⁰³ pero ciertamente la naturaleza y el actuar transnacional de estas empresas ha crecido fuertemente de la mano de la apertura del comercio internacional y las nuevas formas de integración, fenómenos estos que decididamente trascienden la noción jurídica de “personalidad jurídica” a nivel estatal e internacional¹⁰⁴.

Este escenario exige una reflexión jurídica respecto de categorías que puedan contener la trascendencia de su rol como “sujetos participantes de la evolución del derecho internacional”¹⁰⁵.

¹⁰⁰ Rodotá, S. *ob. cit.* pág. 199. En contra de esta visión cosmopolita se encuentra Whitman para quien el recurso al principio de “dignidad” se traduce en una limitación a la libertad y la autonomía personal. Whitman, J. Q. “From nazi ‘honor’ o european dignity”, paper del autor para el *Workshop at the European Univ. Institute*, 29-30. Set. 2000.

¹⁰¹ Pariotti, Elena “Effetto orizzontale dei diritti umani e imprese transnazionali nello spazio europeo” en *Identità, diritti, ragione pubblica in Europa*. A cura de I. Trujillo y Francesco Viola. Ed. Il Mulino, Bologna, 2007. Págs. 173 y sgtes.

¹⁰² Entre otros instrumentos pueden mencionarse la “social accountability international 8000”; las Guidelines for Multinational Enterprises de la OCDE; la Business charter for sustainable development de la ICC.

¹⁰³ Así, por ejemplo, el sistema irlandés pareciera adoptar un sistema horizontal directo, mientras el alemán o el italiano se inclinan por el esquema indirecto.

¹⁰⁴ Conforme la clásica doctrina de la Corte Internacional de Justicia la personalidad jurídica presupone tres elementos: la subjetividad jurídica internacional, la capacidad jurídica internacional y el *ius standi* internacional. Conf. “Reparation for injuries suffered in the Service of the USA case” I.C.J. Rep. 1949, 179

¹⁰⁵ Charney, J. “Transnational corporations and developing public international law” en *Duke Law Journal*, 32, 1983, pág. 748 y sgtes.

5.- RELACIÓN CON LOS DEBERES

Al inicio de este capítulo destacábamos como somos vida en relación y así como los derechos hacen al reconocimiento de los individuos como tales, la existencia de los deberes pone el acento en las condiciones dentro de las cuales tal vida puede desarrollarse.

En este entendimiento, los derechos del hombre tienen necesidad de los deberes para con sus semejantes y la comunidad donde el individuo se desarrolla. En mejores palabras de Trujillo, “no se trata ya de que existe un derecho cuando hay un deber correspondiente, sino que si hay un derecho tiene que haber un deber correspondiente aunque actualmente no lo haya”¹⁰⁶..

Violante¹⁰⁷ describe a estos deberes como la proclamación de un límite a la libertad de actuar en nombre de un valor que se refiere esencialmente a la relación con los demás, la unidad política y el principio de igualdad.

Esta interrelación entre derechos y deberes es tal que “cuando se oscurece la categoría de los deberes, la unidad política se desarticula, prevalece el egoísmo de los individuos, la democracia se desmorona, el ejercicio efectivo de los derechos queda confiado al caso o a las relaciones de fuerza”. En otros términos, el quiebre duradero de este dinámico equilibrio no solo afecta la calidad institucional democrática sino que condiciona la existencia misma de los derechos.

Ahora bien, cuando los deberes corresponden a un derecho correlativo reconocido como un derecho subjetivo que le corresponde a otro individuo, dicho deber aparece como garantía efectiva de cumplimiento de tal derecho. Caso contrario, cuando ese deber no se vincula directamente con un derecho subjetivo entonces requiere de una ley que lo imponga en concreto¹⁰⁸.

Es por esta razón que los Tratados internacionales y las Cartas constitucionales suelen positivizar ciertos deberes como el de solidaridad¹⁰⁹ y el sostenimiento de las cargas públicas, en cuanto aquí nos interesa.

¹⁰⁶ “Los derechos se encuentran en una relación de prioridad axiológica respecto a los deberes correlativos y respecto a los hechos”. Trujillo, Isabel “Derechos y falsos derechos: derechos razonables y no razonables”; en *Persona y Derecho*, N. 52; año 2005; pág. 226.

¹⁰⁷ “Cuando el equilibrio se quiebra de manera duradera, las democracias conocen su propia crisis bajo la forma de parálisis decisional o bajo el despotismo. Si los deberes prevalecen en medida excesiva con respecto a los derechos nacen los procesos autoritarios con su corolario de reducciones de la libertad y del pluralismo. Si los derechos individuales prevalecen de manera excesiva sobre los deberes, se cae en el desorden institucional y la parálisis decisional” (traducción libre del autor) Violante, Luciano. *Il dovere di avere doveri*. Ed. Giulio Einaudi Editori, Torino, 2014. Pág. 62 y ss.

¹⁰⁸ “Ningún habitante será obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe” art. 19 C.N. Argentina; art. 23 Const. Italiana.

¹⁰⁹ El art. 2 de la Constitución italiana se refiere a los “deberes inderogables de solidaridad económica, política y social”.

Como hemos sostenido antes, la evolución del concepto de persona y de los derechos humanos implica también la correspondiente reformulación de los deberes del hombre que ya no pueden responder a la visión de contraprestación y correlatividad propia de una visión restringida de los derechos subjetivos sino en el más extensivo de responsabilidad¹¹⁰.

En tal concepción, se puede ser responsable aún cuando nadie sea titular de un derecho subjetivo para exigir una acción concreta de nuestra parte. Así por ejemplo, somos responsables en dar ayuda a otro semejante que se encuentra en necesidad sin que este sujeto pueda esgrimir un derecho subjetivo a ser ayudado. En tal sentido, el modelo reduccionista sujeto pasivo/sujeto activo no alcanza a dar respuesta a aquellas situaciones donde la persona no ha sido violada en el ejercicio del derecho, sino que se encuentra en un estadio anterior donde esta no ha podido acceder al goce mismo del derecho (ej. falta de vivienda, educación, etc.).

Aún más, actualmente se vislumbra la responsabilidad frente al medio ambiente en el cual coexistirán las generaciones futuras. En palabras de Viola “a una ampliación de la responsabilidad moral deberá corresponder una extensión de la responsabilidad jurídica. El mundo del futuro contendrá ciertamente una dosis de responsabilidad humana mucho mayor. Pero esta solo podrá ser sostenida solo en el concepto de hombre como persona”. En la postura de Barcesat¹¹¹, con la noción de “antijuridicidad objetiva” basta la verificación de la desposesión del derecho reconocido por la norma jurídica para que esta situación ponga en marcha el mecanismo de acceso al derecho previsto por el sistema.

En la especificación de los derechos-deberes estos últimos dependerán del status que la persona esté actuando: ciudadano, residente, contribuyente. Así, cuando nos ocupemos de los derechos de los contribuyentes nos ocuparemos del deber de contribuir que, visto en estos términos, aparece como un concepto que trasciende la relación entre contribuyente y autoridad tributaria para constituirse en un elemento principal de la Constitución financiera vinculada con el sistema de derechos.

Ciertamente, la propugnada ampliación de la reciprocidad subjetiva a la responsabilidad parece ser compatible con el fenómeno de la expansión de los derechos (a mayores derechos mayores responsabilidades), evidentemente es fuente de graves problemas, principalmente en torno al principio de legalidad y del rol de la comunidad internacional ante la realización de los derechos sociales en la manifestación de la justicia social distributiva¹¹².

¹¹⁰ Conforme la definición de la Real Academia (RAE) mientras el deber implica estar obligado a algo por ley divina, natural o positiva (ref.1); la responsabilidad es una capacidad existente en todo sujeto activo de derecho para reconocer y aceptar las consecuencias de un hecho realizado libremente.

Siguiendo a L. Althusser, Barcesat señala que esta postura implica la necesidad de romper el modelo culpa-castigo por una construcción donde la sola verificación de haberse producido un resultado disvalioso socialmente considerado, imponga la obligación de reparar dicho resultado dañoso.

¹¹¹ Barcesat, E. *ob. cit.* pág. 5.

¹¹² Frente a la visión estado-céntrica se encuentra otra cosmopolita que, partiendo de la irrelevancia moral de los confines políticos (universalidad), sostiene la posibilidad de individualizar principios de justicia distributiva global.

Una prueba de ello, en el campo de nuestro interés del derecho internacional tributario, ha sido la proliferación del *soft law* como fuente de derecho, la justificación moral del deber de contribuir y la consecuente debilitación del principio de reserva de ley en materia tributaria¹¹³.

5.1. Los titulares de los deberes

Frente al actuar cada vez más relevante de los sujetos no estatales, surge la necesidad de afrontar si los deberes aquí tratados alcanzan también a estos sujetos o solo obligan a los Estados.

Respecto del efecto que los deberes humanos comportan para los entes no - estatales y, en particular, el individuo y las empresas transnacionales, pareciera ser que mientras los derechos civiles y políticos muestran un “efecto horizontal” que obliga tanto a los Estados como a los individuos; los derechos sociales admitirían solo un “efecto vertical” debido a la necesaria prevalencia de la actividad Estatal efectiva para su consecución.

En mi criterio, esta clásica distinción no parece ser útil para distinguir el marco de deberes jurídicos que pueden atribuirse directamente a las empresas transnacionales. Mucho menos la cuestión se resuelve manteniendo solo la responsabilidad indirecta del Estado donde se encuentran situadas. En efecto, basta recordar que las empresas transnacionales pueden mantener su presencia horizontal (no sujeta necesariamente a un modelo de jerarquía vertical) en diversos países sin necesidad de establecer una base fija o incluso sin que se requiera el reconocimiento de su personalidad jurídica por parte del Estado (trusts, contratos de colaboración empresaria, etc). Por otro lado, al Estado a quien se le atribuye la responsabilidad indirecta por el actuar antijurídico de la empresa transnacional podría rechazar dicha responsabilidad desconociendo la personería jurídica o la residencia del ente, atribuyéndola a la sociedad *holding* o casa matriz situada en otro Estado quien vería entonces re-imputada dicha responsabilidad.

Mas simple pareciera ser la clasificación que distingue las obligaciones correlativas de carácter negativo, donde puede teorizarse una responsabilidad directa de la empresa transnacional, de aquellas otras que implican un actuar positivo donde es indispensable un actuar del Estado y, por lo tanto, a este último debe atribuirse su responsabilidad. Debemos recordar aquí que un mismo derecho, cualquiera sea su categorización, puede implicar diversos grados de protección y que se traducen tanto en obligaciones negativas como positivas o prestacionales. Así por ejemplo, el derecho a condiciones de trabajo digno puede ser garantizado por la empresa transnacional cumplimentando con las leyes laborales (salario y jornada mínima, etc.), mientras que la mejora del sistema laboral o el aumento de los puestos de trabajo

¹¹³ En mi opinión, sin embargo, la responsabilidad pública como presupuesto jurídico-político del derecho subjetivo no debiera implicar el descuido por la legalidad sino precisamente su reafirmación como fuente de los deberes jurídicos. En similar sentido Dromi, R. *Derechos subjetivos y responsabilidad pública*. Ed. Temis; pág. 4.

son medidas positivas que requieren una necesaria intervención estatal y que claramente exceden el marco de actuación de la empresa transnacional.

La cuestión es ciertamente compleja también por cuanto se refiere a los efectos económicos de dicha responsabilidad. En efecto, al histórico debate acerca de la responsabilidad de las personas jurídicas y sus efectos a los *shareholders*, *managers* y *stakeholders*, se agrega además la cuestión de determinar cual/les de los múltiples Estados donde la empresa actúa debiera responder indirectamente por sus violaciones y ante quién.

5.2. Recepción de los deberes en los Tratados de DDHH

Conforme la conceptualización de la ONU los derechos humanos incluyen tanto derechos como obligaciones. En virtud del derecho internacional los Estados asumen las obligaciones y los deberes de respetar, proteger y realizar los derechos humanos¹¹⁴.

Así, el deber para con los semejantes y la comunidad ha sido expresamente receptada por los Tratados internacionales de derechos humanos¹¹⁵.

En materia de derechos sociales los Estados deben aportar medidas tanto de orden interno como mediante la asistencia y la cooperación internacional, especialmente económica y técnica, a fin de lograr progresivamente, por todos los medios apropiados, la plena efectividad de los derechos reconocidos". En palabras de Mónica Pinto, "se trata de obligaciones de comportamiento y de resultado".

En cuanto respecta a la necesaria interrelación entre derechos y deberes, un ejemplo claro aparece en la Declaración Americana de los derechos y deberes del hombre (1948) cuando ya en su Preámbulo manifiesta que "el cumplimiento del deber de cada uno es exigencia del derecho de todos. Derechos y

¹¹⁴ La obligación de respetarlos significa que los Estados deben abstenerse de interferir o limitar el disfrute de los derechos humanos. La obligación de protegerlos exige que los Estados impidan los abusos de los derechos humanos contra individuos y grupos. La obligación de realizarlos significa que los Estados deben adoptar medidas positivas para facilitar el disfrute de los derechos humanos básicos. "En el plano individual, así como debemos hacer respetar nuestros derechos humanos, también debemos respetar los derechos humanos de los demás" (ONU).

¹¹⁵ **Declaración Universal de Derechos Humanos:** "Art. 29 - Toda persona tiene deberes respecto de la comunidad, puesto que sólo en ella puede desarrollar libre y plenamente su personalidad. En el ejercicio de sus derechos y en el disfrute de sus libertades, toda persona estará solamente sujeta a las limitaciones establecidas por la ley con el único fin de asegurar el reconocimiento y el respeto de los derechos y libertades de los demás, y de satisfacer las justas exigencias de la moral, el orden público y del bienestar general de una sociedad democrática".

Pacto Internacional de derechos civiles y Políticos (1966 – vigor 1976): Preámbulo: "Comprendiendo que el individuo, por tener deberes respecto de otros individuos y de la comunidad a que pertenece, tiene la obligación de esforzarse por la consecución y la observación de los derechos reconocidos en este pacto)"

(indem **Pacto Internacional de Derechos Económicos, sociales y culturales**)

Convención Americana sobre Derechos Humanos (PSJCR – 1969)- "Art. 32: Correlación entre deberes y derechos. 1. Toda persona tiene deberes para con la familia, la comunidad y la humanidad. 2- Los derechos de cada persona están limitados por los derechos de los demás, por la seguridad de todos y por las justas exigencias del bien común, en una sociedad democrática".

Carta Africana sobre los derechos humanos y de los pueblos (Carta de Banjul – 1981), en su Capítulo II trata más ampliamente los deberes de los individuos en los arts. 27 a 29.

deberes se integran correlativamente en toda actividad social y política del hombre. Si los derechos exaltan la libertad individual, los deberes expresan la dignidad por esa libertad”¹¹⁶.

¹¹⁶ La Declaración Americana contiene además el Capítulo Segundo donde reconoce los deberes ante la sociedad; para con los hijos y los padres; de instrucción; de sufragio; de obediencia a la ley; de asistencia y seguridad sociales; **de pagar impuestos**; de trabajar; de abstenerse de actividades políticas en país extranjero.

6. LA PROTECCIÓN INTERNACIONAL DE LOS DERECHOS HUMANOS.

La positivización de los derechos humanos se presenta histórica y conceptualmente dinámica. Desde el primer aspecto hemos visto como el proceso toma fuerza con las declaraciones aún carentes de vinculación jurídica, para recién luego ser receptadas en las cartas constitucionales domésticas y de allí a su creciente internacionalización.

Sostiene Trujillo¹¹⁷ que de manera similar a cuanto ocurriera antes en los Estados nacionales, se asiste hoy también en sede internacional a una “constitucionalización” del derecho, fenómeno este que debe entenderse como la juridicidad de ámbitos que generalmente se consideraban dependientes de la voluntad de la comunidad política o de los estados y que, según esta postura, quedarían hoy fuera de la disponibilidad de las mayorías.

Desde el perfil conceptual hemos también advertido como se asiste a un proceso de multiplicación y especificación de dichos derechos y a una creciente preocupación por superar el mero reconocimiento normativo de los mismos.

6.1. Sistemas de protección supranacional. Breve referencia

Como hemos sostenido antes, si bien el contenido de los derechos humanos puede coincidir en mayor medida, es relevante conocer la fuente de referencia de reconocimiento por cuanto es en el marco de un determinado sistema (doméstico, regional, internacional) donde se concreta tanto el alcance del derecho positivizado como el mecanismo de protección efectiva de los mismos.

El proceso de internacionalización corre por dos vías paralelas y sinérgicas. El sistema universal y el de la regionalización que generalmente ha especificado los derechos y establecido los sistemas de tutela a nivel de macro región geo-política.

Actualmente coexisten el sistema de protección internacional de Naciones Unidas junto a los sistemas regionales europeo, interamericano y africano de los cuales daremos una brevísima referencia. Deben señalarse además la Carta árabe de derechos humanos¹¹⁸, que no cuenta aún con un órgano jurisdiccional, y el incipiente proceso asiático¹¹⁹.

¹¹⁷ Trujillo, I. *ob.cit.* pág. 15.

¹¹⁸ Con dificultad ha entrado en vigor el 15-03-2008. Ciertamente a las complejidades de orden religioso y la consecuente dificultad de conciliar la ley coránica con el contenido de algunos derechos (basta pensar a la igualdad entre hombre y mujer), se suman las fuertes divergencias políticas y económicas entre los Países árabes.

¹¹⁹ La mayor parte de los Países asiáticos solo han votado la Declaración Universal de 1948 pero no ha adherido a los Pactos ni a los sucesivos instrumentos internacionales. La “doctrina de los valores asiáticos” señala la existencia de diferentes valores respecto a la cultura de occidente que fueran receptadas en la “Declaración de los gobiernos del área Asia-Pacífico sobre derechos humanos” (1993), enfatizando el principio del respeto a la soberanía nacional y la prohibición de utilizar los derechos humanos como instrumento de presión política.

Sistema Internacional¹²⁰

El movimiento internacional de los derechos humanos cobra impulso con la aprobación de la Declaración Universal de Derechos Humanos por parte de la Asamblea General de las Naciones Unidas (10-12-1948) que ha determinado el marco de posterior positivización de los derechos a nivel internacional (*Pacto de los derechos civiles y políticos* y el *Pacto de derechos económicos, sociales y culturales*, in primis) y regional, a la vez que ha ejercido una gradual influencia sobre la protección doméstica de los derechos.

Paralelamente a este desarrollo se han institucionalizado los órganos que integran el sistema de protección basados en la Carta de la ONU (el Consejo de Derechos Humanos y los Procedimientos Especiales) y los órganos creados en virtud de instrumentos internacionales de derechos humanos, y compuestos por expertos independientes con el mandato de supervisar que los Estados partes cumplan sus obligaciones.

El Consejo de Derechos Humanos, basado en la Carta de la ONU, reemplazó a la antigua Comisión de Derechos Humanos y está encargado de considerar las situaciones de violaciones de los derechos humanos y elaborar recomendaciones al respecto¹²¹.

Entre los mecanismos de acción se destacan el “Examen Periódico Universal” en el cual se da cuenta de la situación de los 192 Estados miembros de las Naciones Unidas y el nuevo mecanismo de denuncias, el cual permite que individuos y organizaciones presenten denuncias sobre violaciones de los derechos humanos a la atención del Consejo.

Los procedimientos especiales pueden estar integrados por una persona (denominada “Relator Especial” o “Experto Independiente”), o por un grupo de trabajo compuesto por lo general de cinco miembros (uno de cada región). Los mandatos de los procedimientos especiales por lo general encomiendan a los titulares examinar, supervisar, prestar asesoramiento e informar públicamente sobre las situaciones de derechos humanos en países o territorios específicos (mandatos por país), o sobre los principales problemas de violaciones de derechos humanos a nivel mundial (mandatos temáticos).

Actualmente se encuentran en actividad los siguientes Comités: de Derechos Humanos; de Derechos Económicos, Sociales y Culturales; Comité para la Eliminación de la Discriminación Racial; para la Eliminación de la Discriminación contra la Mujer; Comité contra la Tortura; el Comité de los Derechos del Niño; para la Protección de los Derechos de los Trabajadores Migratorios y de sus Familiares; Comité sobre los derechos de las Personas con Discapacidad y el Comité contra las Desapariciones Forzadas.

¹²⁰ Para mayores referencias véase la información del Programa de derechos humanos de la UBA (www.uba.ar/derechoshumanos); y las páginas oficiales de cada uno de los sistemas y organismos involucrados.

¹²¹ . Es un órgano intergubernamental compuesto por 47 Estados Miembros, elegidos por un periodo inicial de tres años. Es responsable del fortalecimiento de la promoción y la protección de los derechos humanos en el mundo y fue creado por la Asamblea General de las Naciones Unidas en 2006.

Sistema Interamericano

En el marco de la Organización de Estados Americanos (OEA), los Estados miembros adoptaron una serie de instrumentos internacionales que se han convertido en la base de un sistema regional de promoción y protección de los derechos humanos, conocido como el Sistema Interamericano de Derechos Humanos. El Sistema Interamericano se inició formalmente con la aprobación de la Declaración Americana de Derechos y Deberes del Hombre en 1948, en el marco de la Carta de la Organización de los Estados Americanos.

Se encuentra integrado por la Comisión y la Corte y cuenta además con el aporte del Instituto Interamericano de derechos humanos creado en 1980 el cual desempeña una función científica-docente y de promoción de los derechos humanos.

La Comisión Interamericana de Derechos Humanos cuya sede se encuentra en Washington, fue creada en 1959 y su función principal es la de “promover la observancia y la defensa de los derechos humanos y servir como órgano consultivo” de la OEA. Está integrada por siete miembros que son propuestos por los Estados, elegidos por la Asamblea, y representan a los treinta y cinco Estados miembros.

La Comisión, por un lado, tiene competencias con dimensiones políticas, entre cuyas tareas se destacan la realización de visitas *in situ* y la preparación de informes con sus observaciones acerca de la situación de derechos humanos en los Estados miembros. Por otro lado ejerce funciones cuasi-judiciales por cuanto recibe las denuncias de particulares u organizaciones relativas a violaciones a derechos humanos, examina esas peticiones y adjudica los casos a la Corte.

Las Relatorías y Unidades Temáticas, creadas por la Comisión Interamericana tienen el objeto de brindar atención a ciertos grupos, comunidades y pueblos que se encuentran especialmente expuestos a violaciones de derechos humanos por su situación de vulnerabilidad y por la discriminación histórica de la cual han sido objeto¹²².

La Corte Interamericana de Derechos Humanos, con sede en San José de Costa Rica, fue creada en 1969 por la Convención Americana e inició sus funciones en 1979. El Tribunal se compone de 7 jueces nacionales de Estados miembros de la OEA elegidos por la Asamblea General de la OEA a propuesta de los Estados Parte.

La Corte tiene dos funciones: una contenciosa (determina si un Estado ha violado alguno de los derechos estipulados en la Convención Americana sobre Derechos Humanos) y otra consultiva (responde consultas a los Estados miembros).

¹²² Se encuentran actualmente en funcionamiento las siguientes Relatorías: Relatoría sobre los Derechos de los Pueblos Indígenas; sobre los Derechos de las Mujeres; sobre los Derechos de los Migrantes; la Relatoría Especial para la Libertad de Expresión; sobre los Derechos de la Niñez; sobre Defensoras y Defensores de Derechos Humanos; Relatoría sobre los Derechos de las Personas Privadas de Libertad; sobre los Derechos de los Afrodescendientes y contra la Discriminación Racial y la Relatoría sobre los derechos de las personas Lesbianas, Gays, Bisexuales, Trans e Intersex.

Cabe recordar que en su modificación del art. 4º del Reglamento, la Corte admitió que las víctimas de las violaciones pudiesen ser parte en el proceso, aún cuando el texto de la Convención contempla expresamente solo a la Comisión y a los Estados parte. La Corte también puede adoptar medidas provisionales en casos de extrema gravedad y urgencia, y cuando se haga necesario evitar daños irreparables a las personas.

Con el Protocolo de San Salvador (art. 19, par. 1) se dispuso la presentación de informes periódicos que luego han sido canalizados vía los “indicadores de progreso” sobre distintos derechos humanos particulares (acceso a la justicia, educación).

Sistema Europeo

El sistema europeo para la protección de los derechos humanos, en el ámbito del Consejo de Europa, nace con la aprobación del *Convenio Europeo de Derechos Humanos* (1950), instrumento destinado a la protección de los derechos civiles y políticos¹²³. Los derechos de carácter socioeconómico tuvieron que esperar hasta 1961, año en el que se adoptó la *Carta Social Europea*. Esta disociación determinó también los diversos mecanismos de protección.

El Convenio Europeo de Derechos Humanos ha instaurado el sistema de control y de supervisión principalmente a través del *Tribunal Europeo de Derechos Humanos* con sede en Estrasburgo, como auténtico árbitro jurisdiccional del sistema. Hasta 1998 existían básicamente dos órganos de control, la Comisión Europea de Derechos Humanos y el Tribunal, pero tras la entrada en vigor del Protocolo nº 11 (1998) se suprimió la función de la Comisión como filtro de las demandas, judicializándose así el proceso. A partir de entonces, las demandas de los individuos afectados se instauran directamente ante el Tribunal¹²⁴, lo cual marca una diferencia estructural con los demás sistemas “mixtos” de acceso.

¹²³ Vigente desde el 1953. La defensa de algunos de los derechos suscritos en el Convenio para la protección de los Derechos Humanos ha sido reforzada por los protocolos adicionales, que han actualizado o se han anexoado el texto original. Entre ellos pueden destacarse el Protocolo número 6 relativo a la abolición de la pena capital (Estrasburgo 1983), el Protocolo número 12 que introduce la prohibición general de discriminación al goce de cualquier derecho reconocido por la ley nacional, y el Protocolo número 13 que completa el Protocolo número 6 aboliendo la pena de muerte en cualquier circunstancia.

¹²⁴ Esta particularidad marca la diferencia con los demás Sistemas regionales. El protocolo también reformó el Tribunal Europeo de Derechos Humanos y le concedió una mayor importancia, permitiendo que los querellantes presentaran sus demandas directamente ante él. Sin embargo, con este sistema el número de peticiones ante el Tribunal aumentaba constantemente, razón por la cual se hizo necesaria una segunda reforma, que fue receptada en el Protocolo número 14, firmado en el 2004 y validado el 1 de junio del 2010.

Las demandas individuales son primero examinadas para comprobar que cumplen los requisitos de admisibilidad, entre otros: el haber agotado los recursos en su propio país, no haber sometido el caso a otra instancia internacional de investigación o arreglo, y que la demanda se presente dentro de los seis meses siguientes a la fecha de resolución definitiva en el ámbito interno. Una vez admitida la demanda, pasa a una Sala compuesta por siete jueces, que buscarán un arreglo amistoso entre la víctima y el Estado demandado, en cuyo caso dictarán una resolución recogiendo el acuerdo. Caso contrario, se inicia un procedimiento contencioso que acaba con una sentencia definitiva y de cumplimiento obligatorio para el Estado. El órgano que vela por este cumplimiento es el Comité de Ministros del Consejo de Europa, órgano compuesto por los Ministros de Asuntos Exteriores de los países miembros del Consejo de Europa.

Los mecanismos de control del cumplimiento del Convenio por parte de los Estados son básicamente tres: a) Los *informes* que, a requerimiento del Secretario General del Consejo de Europa, todo Estado miembro deberá suministrar dando las explicaciones pertinentes sobre la manera que su Derecho interno asegura la aplicación efectiva de las disposiciones del Convenio. b) Las *demandas interestatales*, o denuncia de uno o varios Estados miembros contra otro por incumplimiento del Convenio¹²⁵, y c) Las *demandas individuales*, que constituyen el mecanismo más importante mediante el que cualquier persona, ONG o grupo de particulares que se consideren víctimas de una violación de sus derechos humanos puede plantear una demanda ante el Tribunal Europeo de Derechos Humanos. En tal caso, no se exige una conexión directa entre la víctima directa de la violación y el Estado recurrente, por cuanto el fundamento del recurso es en interés de todos los Estados miembros en el respeto de las obligaciones asumidas recíprocamente.

Estas sentencias desempeñan un papel fundamental en el sistema europeo. Además de la obligatoriedad para los Estados, ejercen una influencia cada vez mayor en la jurisprudencia de los tribunales internos en materia de derechos humanos lo cual ha generado cambios jurisprudenciales en los Tribunales constitucionales de los Estados partes y modificaciones legislativas para adecuarse al estándar establecido por la Corte de Estrasburgo¹²⁶.

La jurisdicción de la Corte se funda en el principio de complementariedad respecto de las Cortes domésticas y en la doctrina del “margen de apreciación” que actúa como balance funcional entre el respeto de las soberanías estatales y la aplicación uniforme de la Convención.

Además de la competencia contenciosa, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos también puede llevar a cabo una función de carácter *consultivo* en todos los asuntos relativos a la interpretación y aplicación del Convenio Europeo de Derechos Humanos que le sean sometidos.

Por su parte, la Carta Social Europea (1961)¹²⁷ recoge los principales derechos de carácter económico y social y, a diferencia de lo que ocurre en el Convenio Europeo de Derechos Humanos, no establece un sistema judicial de control del cumplimiento por parte de los Estados de sus principales disposiciones. Entre los derechos de la segunda generación más importantes contenidos en la Carta Social Europea figuran, entre otros: el derecho al trabajo (art. 1), a organizarse para la defensa de intereses económicos y sociales (art. 5), la negociación colectiva (art. 6), la seguridad social (art. 12), la asistencia social y médica (art. 13), la protección social, jurídica y económica de la familia (art. 16), y la protección y asistencia por parte de los

¹²⁵ El sistema ha sido utilizado con éxito en casos como el Golpe de Estado en Grecia o el de Irlanda contra Gran Bretaña por las técnicas de interrogatorio utilizadas contra miembros del IRA que fueran calificadas por el Tribunal Europeo como actos de malos tratos.

¹²⁶ Así por ejemplo la modificación de la legislación británica de 1999 que permitió el ingreso de personas homosexuales en el Ejército británico tras una decisión del Tribunal de Estrasburgo que condenó a Gran Bretaña por discriminación en dicha fuerza.

¹²⁷ Deben recordarse además el Convenio Europeo para la Prevención de la Tortura y de las Penas o Tratos Inhumanos o Degradantes de 1987, el Convenio-marco para la protección de las minorías nacionales, el Convenio para la protección de las personas con respecto al tratamiento automatizado de datos de carácter personal, el Convenio sobre Derechos Humanos y Biomedicina, que prohíbe la clonación humana, o el Convenio de Budapest sobre el Cibercrimen de 2001.

trabajadores migrantes y sus familias (art. 19). De estos siete artículos, los Estados Partes tienen que aceptar al menos cinco de ellos y no menos de 10 de los derechos recogidos en toda la Parte II de la Carta. Se trata así de un sistema flexible y gradual, que no obliga al Estado a aceptar todos los derechos de la Carta.

El mecanismo de protección para estos derechos se basa en un sistema de *informes* que deben presentar los Estados sobre el estado de situación. Tras el examen de cada informe por parte de un Comité de Expertos independientes, éste envía sus conclusiones al Comité Social del Consejo de Europa, quien revisa y presenta sus propias conclusiones ante la Asamblea Parlamentaria y el Comité de Ministros del Consejo de Europa. Este último es quien formula las recomendaciones a cada Estado Parte.

Evidentemente se trata de un mecanismo débil y poco ejecutivo lo que plantea una clara diferencia con los derechos civiles y políticos previstos en el Tratado de Roma de 1950.

Esta razón ha llevado a reclamar un Protocolo Facultativo sobre derechos económicos y sociales al Convenio Europeo de Derechos Humanos, a fin de equiparar ambos derechos y permitiendo así la judicialización de los mismos. Tal propuesta a la fecha no ha encontrado su concreción.

Ciertamente el mantenimiento de esta asimetría de protección pone en jaque la igualdad jerárquica de estas dos generaciones de derechos en el ámbito europeo, a la vez que erosiona las características de universalidad (los países pueden elegir con flexibilidad que derechos cumplimentar) e indivisibilidad de los derechos humanos que hemos visto en los puntos precedentes.

El sistema Europeo no debe confundirse con el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE). Este Tribunal comunitario, con sede en Luxemburgo, interpreta el Derecho de la Unión Europea (UE) para garantizar una interpretación uniforme en todos los países miembros, además de asumir otras funciones como la resolución de conflictos jurídicos entre los Estados y las instituciones de la UE o la resolución de denuncias de particulares, empresas u organizaciones por acciones u omisiones de instituciones de la UE, o de sus agentes, contrarias al Derecho de la Unión Europea.

Por lo tanto, el TJUE no es una institución específicamente dirigida a la protección de los derechos humanos habiendo nacido con objetivos de carácter económico-comercial. Sin embargo, el Tribunal de la Unión puede intervenir en la protección de posibles vulneraciones de derechos humanos como consecuencia de la aprobación e incorporación al Derecho de la Unión Europea de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea (CDFUE - 2000), así como de la aprobación de diferentes Directivas destinadas a la protección de determinados derechos humanos¹²⁸.

¹²⁸ La Directiva 76/207/CEE del Consejo relativa a la aplicación del principio de igualdad de trato entre hombres y mujeres en lo que se refiere al acceso al empleo, a la formación y a la promoción profesionales y a las condiciones de trabajo. La Directiva 97/80/CE relativa a la carga de la prueba en los casos de discriminación por sexo. La Directiva 2000/43/CE del Consejo, de 29 de junio de 2000, relativa a la aplicación del principio de igualdad de trato de las personas independientemente de su origen racial o étnico. La Directiva 2000/78/CE del Consejo, de 27 de noviembre

El activismo judicial del Tribunal encuentra sostenedores y detractores pero resulta evidente su carácter co-legislativo por vía negativa en virtud del control de convencionalidad y del principio de primacía y efecto directo el ordenamiento comunitario (exclusión de la norma nacional contraria a la interpretación del tribunal de la norma comunitaria)¹²⁹.

Autores como Pariotti¹³⁰ han señalado la centralidad del rol del Tribunal y la apertura entre el ordenamiento comunitario y los ordenamientos internos y el internacional, como particularidades que distinguen la actual estructura de la protección de derechos humanos a nivel comunitario.

Según Guy Canivet, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, antepasado del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, "está inspirado en la tradición romano-germana tanto desde el punto de vista de su Estatuto y de sus procedimientos, como de sus mecanismos de control"; mientras que el Tribunal Europeo de Derechos Humanos provendría de la *Common Law* de la tradición anglosajón¹³¹.

Sin embargo, la coordinación entre ambos sistemas es dinámica y se encuentra en una fase de evolución. Así, por ejemplo, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos en principio no es competente para analizar un acto de la Unión Europea según la Convención Europea de Derechos Humanos, pero el Tribunal de Justicia de la Unión sí puede realizar un examen de este tipo. Aun así, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos no duda en condenar un Estado miembro de la Unión Europea por transgredir la Convención Europea de Derechos Humanos, aún cuando el Estado involucrado invoque que no hacía más que aplicar el derecho de la Unión. Esta es la consecuencia directa de la "cláusula de la mejor tutela". Un ejemplo de ello puede encontrarse en la decisión "Matthews contra el Reino Unido" (1999), donde el Tribunal de Derechos Humanos condenó a dicho Estado por transgredir el Protocolo 1 adicional a la Convención Europea de Derechos Humanos respecto del derecho electoral.

Mucho se ha discutido sobre la conveniencia de mantener dos jurisdicciones supranacionales en el continente europeo y en la práctica se observan incursiones o excursiones a ámbitos originariamente no interesados en el derecho de la Unión. Uno de los problemas más recurrentes al tener dos instituciones paralelas es el hecho de que algunas de sus funciones se superponen mientras que otras sufren las lagunas

de 2000, relativa al establecimiento de un marco general para la igualdad de trato en el empleo y la ocupación. La Directiva 2004/113/CE por la que se aplica el principio de igualdad de trato entre hombres y mujeres al acceso a bienes y servicios y su suministro).

Por otra parte, aun sin entrar en la valoración de la normativa de protección de los derechos humanos, determinadas Sentencias del TJUE han tenido una incidencia positiva sobre aspectos que podían perjudicar la debida protección de determinados derechos humanos, como por ejemplo, en el caso de la Sentencia, de 14 de marzo de 2013, que considera incompatible el régimen español de ejecuciones hipotecarias y desahucios con el Derecho de la Unión Europea relativo a protección de consumidores

¹²⁹ Algunos como Martinico ven en este sentido una prevalencia de las fuentes culturales por sobre las políticas.

¹³⁰ Pariotti, *ob. cit.* pág. 73.

¹³¹ Cavinet, Guy "Les influences croisees entre juridictions nationales et internationales"; en www.ahjucaf.org.

derivadas de la diferente estructura de protección¹³². Mientras tanto se advierte una tendencia de apertura recíproca de ambas jurisdicciones que bajo ciertos aspectos puede revelarse eficaz y, en tal sentido, pareciera haberse retomado la vía de la armonización jurisprudencial bajo la dirección del art. 52,3 de la Carta Europea de Derechos del Hombre bajo la vía del mutuo reconocimiento y del principio de protección equivalente¹³³.

Sistema Africano

La *Carta Africana de Derechos Humanos y de los Pueblos (Carta de Banjul)* surgió bajo la supervisión de la Organización para la Unidad Africana (en la actualidad reemplazada por la Unión Africana). En su Asamblea de Jefes de Estado y de Gobierno de 1979 adoptó una resolución en favor de la creación de un comité de expertos para redactar el borrador de un instrumento de derechos humanos de ámbito continental similares a los de Europa y América.

La Comisión Africana de Derechos Humanos y de los Pueblos¹³⁴ desempeña varias tareas que conciernen a la promoción y protección de los derechos humanos.

Para presentar un caso ante la Comisión es necesario cumplir con las siguientes pautas: a) Los casos sólo pueden presentarse después de haber agotado todos los recursos legales internos disponibles; b) deben presentarse dentro de un tiempo razonable a partir de la fecha en que se agotaron los recursos internos; c) el objeto de la comunicación no debe estar pendiente de acuerdo en otro proceso internacional¹³⁵.

Los ciudadanos particulares, grupo de individuos, organizaciones no gubernamentales y Estados que hayan firmado la Carta pueden presentar sus reclamos ante la Comisión. No es necesario que el comunicante lo haga a nombre propio o esté relacionado de algún modo con la víctima del abuso pero esta última debe ser mencionada.

La Corte Africana de Derechos Humanos y de los Pueblos, por su parte, fue creada en 1998 bajo el Protocolo de Banjul. Puede dictar decisiones vinculantes y ordenar medidas de reparación en comunicaciones individuales (sólo cuando el Estado afectado haya reconocido expresamente su

¹³² Uno de los instrumentos para superar la diferente estructura de protección es el remedio del “núcleo esencial” en virtud del cual, ante la presencia de diferentes tradiciones constitucionales en merito a la interpretación de un mismo derecho, el Tribunal debe re-construir su núcleo esencial.

Se ha considerado la adhesión de la Unión a la Convención de Derechos Humanos como solución, y las negociaciones para una futura integración se encuentran en análisis.

¹³³ Mas allá de las negociaciones mantenidas por ambas Cortes, una prueba práctica de dicha convergencia puede encontrarse en los pronunciamientos “Avotins c. Letonia” (23-05-2016) de la Corte de Estrasburgo y la sent. Calderaro de la Corte de Luxemburgo. En este último sentido el reciente caso *Arlewin c. Svezia* (22302/10 de marzo 2015) la Corte Europea se ha pronunciado nuevamente sobre la falta de reenvío prejudicial por parte del juez doméstico constituye una violación la derecho de acceso a la justicia tutelado por el art. 6 de la CEDH de 1950.

¹³⁴ La Comisión fue establecida por la Carta Africana de Derechos Humanos y de los Pueblos (1986) después de su adopción en Nairobi (Kenia) en 1981 por la Asamblea de Jefes de Estado y de Gobierno de la Organización para la Unidad Africana (OUA). Es importante destacar que las decisiones adoptadas por la Comisión no son vinculantes.

¹³⁵ Asimismo La comunicación debe contener el nombre del demandante aunque el autor desee permanecer anónimo. La Comisión (y la Corte) no revelarán la identidad del demandante si éste lo pide y justifica los motivos específicos. La comunicación debe ser compatible con la Carta de la OUA y la Carta Africana.

competencia adjudicataria) o interestatales (para quienes no es necesario un reconocimiento expreso) y ordenar la adopción de medidas provisionales para evitar daños graves e irreparables a la vida humana y la integridad personal en casos urgentes, así como puede emitir opiniones consultivas sobre la interpretación de la Carta Africana y sus Protocolos.

6.2. Protección Efectiva

Como recuerda el maestro Bobbio, una vez que los derechos han sido positivizados, la cuestión fundamental de los derechos humanos pasa por su efectiva protección, problema este que se aleja del ámbito filosófico y se adentra en el ámbito jurídico y, en un sentido mas amplio, en el gobierno de la política¹³⁶.

Pero es precisamente en este punto donde todas las posturas acuerdan acerca de la constatación de una significativa brecha entre los derechos positivizados y aquellos efectivamente realizados.

Como bien manifiesta Trujillo¹³⁷ “la constatación que el orden internacional presenta notables carencias a la hora de hacer efectivos tales derechos. Falta todavía mucho por hacer sobre el plano del *enforcement* de los derechos y del *empowerment* de los individuos y de los grupos, en la línea de la concreta judiciabilidad de los derechos”.

Hemos ya advertido la relevancia de la cuestión que excede el ámbito académico. En efecto, cuando la declaración de los derechos no viene acompañada de su efectiva realización, se convierte a menudo no solo en un derecho retórico sino en la verdadera frustración del derecho enunciado. El mero acto de reconocimiento acompañado por el voluntarismo normativo ciertamente no garantiza la efectiva realización del derecho.

La protección efectiva comprende dos momentos y ámbitos diferentes pero íntimamente relacionados: la tutela jurisdiccional de los derechos y su realización pragmática en la realidad, tarea esta ultima esencialmente política y objeto de análisis de la sociología del derecho.

Esta situación fáctica mueve a múltiples cuestionamientos; así por ejemplo: ¿Solo pueden ser efectivamente protegidos los derechos civiles que no requieren una actividad positiva por parte del Estado?; ¿Todos los derechos pueden ser realizados en el mismo tiempo y en el mismo contexto?; ¿Porque en ciertos contextos es mayor la brecha o GAP entre el derecho declarado y el derecho efectivamente protegido?¹³⁸.

¹³⁶ Bobbio, Norberto; *L'eta dei diritti*. Ed. Einaudi 1990- 2 ed , pag. 16.

¹³⁷ Trujillo, I. *ob. cit.* pág. 15.

¹³⁸ Así por ejemplo, ¿Porque el derecho a una “habitación digna”, reconocido normativamente, es diversamente garantizado no solo en diversos países, sino incluso dentro de una misma ciudad? Recuerdo aquí el caso judicial

6.2.1. ¿Protección diferenciada? - Los derechos operativos o programáticos

Sobre la cuestión de una protección diferenciada entre derechos civiles y derechos económicos, sociales y culturales ya hemos observado como más allá de las clasificaciones dogmáticas y pedagógicas que puedan hacerse de los derechos humanos, ambas categorías se encuentran hoy positivizadas en los Tratados Internacionales.

Pero a renglón seguido hemos advertido también como los mecanismos previstos por los mismos Sistemas de protección no se presentan uniformes ni homogéneos entre sí; ni siquiera al interno de un mismo sistema que, como el Europeo, prevé mecanismos de protección diversos según se trate de derechos civiles o de derechos económicos, sociales y culturales.

En la postura de Barcesat¹³⁹ las desigualdades de trato entre ambos conjuntos de derechos son obstáculos a la proclamada igualdad e indivisibilidad de los derechos que obedecen tanto a causas epistemológicas como estructurales.

Esta diferencia de protección pareciera seguir a aquellas posturas que sostienen que ambas categorías no son equiparables. En esta tesis hemos recordado a Violante¹⁴⁰ para quien los derechos de libertad (negativos o incondicionados) no requieren una actividad efectiva para ser realizados y por ende serían realizables directamente por vía jurisdiccional si necesidad de una mediación condicional del Gobierno. Los derechos sociales, en cambio, cuya realización implica un establecimiento de prioridades y de gasto público efectivo requieren una mediación activa de los órganos públicos competentes para llevar adelante dicha actividad¹⁴¹ y, así entonces, su consecución efectiva aparece subordinada al cómo, al cuándo y, me permito agregar, al “donde”¹⁴².

Esta distinción entre derechos negativos y positivos no coincide necesariamente con aquella clásica clasificación entre **derechos operativos y derechos de carácter programático**, clasificación está basada en la posibilidad -o no- de demandar judicialmente su cumplimiento. Llevada a una postura extrema, esta

Quisberth que sirvió de impulso originario a mis reflexiones. CSJN, en autos “Q.C.S.Y c/ Gob. Ciudad de Buenos Aires s/amparo”.

¹³⁹ Barcesat, M. *ob. cit.* pág. 2.

¹⁴⁰ Violante, *ob. cit.* pág. 26.

¹⁴¹ En un intento de superar la clásica distinción entre derechos positivos y negativos (o de pura no obstaculización) cierta doctrina (Bergonzini) propugna por la distinción entre derechos incondicionados (*self-executing*) y condicionados (subordinados al cómo y cuánto). Para esta postura, los derechos *self-executing* tienen origen en la libre iniciativa de las partes y su titular puede hacerlos valer atento su reconocimiento constitucional. En caso de conflicto será el sistema judicial a indicar el quantum. Así por ejemplo, el derecho a un salario o un horario limitado de trabajo se encuentra entre tales derechos.

Para los derechos condicionados, en cambio, su tutela efectiva depende de la existencia de estructuras organizativas que dentro de sus funciones prevean la erogación del gasto necesario para concretar el derecho considerado. El derecho a la educación pública o el derecho a la salud formarían parte de esta categoría.

¹⁴² Me permito agregar y “donde” ya que frente a una estructura estatal con competencias territoriales diversas no resulta indiferente que el gasto se realice en un determinado territorio antes que en otro.

doctrina sostiene que los derechos sociales no son más que obligaciones de hacer, de carácter programático, carentes de coercitividad y, en consecuencia, no son objeto de acción ni demanda por parte del ciudadano ante los Tribunales¹⁴³.

Si a todo ello se le suma las enormes diferencias de desarrollo entre los pueblos, es claro que pretender una realización efectiva uniforme de los derechos aparece más bien como una expresión de deseos. Pero aún dentro de contextos con similar grado de desarrollo, como puede ser el europeo, se advierte un “eclipse de los derechos sociales” (Violante) que revela, en cuanto aquí nos interesa, “la carencia de intereses por esta materia comprende también la Unión Europea, que proclama una serie de derechos sociales, pero dicho reconocimiento no va acompañado de una aplicación coherente, incluso porque son objeto de las políticas comunitarias solo las decisiones de política económica y no así sobre materia de política fiscal”.

Las posturas que niegan la tutela jurisdiccional de los derechos prestacionales niegan la existencia de derechos subjetivos públicos a favor de los ciudadanos, afirmando su naturaleza de normas programáticas dirigidas a los órganos estatales, especialmente los Parlamentos y cuyo incumplimiento no genera consecuencias jurídicas para el ciudadano. En tal perspectiva, afirma Hernández Valle, “subsiste el problema de conciliar el principio de eficacia de las normas constitucionales con la inexigibilidad jurisdiccional de algunos derechos prestacionales y la discrecionalidad del Parlamento”¹⁴⁴. Problema este que se demuestra insoluble y al cual solo pueden acercarse paliativos tales como las sentencias apelativas al legislador combinadas con indemnizaciones compensatorias al reclamante frente al caso omiso de este último.

Quienes, en cambio, proclaman la plena judiciabilidad de los derechos económicos, sociales y culturales sostienen que cuando un Estado ratifica un instrumento que contiene tales derechos asume una obligación de resultados¹⁴⁵, lo que implica ir más allá de una conducta negativa que impide obstaculizar o perturbar su goce, sino que debe realizar acciones positivas para posibilitar el goce y ejercicio efectivo.

Desde este perfil, la distinción entre protección por omisión y protección por acción efectiva por parte del Estado resulta relativa, por cuanto de cualquier manera se exige un resultado concreto al Estado obligado.

¹⁴³ Así Ruiz Massieu, quien citando a Loewenstein sostiene que tales disposiciones programáticas -entre las cuales incluye los derechos sociales- “son, para los agentes estatales, estímulo y guía de la acción pública, y para el pueblo representan la esperanza de que algún día se acatarán”. En tal escenario a la persona tutelada no le queda otra vía que el voto como mecanismo de tutela. José F. Ruiz Massieu, “Cuestiones de derecho político”. UNAM (México-España), pág 59.

¹⁴⁴ Hernández Valle, Rubén “La tutela jurisdiccional de los derechos prestacionales en el Sistema Interamericano en relación con las legislaciones nacionales”; en *Corte Interamericana de Derechos Humanos*. Costa Rica, 1998. Tomo II, págs. 866.

¹⁴⁵ Asbjorn Eide, “El derecho al alimento adecuado como derecho humano” en *Rev. ONU*, N.1, enero 1992.

Así, como señalan Breedy – Ferraro Castro¹⁴⁶, “muchos de los derechos sociales, económicos y culturales pueden también protegerse mediante la abstención de ciertos actos por parte del Estado (ej. respeto por la cultura de los pueblos indígenas). Al mismo tiempo, hay derechos complejos como el de la educación y los derechos relacionados con el trabajo, que exhiben una doble naturaleza, pues se protegen mediante una combinación entre la acción y la abstención por parte del Estado”.

En tal entendimiento, la obligación de resultado, por definición, debe ser exigible judicialmente. Consecuentemente, el sistema debe prever acciones procesales idóneas para garantizar el ejercicio efectivo del derecho tutelado no solo para remover los obstáculos allí donde su titular hubiese sido perjudicado en su goce, sino también -y prioritariamente- en el estadio previo, esto es, cuando la persona aún no ha logrado acceder siquiera al ejercicio de dicho derecho¹⁴⁷.

En mi opinión, la diferenciación entre derechos operativos vs programáticos es mas bien una respuesta dogmatica que deja sin solución al problema de fondo. En efecto, negar la posibilidad de accionar en juicio en reclamo de un derecho social vulnerado es un eufemismo, cuando no una hipocresía jurídica. En tal caso sería más honesto relegarlos al grado de una legítima expectativa.

Una crítica similar merece la diversa jerarquización de los derechos. Al igual que observábamos al momento de analizar las posturas que reclamaban un “derecho mínimo”, la jerarquización y diversa protección de las categorías de derechos no pareciera haya dado por resultado una mejora sustancial en la protección de los derechos civiles y políticos (ej. relación pobreza - criminalidad). Más aún, lejos de preservar un mínimo de protección de los derechos civiles estos aparecen fuertemente conculcados en situaciones de crisis de los derechos sociales¹⁴⁸.

Como ha recordado Nikken¹⁴⁹ “la persona humana no puede vivir conforme a la dignidad que le es inherente, en una sociedad oprimida. Los derechos humanos imponen la organización del entorno social y político en orden a su respeto, protección, satisfacción y garantía. En el área jurídico-política es posible identificar tres precondiciones o presupuestos para que los derechos humanos puedan ser efectivamente realizables. Esas condiciones son la autodeterminación, el Estado de Derecho y la democracia”.

¹⁴⁶ Breedy, Elizondo – Ferrara Castro, F. “Efecto de los Derechos económicos, sociales y culturales en la formulación del presupuesto nacional”, en *Corte Interamericana de Derechos Humanos*. Costa Rica, 1998. Tomo I, pág. 627.

¹⁴⁷ Respecto de si debiera existir una o diversas acciones para el reclamo de cese de turbación o acceso a un determinado derecho Barcesat ensaya la siguiente respuesta “a) si se trata de turbación arbitraria... no parece que deba existir un modo diferenciado según se trate de derechos subjetivos o derechos humanos; b) si, inversamente, lo que debe resolverse es el acceso al derecho, la acción judicial presenta problemas diferenciados”. En este ultimo sentido, reitera su postura de “antijuridicidad objetiva” de la cual el Estado es responsable (obligación de resultado) desde el momento que ha reconocido tal derecho en su sistema positivo. Barcesat, M. *ob. cit.* pág. 10

¹⁴⁸ En igual sentido la Comisión IDH cuando expresa “La Comisión desea puntualizar que la violación de los derechos económicos, sociales y culturales generalmente trae aparejada una violación de los derechos civiles y políticos”. CIDH del 3º informe sobre la situación de los derechos humanos en Paraguay. OEA/Ser./LVII.110doc. 52 (2001), pár.9.

¹⁴⁹ Nikken, Pedro. “Los presupuestos de los derechos humanos”; *Revista IIDH* 59 (Enero - Junio 2014), pág. 173.

Cabe señalar que la calificación programática o *conditional-executing* no debe confundirse con el **carácter progresivo** de los derechos que hemos referido supra. En efecto, el carácter progresivo de los derechos humanos no niega la posibilidad de reclamo judicial de los derechos económicos ni le resta valor jurídico a su recepción normativa, sino que expresa el gradualismo o la evolución paulatina de su realización.

Esta dimensión funcional de los derechos humanos es reconocida incluso por la Convención Americana (PSJCR) cuando en su art. 26¹⁵⁰, refiriéndose a los derechos económicos, sociales y culturales afirma su carácter progresivo: “en la medida de los recursos disponibles”.

Y esto debe llevarnos entonces a reafirmar que la interrelación de todos los derechos humanos surge con evidencia y su realización efectiva depende en gran medida de su contexto histórico social. Asimismo, como profundizaremos a continuación, es claro que todos los derechos y todos los deberes, sin distinción, implican un “costo”, una afectación de recursos a tal fin.

6.2.2. La realización efectiva

Hemos sostenido que la cuestión acerca de si los derechos pueden ser realizados todos al mismo tiempo, hace principalmente al ámbito de la *sociología jurídica*, es decir al campo de los derechos y su circunstancia.

En efecto, aún cuando se sostenga la paridad jerárquica de los derechos positivizados, se asegure la posibilidad de accionar judicialmente sin límites y se establezcan homogéneos mecanismos de protección para todos ellos, la cuestión de la efectiva realización seguirá enfrentándose con las circunstancias concretas (históricas-económicas-político-sociales, etc.) que impiden que todos los derechos puedan hacerse efectivos al mismo tiempo y con el mismo grado de protección.

Este fenómeno pone en evidencia la justa dimensión de la protección jurídica respecto de la protección pragmática efectiva de los derechos. En este entendimiento, la protección jurídica aparece como un requisito necesario más no suficiente para su realización efectiva¹⁵¹.

Es aquí donde resulta necesaria una decisión política y una planificación jurídico-financiera que progresivamente propendan a su consecución.

¹⁵⁰ Cap. III Derechos económicos, sociales y culturales. Art. 26. Desarrollo Progresivo: “Los Estados parte se comprometen a adoptar providencias, tanto a nivel interno como mediante la cooperación internacional, especialmente económica y técnica, para lograr progresivamente la plena efectividad de los derechos que se derivan de las normas económicas, sociales y sobre educación, ciencia y cultura, contenidas en la carta de la OEA, reformada por el Protocolo de Buenos Aires, en la medida de los recursos disponibles, por vía legislativa u otros medios apropiados”.

¹⁵¹ Como ejemplo basta comparar los índices de realización de los derechos sociales en el ámbito Europeo y Latinoamericano. Mientras el primero discrimina jurídicamente su protección, en la práctica la brecha de protección efectiva es mayor que en Latinoamérica donde el sistema positivo aparece más tuitivo.

Solo ante esta prevención cobran relevancia aquellas manifestaciones que reafirman la centralidad de la decisión política en esta materia; en mejores palabras de José Mujica: “no se puede decir que no hay recursos. No hay gobernanza política”¹⁵².

En el fondo se trata de una cuestión de prioridades: cuando y donde aplicar más eficientemente los recursos. Y tan es así que, en ausencia de una previsión político-económica del como, donde y cuando deben utilizarse los recursos escasos ante las necesidades crecientes, la decisión será adoptada en base a la necesidad. Necesidad esta que a veces tendrá el rostro de la imprevisión presupuestaria que significa afrontar los efectos de una catástrofe natural, pero que también puede adoptar el rostro de un descontrolado gasto electoral o un gasto publico en beneficio personal, del partido gobernante o bien de un sector minoritario y privilegiado de la sociedad. En este sentido la tiranía de la imprevisión y la necesidad evidencian el fracaso de la política¹⁵³.

Por esta razón he señalado que es indispensable complementar el presente estudio con un análisis de campo. Una prueba de la importancia de este tipo de análisis esta dado por el desarrollo de informes nacionales e indicadores de progreso como los mecanismos impulsados por la ONU o el Sistema Interamericano. Así por ejemplo, en este último ámbito, se destacan tres tipos de indicadores y señales de progreso cualitativas: a) estructurales, b) de proceso y c) de resultado.

Ciertamente la utilización de indicadores o índices no son instrumentos dirimentes ni sustitutivos de las ponderaciones cualitativas¹⁵⁴; sin embargo se muestran válidos al momento de medir la calidad y magnitud de los esfuerzos de cada Estado y el impacto real de su intervención.

En tal sentido, como bien advierten Breedy – Ferraro Castro la acción de medir lo que antes se dejaba en el terreno subjetivo debe superar dos dificultades: a) la formulación de indicadores comúnmente aceptados que representen el status deseable, capaz de permitir afirmar que un bien jurídico determinado esta siendo adecuadamente protegido. La segunda, es que una vez adoptada una medida, los actores se ven supervisados en el ejercicio del poder, debiéndose por ello superar su resisitencia”¹⁵⁵.

De cualquier manera, un análisis de este tipo debe partir necesariamente del contexto financiero del Estado y los compromisos presupuestarios adoptados.

¹⁵² José Mujica. Entrevista film *Human*, 2015.

¹⁵³ En este sentido es necesario distinguir entre plan de acción político (ej. crecer el PBI o bajar la inflación un tanto por ciento) donde no existen remedios jurisdiccionales sino políticos ante su incumplimiento, de los derechos como programa de realización progresiva. En este último sentido es claro que el camino es infinito y probablemente nos llevará toda la existencia del hombre, pero si negamos desde ya la posibilidad de accionar jurisdiccionalmente exigiendo su cumplimiento, habremos entonces renunciado anticipadamente a su realización.

¹⁵⁴ En efecto, como advierte la doctrina económica “aún no se ha logrado una metodología para medir dicha eficiencia” (Tanzi 2000) y de hecho, como bien advierte Pérez Salazar, mientras la economía trata de aportar soluciones en termino de “*trade-off*” en términos cuantitativos (costos-beneficios), el derecho presupone una ponderación cualitativa.

¹⁵⁵ Breedy, Elizondo – Ferrara Castro, F. “Efecto de los Derechos económicos, sociales y culturales en la formulación del presupuesto nacional”, en *Corte Interamericana de Derechos Humanos*. Costa Rica, 1998. Tomo I, pág. 628.

En este entendimiento, el análisis presupuestario pre y post ejecución debiera ser complementado con un monitoreo que refleje la calidad y el impacto real de la intervención financiera estatal¹⁵⁶.

Un análisis integral de este tipo será útil además para verificar la efectiva correlación -o GAP- entre derecho enunciado y la medida en que dicho derecho es efectivamente realizado, a la vez que impulsaría el debate jurídico acerca de si es oportuno o no establecer reglas jurídicas que, sin avasallar el ámbito propio de la elección política, establezcan pautas ordenatorias que limiten -*ab initio* y no *expost*- la eventual arbitrariedad y descarrilamiento de las políticas públicas.

Estos obstáculos estructurales ciertamente exceden cada Estado singular e interesan directamente a la comunidad internacional que debe enfrentar las enormes brechas de desigualdad social entre naciones y pueblos.

6.2.3. Derechos Humanos y recursos económicos. El costo de los Derechos

En los puntos precedentes hemos advertido como la efectiva realización de los derechos tarde o temprano se encuentra con la escasez de recursos y los medios económicos. En tal sentido es legítimo cuestionarse entonces si los derechos están condicionados o subordinados a la existencia de recursos. La cuestión es relevante para nuestro objeto de estudio por cuanto estos recursos provienen, en mayor medida, de los tributos que los contribuyentes aportan y que se asignan luego por medio de la ley de presupuesto. En el ámbito latinoamericano, debe destacarse, una ayuda relevante proviene además de la asistencia y cooperación internacional, aunque ésta generalmente se vincula a planes de protección o promoción con destino específico.

Mientras buena parte de la doctrina jurídica mantiene la clásica distinción entre derechos negativos y positivos, los estudios económicos han puesto de relevancia como todos los derechos en realidad requieren de algún tipo de intervención del Estado y de recursos públicos para ser garantizados. En este marco cabe afirmar entonces que todos los derechos son positivos por cuanto “todos los derechos cuestan” (Holmes – Sunstein¹⁵⁷). En otras palabras, los recursos públicos -y *en primis* los ingresos fiscales- no sirven solamente para financiar los derechos sociales. En efecto, los ingresos recaudados a través de la imposición fiscal y el sistema tributario permiten el financiamiento, y por ende la protección de todos los derechos reconocidos y garantizados en los ordenamientos. Y agrego, los recursos públicos sirven para financiar además todos los

¹⁵⁶ De hecho, un análisis que solo tenga en cuenta las magnitudes presupuestarias asignadas a tal o cual derecho no refleja necesariamente la calidad del servicio que llega al ciudadano. Identificar y comprender las criticidades en la asignación, gestión y control de los recursos públicos es el punto de partida en el mejoramiento concreto de la realización de los derechos.

¹⁵⁷ Stephen Holmes – Cass R. Sunstein. *El costo de los derechos. Por qué la libertad depende de los impuestos*. Ed. Siglo Veintiuno. Bs.As, 2011.

deberes correlativos a cargo del Estado. El sistema de promoción y garantía de los derechos tiene su costo, como también cuestan los efectos económicos de su violación por parte del Estado.

Tal postura aparece coherente con aquella posición jurídica que hemos sostenido a favor de interdependencia jurídica de los derechos y los deberes humanos, a la vez que pone en crisis el carácter absoluto e incondicionado que algunas doctrinas le asignan a los mismos.

Asumir el verdadero “costo de los derechos” no se traduce por sí mismo en una devaluación de la jerarquía de “derechos humanos” convencional y/o constitucionalmente receptados, ni implica otorgar una mayor margen de discrecionalidad a los otros Poderes del Estado. En palabras de Bergonzini ¹⁵⁸ “el hecho que los derechos fundamentales estén condicionados a los recursos no por ello quita su relevancia constitucional ni prejuzga en algún modo el empeño necesario para su defensa. Al contrario, es precisamente el conocimiento de la necesaria relatividad de todos los derechos lo que obliga a requerir un esfuerzo siempre mayor para su protección. La escases objetiva de los recursos no constituye un pretexto para justificar la renuncia a la tutela de los derechos, sino en un estímulo para tratar de ampliarla y hacerla cada vez más efectiva”.

Tampoco se trata de reducir el problema de la efectividad de los derechos solo a la variable de su costo puesto que existen otros factores estructurales socio-económicos, culturales y políticos¹⁵⁹, que también condicionan fuertemente su realización, sino que significa asumir que la falta de recursos se traduce inevitablemente en una limitación del ámbito de su tutela y de su realización efectiva (cuando no una negación y frustración en la práctica).

En otras palabras, el quantum de los recursos condiciona el quantum de los derechos efectivamente garantizados. En este sentido, la existencia de recursos económicos es una condición necesaria, aunque no suficiente, para la efectividad de los derechos.

6.2.4 El Costo de la elección y el rol de los órganos jurisdiccionales frente a las carencias presupuestarias

Sin perjuicio que profundizaremos la cuestión más adelante, resulta claro que si todos los derechos cuestan, y estos aparecen condicionados por la escases de los recursos, el corolario necesario es que el empleo de los recursos a la tutela de los derechos implica siempre una serie de elecciones. En el paso del deber ser prescriptivo al ser contingente, la elección de qué derechos proteger y en qué medida, presupone una decisión selectiva. Elecciones estas que en principio corresponden al poder político que debiera ejercer democráticamente la voluntad de los ciudadanos.

¹⁵⁸ Bergonzini, Giuseppe. *I limiti costituzionali quantitativi dell'imposizione fiscale*. Vol 1, pág. 80.

¹⁵⁹ Basta pensar en el grado de riqueza creado por el sistema público y privado, el grado de institucionalidad y calidad democrática, la incidencia del sector informal y de la corrupción pública y privada, etc.

Asimismo, ningún derecho cuya tutela presuponga un gasto necesariamente selectivo de los recursos, puede ser protegido de manera unilateral ni absoluta por el Poder judicial sin tener en cuenta las consecuencias financieras de las cuales los mismos órganos del Estado son los primeros responsables.

De esta constatación surgen un gran número de cuestionamientos que ciertamente exceden nuestro objeto de análisis, pero que de cualquier manera deben responder a dos cuestiones jurídicas importantes.

En primer lugar cabe cuestionarse si existen criterios jurídicos estables para realizar la distribución de los recursos y la satisfacción de los gastos públicos o, en cambio, su elección esta librada a la discrecionalidad del poder político.

La respuesta a esta cuestión claramente condicionará aquella referida a cual es rol del poder judicial frente a tales elecciones.

Es claro que no pudiendo satisfacerse todos plenamente en un mismo momento, no existirá una fórmula que permita el máximo goce de los derechos a todos los ciudadanos. Asimismo, la “historicidad” de los derechos y las particularidades de cada sociedad hacen que estas elecciones sean fuertemente dinámicas cuando no contingentes.

Asimismo, es claro que si evolutivamente se modifica el mundo de los derechos reconocidos y tutelados, también cambiará la forma de distribuir y financiar dichos recursos. Así por ejemplo, si el Estado decide financiar ciertos derechos con los fondos públicos que ingresan en concepto de previsión social (jubilaciones) antes que por medio de los impuestos que entran a rentas generales, es evidente que tal elección tendrá consecuencias presentes y futuras sobre el entero sistema jubilatorio.

La cuestión radica entonces en verificar si existen tales pautas o principios a los cuales debe sujetarse el poder público. En otras palabras ¿Existe un marco legal al cual los poderes públicos (legislativo, ejecutivo y judicial) deban hacer referencia, o la decisión queda librado al criterio axiológico del juez de la causa o a la necesidad de la crítica falta de recursos?

Al respecto debemos decir desde ya que en el ámbito internacional no existen disposiciones específicas en este sentido, más allá de los corolarios propios que surgen de las características reconocidas a los derechos humanos. Así, el corolario del carácter de interdependencia nos llevará a concluir que no puede privilegiarse la realización efectiva de un derecho (ej. propiedad privada) por sobre todo el resto.

Esta materia será objeto de nuestro análisis en nuestro Capítulo IV (**Remisión**)

El rol del Poder Judicial

El rol del poder judicial como poder constitucional del Estado garante del ejercicio efectivo de los derechos, que tiene el derecho/deber de fallar frente a los casos concretos que caen bajo su jurisdicción, estará entonces condicionado por el tipo y jerarquía jurídica de estos principios de distribución.

En efecto, si se constata la existencia de pautas o límites jurídicos concretos a la realización de los gastos públicos, pues entonces deberemos reconocer el derecho/deber del Poder judicial para ejercer su efectivo control al respecto.

La ausencia de reglas jurídicas específicas, en cambio, si bien no excluyen de plano su intervención (como proponían aquellas posturas radicales del carácter programático –no judicializable– de los derechos económicos), limitan su ámbito de acción que entonces se centra en el juicio de razonabilidad (discrecionalidad vs arbitrariedad) sobre el actuar de gobierno¹⁶⁰.

Es importante advertir que aquí no nos encontramos frente a un conflicto normativo entre derechos de igual jerarquía jurídica que debe resolverse en el marco de las reglas hermenéuticas de interpretación y aplicación de la ley, sino que estamos frente a la posibilidad de que un derecho no se realice -o no se realice plenamente- debido a la falta de recursos que han sido utilizados para satisfacer otra necesidad.

La cuestión es ciertamente compleja por cuanto el juez no puede dejar de fallar invocando la inexistencia de medios económicos para cumplimentar su decisión y, a su vez, no puede dejar de tener en cuenta los efectos económicos de la misma.

Admitida la necesidad de su actuación, cabe aceptar que la difícil cuestión de los límites a dicha actuación frente a una deficiencia presupuestaria corre entre dos límites extremos: la denegación de justicia, por un lado, y el activismo judicial o el gobierno de los jueces, por el otro.

En el Capítulo IV nos ocuparemos de esta cuestión verificando como los Tribunales han actuado en el caso concreto.

Por ahora basta afirmar dos puntos que considero relevantes. En primer lugar, resulta necesario reafirmar la dimensión jurídica de ambos fenómenos: el de la obtención de recursos públicos y el de la ejecución y control del gasto público.

En segundo término, resulta claro que la exigibilidad judicial de todos los derechos no asegura de por sí su efectivo goce y ejercicio.

Ciertamente el órgano judicial no es el poder estatal encargado de diseñar y ejecutar la política pública de protección de los derechos humanos, acción esta que requiere un análisis global no restringido a las vicisitudes del caso judicial concreto. En este sentido, la solución adecuada para el caso concreto puede derivar en situaciones de inequidad en términos generales¹⁶¹. Pero si bien es criticable la judicialización de las políticas públicas (gobierno de los jueces), también debe admitirse que a menudo este fenómeno de

¹⁶⁰ En este sentido, entiendo que deben considerarse mayormente superadas aquellas doctrinas clásicas que limitaban el actuar judicial a la revisión formal del acto administrativo y, por ende, a un control sobre el acto formal y no sobre el ejercicio del poder.

¹⁶¹ Así por ejemplo, si quien reclama una vivienda digna la obtiene por medio de un recurso judicial, pues entonces podrán satisfacerla solo aquellos que logren “judicializar” en tiempo su pretensión (antes que terminen los recursos estatales disponibles a tal fin o, incluso, aquellos destinados a otros fines que no podrán ser cumplidos), mientras el resto de las personas que se encuentran en igual situación seguirán siendo excluidas del acceso a tal derecho.

activismo judicial debe su origen precisamente a la falta de ocupación o el desinterés de los otros Poderes competentes a tal fin, creándose de esta manera un círculo vicioso de instrumentalización de la justicia¹⁶² y de ineficiente protección de los derechos humanos.

7. LA RELACIÓN ENTRE LOS DERECHOS HUMANOS Y EL DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO

Durante el desarrollo de los puntos precedentes hemos advertido como el factor fiscal siempre se encuentra presente en el proceso de realización efectiva de los Derechos Humanos. En efecto, siendo la recaudación tributaria la fuente principal de los recursos del Estado moderno para atender las políticas públicas, es lógico que la protección efectiva de los derechos se encuentre fuertemente vinculada a los recursos disponibles para tal finalidad.

En este sentido, la imposición es un buen barómetro del orden social tal como lo ha señalado los informes en materia de “derechos humanos e impacto de las políticas fiscales” presentados en el marco de las Audiencias temáticas de la Comisión Interamericana de Derechos del hombre cuando reclaman que “...resulta importante y urgente que la CIDH aborde las políticas fiscales a la luz de los derechos humanos, puesto que, según afirmaron, la política fiscal y los presupuestos nacionales reflejan las prioridades reales de los gobiernos, mucho más que cualquier otro documento o compromiso”¹⁶³. En similares palabras de Charles Adams “nada refleja más fielmente una nación que su sistema fiscal. Una sociedad puede ser evaluada mejor examinando quien es sujeto a impuesto, sobre qué cosa recaen estos y cómo los impuestos son establecidos, recaudados y gastados”¹⁶⁴.

De hecho, la estructura misma del sistema tributario¹⁶⁵ y los efectos derivados del manejo y gestión concentrada o descentralizada de recursos y gastos públicos tiene efectos directos en la realización de los derechos. Así por ejemplo, la estructura del sistema tributario (progresivo o regresivo) y su eficiencia (grado de cumplimiento vs. evasión fiscal) condiciona no solo la estructura del sistema de financiamiento sino también el origen y destino de los recursos¹⁶⁶.

¹⁶² En mi opinión, la judicialización de la política termina no solo erosionando el sistema político y la división de poderes sino que además agrava el fenómeno de la injerencia política en la designación de los jueces y la administración de justicia. En efecto, si será la justicia el último ámbito de decisión de la política pública es lógico que el poder político intente ejercer algún tipo de injerencia y/o control sobre dichas decisiones.

¹⁶³ Informe sobre el 156 Período de Sesiones de la CIDH; en <https://www.oas.org/es/cidh/prensa/docs/Informe-156.pdf>.

¹⁶⁴ Adams, Charles. *For Good and Evil*. Ed. Liberilibri, ed 2008, pág. 533.

¹⁶⁵ El respeto por los derechos humanos en el ámbito tributario debiera comenzar con un sistema tributario claro y predecible. Cuando el contribuyente es ya a priori incumplidor, la cuestión se traslada al ámbito sancionatorio y el costo beneficio entre evasión-sanción.

¹⁶⁶ “Según la información presentada por las organizaciones solicitantes, en varios países de la región, las políticas fiscales no habrían contribuido a reducir la desigualdad y la pobreza, y en muchos casos la habrían profundizado. Los participantes identificaron diversos problemas que reflejan la desigualdad en las políticas fiscales en la región. Uno de ellos es el excesivo uso de impuestos indirectos que gravan el consumo y que no siempre toman en consideración el consumo de las personas que viven en situación de pobreza. Adicionalmente, identificaron como otro obstáculo el desequilibrio en el otorgamiento de privilegios fiscales que benefician a determinados actores económicos. También

Pero no llega solo hasta allí la conexión. En efecto, desde el perfil subjetivo, el contribuyente es, antes que nada, una persona; una persona a quien le corresponde la protección de los derechos humanos y le alcanzan sus obligaciones. Por esta misma razón hemos partido al inicio de la premisa metodológica de “los derechos del contribuyente como una especialización de los derechos humanos”.

Esta afirmación, sin embargo, contrasta a menudo con prácticas que siguen considerando a la relación tributaria como una “imposición”, una relación de poder entre el soberano y el súbdito, antes que una relación jurídica entre fisco y contribuyente.

De esta manera los derechos de los contribuyentes a menudo son relegados bajo esquemas propios de dicho dogma de poder como lo son la imposibilidad de contestar los actos impositivos (al menos hasta su previo pago), la invocación de la protección de la “soberanía tributaria” o la coherencia del sistema fiscal como un valor axiológico de igual o mayor jerarquía que los mismos derechos humanos.

En los siguientes capítulos intentaremos abordar entonces los aspectos más relevantes de estas dos dimensiones de la relación entre derechos humanos y el derecho fiscal y tributario, en su más amplia acepción.

Así entonces, el derecho financiero y tributario muestra una “dimensión instrumental” como sistema normativo necesario para recaudar los recursos que el Estado necesita para satisfacer las necesidades públicas. Como sostenía en la introducción, esta forma de abordar la cuestión presupone desde ya la existencia de la obligación del contribuyente a contribuir y que dicho resultado será aplicado a la cobertura de los “gastos públicos”.

Al mismo tiempo se manifiesta una “dimensión sustancial” de esta relación, por cuanto los derechos humanos aparecen como “límite jurídico a la potestad tributaria” del Estado. En otras palabras, el ejercicio de esta potestad tributaria aparece limitada por los derechos humanos que viene a establecer los confines dentro de los cuales la persona, en su status de contribuyente, debe contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

En el reverso de la misma moneda aparece la cuestión de la realización efectiva de los derechos humanos frente a las restricciones presupuestarias, cuestión esta que aborda la juridicidad del gasto público y el derecho presupuestario.

Por último, cabe recordar como la evolución del derecho internacional tributario en un contexto globalizado ha incidido fuertemente en el escenario donde deben hacerse efectivos los derechos humanos. Sin perjuicio de su profundización en los próximos Capítulos, ya hemos mencionado aquí el creciente rol de los organismos para-estatales (OCDE- ONU) y el rol de las empresas multinacionales como principales

la fuga de una alta cantidad de recursos de las arcas del Estado, debido a la evasión y elusión fiscal, especialmente por parte de empresas”. Del Informe sobre el 156 Período de Sesiones de la CIDH, antes citado.

actores no solo económicos (cuya fuerza económica a menudo supera con creces a la de algunos los Países)¹⁶⁷ sino también como sujetos capaces de violar directa o indirectamente los derechos humanos (piénsese, por ejemplo, en el trabajo de menores o la contaminación ambiental).

¹⁶⁷ Ya en 1967 sostenía John Kenneth Galbraith, que en “el nuevo Estado Industrial” las grandes corporaciones –se refería entonces a las concentraciones norteamericanas especialmente del sector petrolero y automotriz- se convertirían en la mayor unidad económica estratégica de mayor entidad en el mundo. Kenneth Galbraith, J. *El Nuevo Estado Industrial*. Ed. Ariel, 1984.

8. LIMITES Y CUESTIONES PENDIENTES.

Como he señalado en la Introducción, el análisis que nos proponemos debiera poder ser integrado con estudio fáctico que arroje luz acerca de cuál es la jerarquía de -y entre- los derechos humanos al momento de la asignación concreta de los recursos públicos para su consecución.

En efecto, si el grado de realización efectiva de los derechos es una preocupación real, entonces es indispensable preguntarse cuáles son aquellas razones que coparticipan a aumentar la brecha entre recepción normativa y realidad social, entre declaración formal y realización efectiva.

Así, por ejemplo cabrá preguntarse ¿Por qué esta brecha se da mayormente en los países del área latinoamericana?, ¿Cuánto inciden factores tales como el déficit de institucionalidad, la carencia de infraestructura social; el mayor índice de desigualdad social, los déficit de control y de corrupción; etc.?

Así por ejemplo estudios socio-económicos recientes han puesto el foco en el diverso grado de institucionalidad como uno de los factores que influyen en el crecimiento o fracaso de las naciones (Acemoglu-Robinson¹⁶⁸), de manera mas evidente que las clásicas respuestas que acentúan otros factores tales como las diferencias étnicas o histórico-sociales de los pueblos, la dimensión de los recursos naturales de los cuales estos disponen, etc.

Desde diversos escenarios se reclama un “modelo alternativo”¹⁶⁹ que permita superar los obstáculos estructurales y sea apto para el desarrollo de una política de derechos humanos y que incida en la variable de distribución del producido global de la sociedad internacional.

Evidentemente, el problema de equidad global en la distribución de recursos, tiene su correlato en la atribución de la potestad tributaria según donde se encuentren los recursos o fuente productora (principios de la fuente vs. principio de residencia), la imposición de las multinacionales y el capital (Pikkety) y los límites supranacionales a las políticas de gasto publico estatales.

Los informes previstos en el Protocolo de San Salvador y los “indicadores de progreso” que comienzan a cobrar interés en el Sistema Interamericano¹⁷⁰ son una manifestación por la preocupación de conocer y

¹⁶⁸ Acemoglu, Daron – Robinson, James A. *Perché le nazioni falliscono. Alle origini di prosperità, potenza e povertà*. Ed. Il Saggiatore. Milano, 2013.

¹⁶⁹ En la postura de Barcesat pasa por “Democracias consolidadas, sin riesgo de procesos golpistas, militares o institucionales. Revisión de la deuda externa, control de constitucionalidad a través de un tribunal internacional independiente e idóneo. Ruptura de la dependencia tecnológica expresada a través de los pagos de patentes, royalties, know hoe, etc. Giro copernicano en los sistemas tributarios, trasladando el peso mayor de los tributos a la riqueza y limitando gravar los consumos exclusivamente suntuarios. Gestión y control plural difuso, con participación del Estado y todos los sectores comprometidos en el secot que se trate”. Barcesat M. *ob. cit.* pág.7. A lo que debería agregarse la necesidad de mayor institucionalidad, la revisión del modelo de distribución de potestad tributaria en el sistema internacional.

¹⁷⁰ Como hemos señalado antes el Protocolo de San Salvador en su art. 19, par.1 establece el compromiso de los Estados parte que confeccionan informes periódicos que son reiterados en el Plan de acción de las 3º Cumbre de las Américas. Con la intervención del IIDH, en el año 2002 se publicó el Informe sobre “educación en derechos humanos”. Para mayor información se remite a la página oficial del Instituto.

monitorear el real cumplimiento de los derechos; aunque a menudo sufren la ausencia de datos uniformes de base para realizar dichos indicadores.

Otra forma complementaria de afrontar la cuestión es verificar que ocurre con el financiamiento de los derechos. Esto es frente a los recursos limitados, cuáles derechos son protegidos prioritariamente no ya desde su faz de recepción declarativa, sino desde los recursos financieros que el Estado destina por medio del instrumento del presupuesto. Si todos los derechos cuestan, pues entonces es relevante saber cuánto cuestan y en qué medida son satisfechos.

Ciertamente este análisis fáctico, sobre el presupuesto de un organismo público en concreto deberá tener en cuenta como este programa ha sido ejecutado efectivamente y, en consecuencia, cuál ha sido el costo de su implementación, a que sujetos ha beneficiado y a la protección de cuáles derechos se ha destinado en definitiva¹⁷¹.

No es difícil advertir entonces que la cuestión resguarda no solo un fenómeno de organización administrativa o de burocracia interna del Estado, sino que implica constatar a favor de quienes y de que derechos se destinan los recursos públicos.

Ciertamente la dinámica social es compleja e impide respuestas únicas o simplistas. También es cierto que la misma metodología de las ciencias sociales es ya un problema en sí mismo, pero es connatural a la investigación social preguntarse, intentar distinguir, identificar y dimensionar estas causas.

La mayor parte de mis Maestros sostienen que estas cuestiones, aunque de sumo interés, son mas bien propias del campo de la política económica que de las ciencias jurídicas. Seguramente tienen razón, pero entiendo que un análisis de este tipo pondría en evidencia la prioridad y dimensión que un determinado órgano público otorga a los derechos al momento de decidir concretamente acerca de su efectiva realización, echando luz sobre las razones o justificaciones (ponderación) que implican tales decisiones.

Ciertamente un análisis de este tipo requiere conocimientos y metodologías propias de otras ciencias sociales, *in primis* de la sociología y la economía; por lo cual sería más bien acorde a un análisis interdisciplinario, todo lo cual excede los alcances de la presente tesis.

De todas maneras, ya desde la ciencia jurídica, entiendo que resulta indispensable reafirmar la juridicidad de ambas dimensiones y la unidad del fenómeno del derecho financiero y tributario.

En mejores palabras del maestro Victor Uckmar, “no puede existir justo impuesto sin justo gasto”.-

¹⁷¹ ¿Se han sub-ejecutado partidas presupuestarias?, ¿se han reasignado en beneficio de otras?, ¿Cuáles derechos aparecen mayormente protegidos en la práctica?, ¿se condice este resultado con la política de gobierno declarada? Y, lo que es más relevante, ¿Puede establecerse una “jerarquía de hecho” de los derechos efectivamente protegidos?

CAPITULO II
DERCHOS HUMANOS Y DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE
“DERECHOS HUMANOS DEL CONTRIBUYENTE”

1. LA CONDICIÓN DE CONTRIBUYENTE

En el Capítulo anterior hemos hecho hincapié en la centralidad de la “persona” al momento de establecer el concepto y el contenido de los derechos del hombre. Consecuentemente, al tratar los derechos del contribuyente debemos partir de conceptualizar tal condición para luego detenernos en el conjunto de derechos y deberes que le corresponden en cuanto tal.

Decíamos entonces que cualquier conceptualización de los derechos humanos debe partir de la persona tutelada y, por ende, resulta inevitablemente tautológica. En tal caso, los Estados, la comunidad internacional y los demás actores se limitan a reconocer dicha condición y a establecer un núcleo mas o menos amplio de derechos que le corresponden por “ser” tal.

Cuando nos referimos a los derechos de los contribuyentes, en cambio, partimos de un concepto diverso, creado a partir de la relación de la persona con una determinada comunidad y la manera como esta ha estructurado la legitimación y el ejercicio del poder tributario. Por esto mismo la relación tributaria es heredera de la visión mas amplia de la relación entre ciudadano y estado, entre persona y poder.

Los estudiosos del derecho tributario generalmente parten de la existencia de una potestad tributaria en cabeza del Estado que, al menos desde la evolución del Estado moderno, concentra el monopolio de la fuerza, la producción legislativa y la potestad tributaria.

Esta visión presupone entonces la existencia de un poder tributario estatal y el correlativo deber de contribuir ciudadano, con las prerrogativas y límites que se derivan del ejercicio de dicho poder en el marco de un Estado de derecho.

En palabras de Charles Adams “nada refleja mas fielmente una nación que su sistema fiscal”¹⁷². Es entonces en este contexto donde el contribuyente encuentra su conceptualización. Así por ejemplo, la doctrina especializada ha marcado con énfasis el paso de súbdito a ciudadano para identificar el cambio de una relación tributaria autoritaria basada en el poder (imposición) a una relación “jurídico” tributaria donde Estado y Contribuyentes se encuentran igualmente sujetos a las reglas jurídicas que rigen tal relación.

1.1. De súbdito domestico a contribuyente global

El maestro Victor Uckmar solía iniciar sus exposiciones recordando como ya los primeros antecedentes documentales sobre los impuestos remiten al siglo IV a.C, cuando los Sumerios, oprimidos por los abusivos recaudadores fiscales y ante la constatación de que el soberano explotaba para su beneficio propio los

¹⁷² Adams, Charles. *For Good and Evil*. Ed. Liberilibri, ed 2008, pág. 533.

recursos del templo, procedieron a decapitarlos. Carentes de recursos financieros para atender a la defensa de la ciudad, los Sumerios fueron luego sometidos por los invasores.

La referencia histórica, que podría replicarse hasta nuestros días, muestra la tensión entre el deber de pagar impuestos y la finalidad a la cual estos están dirigidos.

Como hemos señalado, la noción de “derechos humanos” presenta un carácter dinámico y expansivo que pone de manifiesto su dimensión histórica y social. Tales características son compartidas por el concepto de “derechos del contribuyente” cuyo contenido y protección efectiva evoluciona en función de la etapa histórica y el contexto social dentro del cual se los analiza.

Así por ejemplo, aún limitando nuestra referencia al “Estado moderno”, es relativamente reciente la superación de la relación de poder entre soberano y súbdito a la relación jurídica entre Estado y ciudadano; del paso de la relación de imposición soberana a la obligación de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas. En mejores palabras de Marongiu: el paso del “del impuesto al contribuyente”.

En este tránsito, como recuerda Victor Uckmar¹⁷³, una de las primeras definiciones del impuesto, tal como hoy lo entendemos, se remite a Santo Tomás de Aquino (*Summa teologica*) para quien es “una exacción prerrogativa de la soberanía, destinada a realizar el bien de la comunidad. Es necesario que las leyes impositivas estén dirigidas al bien común, que no excedan el poder de aquel que las emite y que la carga sea repartida entre los súbditos proporcionalmente y siempre en vistas del bien general”.

En plena reforma, Calvino afirmaba que “los hombres deben sujetarse a sus superiores en plena obediencia, ya sea en cuanto a las órdenes como al pago de los tributos”. Tal precepto fue confirmado por sus seguidores, desde Grocio a Pufendorf y Kant: para este último, la recaudación de los tributos esta comprendida entre los poderes de la soberanía. En la misma línea aparece Hobbes para quien la obligación de pagar tributos no admite excepciones ni reservas. De frente al absolutismo, algunas atenuaciones aparecerán en Francia por mérito de Badin y Bossnet: el Mariscal Vauben destaca que el interés del Soberano es “*ne pas surcharger leur peuple d’impôt jusqu’à le priver du nécessaire*” (Locke, Rosseau, Montesquieu).

En el siglo XVIII se abre camino el Iluminismo, con consideración de los derechos individuales, entre los cuales se destaca el derecho de propiedad, especialmente con referencia al fisco: las exacciones deben limitarse a las necesidades del Estado, en el respeto de las necesidades de cada individuo y su libertad, moderando las sanciones (*De l’Esprite des lois*, libro XIII, cap. VII).

A este grupo pertenece Adam Smith que, en materia fiscal, se preocupaba especialmente por la tutela de los individuos contra la prepotencia del Estado, relativizando por otra parte, sus deberes. De hecho se muestra indulgente frente a la evasión, especialmente en temas de tributos aduaneros. Su discípulo, J.B. Say llegará incluso a esgrimir una apología de la resistencia a los impuestos. De todas maneras debe

¹⁷³ Uckmar, Victor, conferencia en otorgamiento *laurea honoris causa* de la U.B.A. 27-10-2005.

reconocersele a Adam Smith el mérito de haber explicitado las reglas para la aplicación de los tributos, reglas estas que pueden servir aún hoy como guía y base para la creación de un correcto ordenamiento tributario, esto es: certeza de la normativa, proporcionalidad a la riqueza, eficiencia y facilidad en la recaudación.

La segunda mitad del siglo XIX seña el apogeo de la escuela liberal. Economistas, filósofos y políticos en lucha contra el intervencionismo del Estado, se esforzaron en tutelar el individuo frente al Estado y, por ende, atacaron el impuesto y en base al “justo” precio de las actividades realizadas por el Estado. Cuando el importe de estos era excesivo, el contribuyente tenía entonces derecho a evitarlos: *“il feut, en toute securité de conscience, dérober son actif à la vue et à la poursuite du fisc”*¹⁷⁴.

Frente a la teoría del impuesto como contraprestación de un beneficio, y por ende subrayando la observancia de la proporcionalidad del tributo a los haberes (renta y capital), a fines del siglo XIX se abrió camino el “solidarismo”, con el intento de mejorar las condiciones de las clases sociales más vulnerables. Dicho movimiento se basa en la constatación de la interdependencia de los miembros de la sociedad, interdependencia que postula que aquellos que han recibido ventajas de la sociedad por obra de todos, se encuentran ahora obligados a restituir al bien común parte de la propiedad, las actividades y la libertad que provienen del esfuerzo común. De aquí se derivó el desarrollo del impuesto progresivo (proporcionalidad en términos de sacrificio), calculado sobre la base de la capacidad contributiva.

Concluyendo este breve excursus acerca de la evolución del concepto del “contribuyente” y su “deber fiscal”, podemos decir que se ha pasado del impuesto como signo de sujeción y servitud, al impuesto reconocido como un ligamen social, como parte de los esfuerzos que cada uno debe realizar en interés de todos. En la actualidad, el impuesto no es concebido como una pena impuesta al vencido ni tampoco un precio por los servicios que presta el Estado. En otras palabras, no deriva del poder sancionatorio ni del vínculo sinalagmático en condiciones de mercado, sino que expresa una prestación patrimonial establecida por la ley y que se distribuye entre los ciudadanos con el objeto de concurrir al sostenimiento de los gastos públicos.

En su discurso a los participantes del Congreso IFA¹⁷⁵ (1956) el Papa Pío XII sostenía: “No hay dudas acerca del deber que tiene cada ciudadano a sostener una parte de los gastos públicos. Pero el Estado, por su parte, en cuanto es el encargado de proteger y promover el bien de los ciudadanos, tiene la obligación de repartir entre ellos los gastos necesarios y proporcionarlos en bases a sus recursos...”.

Ciertamente este excursus no se da por fases progresivas sino que varias visiones coexisten en un momento determinado. Así por ejemplo la visión solidarista cuenta con reconocidos contestatarios por cuanto ciertamente no estamos frente a la contribución voluntaria de la sociedad “plenamente libre” de A. Rand,

¹⁷⁴ L. Leroy – Beaulieu, *Traité de la science des finances*, 7^a ed., París, 1906, tomo I, pag. 623.

¹⁷⁵ Publicado en *Diritto e Pratica Tributaria*, 2003, I, 165

ni tampoco las tasas son percibidas pacíficamente como “el precio que pagamos por una sociedad civil”¹⁷⁶. Así, para autores como Salin, seguimos estando ante una imposición por cuanto “el impuesto es confiscado por la fuerza y no obtenida a través del intercambio voluntario”¹⁷⁷.

Pareciera superfluo destacar como en cada etapa aparecen enfrentadas estas dos posturas antagónicas. Aquella que concibe al tributo como una opresión y un límite a la libertad personal y aquella otra que lo entiende a priori como una necesidad consustancial a la misma existencia del Estado.

En palabras de Marongiu, a esta tensión “se la acepta con una suerte de inevitable resignación al destino fiscal sin lograr encontrar una justificación que no resulte tautológica: el Estado impone y recauda impuestos porque ser un Estado comporta recaudar impuestos; el Estado necesita dinero porque no hay Estado que no requiera de dinero”¹⁷⁸.

El cambio de visión del “poder de imposición” al “deber de contribuir” implica poner el foco en el contribuyente, calificativo este que trasciende la visión de un sujeto pasivo del poder de imposición (al cual solo le toca resistir haciendo valer sus derechos) y totalmente desvinculado del destino de los recursos públicos. Significa asimismo revisar el rol del fisco y de toda la relación jurídica tributaria en general.

El repensar esta particular relación en función de la realización efectiva de los derechos humanos que propugno puede servir para encauzar los antagonismos señalados conforme una justificación jurídica de medio a finalidad común. Esto es: el impuesto como instrumento de la realización efectiva de los derechos humanos.

1.2. Límites supranacionales a la soberanía tributaria

Ciertamente el contexto en el cual evoluciona la sociedad y modifica también el alcance de los conceptos jurídicos o económicos modifica su alcance y éxito. El concepto de soberanía tributaria es un claro ejemplo de esta afirmación desde el momento que ha pasado de ser concebida como la absoluta autonomía y no injerencia supranacional para establecer la política nacional de recursos y gastos, a una dimensión fuertemente condicionada internacionalmente y que promueve la transparencia y coordinación entre los Estados como un instrumento “indispensable” para la subsistencia misma de la “soberanía tributaria”.

Así, el actual contexto de economía global y con marcada dimensión extraterritorial ciertamente modifica la visión bilateral de una relación fisco-contribuyente en el marco de una relación doméstica, tanto que no se ha dudado en señalar la existencia de un fisco internacional y un contribuyente global¹⁷⁹.

¹⁷⁶ Esta frase de Oliver Wendel Holmes esta inscrita en el ingreso de la sede del IRS en Washington.

¹⁷⁷ Pascal Salin. *La tiranía fiscal*. Liberi libri, 2008; pág. 9

¹⁷⁸ Marongiu, Gianni “Dall'imposta al contribuyente” en *Cahiers*. N.2. Dicembre 2014; pág. 56.

¹⁷⁹ Así por ejemplo la obra de R. Echegaray, Juan P. Barzola y G. Michel, *La administración tributaria frente al contribuyente global*. Ed. La Ley Thompson R. Bs.As., 2013.

Muestra de ello puede encontrarse en el estado actual del derecho internacional tributario donde el viejo molde del Modelo OCDE (1925) para eliminar la doble imposición a la renta y el patrimonio ya no puede contener las nuevas formas de mercado ni de comercialización. La centralidad actual del intercambio internacional de información, por otro lado, pone de manifiesto la interdependencia de los Estados frente a fenómenos de evasión o elusión internacional. A su vez, estándares de legalidad hasta ahora pacíficamente aceptados (planificación fiscal, doble no imposición) comienzan a ser cuestionados tanto desde la legitimidad y moralidad de dicho actuar que reclaman la interdependencia de la erosión de las bases imponibles, con las consecuentes dificultades de los Estados para hacer frente a los costos que insume hacer efectivos los demás derechos fundamentales.

En este mismo contexto, el concepto de soberanía tributaria debe necesariamente redimensionarse. En efecto, no parece realista sostener hoy que los Estados son plenamente autónomos al momento de diseñar su política monetaria, económica e incluso su política tributaria y de gastos públicos.

La interdependencia de los Estados y sus sistemas fiscales van más allá de los procesos de integración regional y comporta consecuencias concretas en nuestro campo de estudio. Así, desde el ámbito tributario son innumerables las temáticas que solo pueden ser abordadas eficientemente desde el ámbito internacional: los fenómenos de doble imposición, la evasión y la elusión fiscal internacional, el intercambio internacional de información, etc. son algunos de los temas que hoy conforman la agenda del derecho internacional tributario liderada por los organismos multilaterales técnicos como la OCDE. En palabras de Pistone¹⁸⁰ esto se traduce en la “relativización de la soberanía tributaria estatal por efectos de los límites externos”. Límites supranacionales estos que si bien no entran en los clásicos cánones normativos de “costumbre internacional” hacen sentir su influencia a nivel de *governance* fiscal global por efecto de la coordinación internacional técnica dirigido por la OCDE y apoyada por foros multilaterales como el G-20.

A decir de Pistone este fenómeno se traduce en un “proceso de formación del derecho tributario global” que se articula en tres fases: a) la identificación y estudio del problema global por parte de órganos técnicos (fijan la agenda); b) con el contribución de los ejecutivos de algunas de los Países (fundamentalmente miembros OCDE y algunos BRICS) se elaboran reglas técnicas en vía de *soft-law* y c) con el “impulso” y el aval político de los organismos internacionales involucrados se produce la juridización de tales reglas bajo el asentimiento (formal debiera decir) del legislador nacional¹⁸¹.

¹⁸⁰ Pistone, P. “I limiti alla sovranità tributaria statale nell’era del diritto globale”; en Actos del Convegno *Per un nuovo ordinamento Tributario*. Fond. Antonio Uckmar, Genova 14-15 ottobre 2016.

¹⁸¹ Acerca de la legitimación de este “derecho tributario global” véase, Mosquera, I. “Legitimacy and the making of international tax law: The challenges of multilateralism”; en *7 World Journal*, 3 *IBFD* on-line J.

Esto debe llevarnos no solo a cuestionarnos acerca de quién es hoy el verdadero legislador material en materia tributaria¹⁸² y las implicancias que tal respuesta comporta en el sistema representativo y democrático; sino también a revisar los remedios jurídicos con los cuales cuenta el contribuyente frente a esta “*governance* multilateral”, *in primis* la consecuente relativización del principio de legalidad¹⁸³.

Desde el sector del gasto público, por su parte, los acuerdos regionales de límite al desequilibrio presupuestario, las disposiciones sobre *expending review* o las limitaciones comunitarias a las “ayudas de Estado”, son manifestaciones de la influencia en la política de decisión de los gastos públicos.

Así por ejemplo, en sistemas que requieren del financiamiento e inversión extranjera, la política tributaria y de gastos orientados a dicho objetivo puede ser privilegiada frente a otros bienes y servicios públicos que no obedecen directamente a dicha finalidad¹⁸⁴.

Pareciera pacíficamente aceptada aquella manifestación según la cual hoy “los gobiernos son impulsados a reducir la imposición de los factores móviles, plusvalías, rentas financiera y las rentas de empresa y, contemporáneamente, a reducir los niveles de gasto para evitar “fenómenos fiscales” como la evasión o la elusión y/o la transferencia de las bases imponibles móviles a jurisdicciones de baja imposición”¹⁸⁵.

A tal punto pareciera inútil ratificar la directa influencia que la interdependencia internacional comporta para los sistemas domésticos de tributación y de gastos públicos.

Una prueba concreta puede encontrarse en la respuesta de la mayor parte de los gobiernos ante la denominada crisis sub-prime (2008) donde frente a la dificultad de afrontar la pérdida de recaudación del impuesto a las rentas como consecuencia de la menor actividad económica y la fuga de las rentas de mayor movilidad, la respuesta fue -en gran parte de los casos y a menudo de manera acrítica- aumentar la tasa de los impuestos al consumo y una mayor presión sobre los factores menos móviles de la renta. Acciones estas que evidentemente modifican la progresividad de los sistemas y el equilibrio en la distribución de las cargas públicas.

¹⁸² Por estas razones -sostiene Pistone *ob.cit.* “las elecciones del legislador nacional en tal ámbito son ‘eterodirigidas’ de factores externos que condicionan el ejercicio de la soberanía tributaria a la aprobación de normas de contenido predeterminado”.

A decir de G. Marongiu *ob. cit.* “si se deja en manos de la burocracia técnica recaudatoria la producción normativa, el Parlamento pierde completamente la sensibilidad por la garantía de los derechos de los individuos”.

¹⁸³ “Si los Estados no preservan su soberanía tributaria a la hora de incorporar el *soft law* y promueven una seguidista diferencia a favor de las disposiciones de la OCDE (por ejemplo, en temas como precios de transferencia) habrá que proclamar que estamos ante una deslegalización de un aspecto esencial de la cuantificación del tributo”. García, Novoa, C. *Hacia un derecho tributario global...* *ob. cit.* pág. 45.

¹⁸⁴ Así podrá privilegiarse la construcción de un aeropuerto o un *business center* antes que la mejora del sistema de salud o vivienda en sectores carenciados.

¹⁸⁵ Cardì, Enzo. *Mercati ed istituzioni in Italia*; Ed. Giappichelli, 3º Ed 2014, pág. 245.

1.3. Contribuyente global y contribuyente informal

En este contexto caracterizado por un poder policéntrico supranacional y un creciente flujo financiero globalizado se encuentra el contribuyente, el ciudadano o, mejor aún la persona que pretende la realización de los derechos humanos del cual es titular. Pero aún cuando se lo defina como “contribuyente global” -atributo este que mas bien se adecua para la imposición sobre los flujos móviles de capital- la realidad es que a este fin cuenta con herramientas o remedios preponderantemente locales y a menudo, como sucede con las medidas regresivas de protección de los derechos que limitan el gasto social, carece de un remedio efectivo para contestar su implementación. De esta manera, contribuyente global y beneficiario local a menudo coexisten en un ámbito de marcada tensión.

Mientras buena parte de la doctrina hace hincapié en este contexto que transita hacia un “derecho tributario global” (García Novoa), otros autores han destacado con razón la preocupación por el “contribuyente informal”, entendiendo por tal aquella persona que sufre los efectos económicos de los tributos o de los procesos inflacionarios sin contar con remedios jurídicos para su defensa. Así, en su intervención durante las recientes Jornadas ILADT, el Prof. Tarsitano¹⁸⁶ advertía como frente al alto grado de economía informal y empleo “en negro,” el derecho en general -y el derecho tributario en particular- parecieran carecer de respuestas efectivas.

En esta perspectiva, Gomez Sabaíni¹⁸⁷ ha puesto de manifiesto la compleja interrelación entre la informalidad y el sistema tributario, ya sea que ésta se deba a fenómenos de exclusión (imposibilidad de acceso) o de “escape” del sistema formal (análisis costo-beneficio / riesgo). En este panorama, la equidad del sistema aparece seriamente comprometida tanto por la asignación ineficiente de recursos y el deterioro de la productividad, como por la erosión de los ingresos tributarios por la alta evasión impositiva.

El nivel de informalidad en los países de la Región Latinoamericana está relacionado con el grado de desarrollo económico, con las desigualdades socioeconómicas intrínsecas y con los niveles de evasión tributaria¹⁸⁸; por lo que si se tiene en cuenta la dimensión de tales fenómenos, que a menudo alcanzan la

¹⁸⁶ Intervención del Prof. Alberto Tarsitano durante las XXIX Jornadas Iladt de Santa Cruz de la Sierra Bolivia (10/11/2016).

¹⁸⁷ Gómez- Sabaíni, Juan C. “Informalidad y tributación en América Latina: Explorando los nexos para mejorar la equidad”. Foro LAC sobre Política Tributaria “Incentivos tributarios e informalidad en tiempos de consolidación fiscal”. CIAT - CEPAL - BID – OCDE. Bogotá, Colombia, 12 y 13 de julio de 2012, Resumen en www.oecd.org/ctp/tax-global/5.2.Sabaini-ESP.pdf.

¹⁸⁸ En general, la economía informal u “oculta” (Schneider, 2000) incluye toda la producción legal de bienes y servicios orientados al mercado que son deliberadamente apartados del control de las autoridades gubernamentales con la finalidad de evadir alguna de las siguientes obligaciones estipuladas en el sector formal: a) el pago de los impuestos que correspondan, b) el pago de contribuciones a la seguridad social, c) el cumplimiento de ciertas estándares legales del mercado laboral (salarios mínimos, jornada laboral, seguridad e higiene, etc.), d) el cumplimiento de ciertos procedimientos administrativos (registro y control de las instituciones estatales). Gómez Sabaíni, *ob. cit.*

mitad de la economía¹⁸⁹ y del empleo formal¹⁹⁰, es fácil advertir que los países de la Región “son mas informales que globales” y de allí la gravedad de la situación.

Si bien, como afirma el autor, no todos los pequeños contribuyentes son informales, ni todas las empresas informales son pequeñas, existe una relación entre la informalidad y el tamaño de los contribuyentes, de manera tal que el diseño e implementación adecuada de los impuestos que los mismos deben pagar pueden resultar cruciales para reducir el grado de informalidad.

En términos estrictamente recaudatorios la conclusión a menudo es deficitaria. En efecto, los pequeños contribuyentes presentan mayores tasas de evasión a la vez que enfrentan mayores costos de cumplimiento respecto de las empresas más grandes. Para la Administración, por su parte, su consecución suele traducirse en mayores costos administrativos que incluso pueden superar el producto de su recaudación.

Frente a esta situación, los sistemas han respondido con regímenes simplificados que se presentan como el primer grado de formalidad aunque, de no monitorearse y actualizarse periódicamente, pueden culminar siendo fuente de privilegios o nuevas desigualdades fiscales.

No obstante ello, concluye el autor, aparece pertinente poner el énfasis en el círculo virtuoso: “formalización de contribuyentes - reduce la evasión tributaria y promueve el cumplimiento voluntario - mejora la equidad horizontal y vertical entre contribuyentes - fortalece la legitimidad del Estado - aumenta confianza de la ciudadanía en las instituciones públicas y revaloriza los beneficios de la formalidad”.

Como se observa, el análisis en términos de derechos excede el perfil cuantitativo de la recaudación y hace a la construcción y el ejercicio efectivo de los derechos humanos. En este sentido, se ha evidenciado como el hecho de contribuir con el pago de los impuestos hace a la construcción misma del concepto de ciudadano (Del Percio). Sin embargo, suele ocurrir que en el contexto de la informalidad, la primera interrelación entre la persona y el sistema fiscal sea básicamente represiva. De hecho, en tales casos, el derecho pareciera reaccionar solo en su faz sancionatoria contra la persona que antes no era considerada contribuyente o, ni siquiera, ciudadano¹⁹¹.

En fin, si bien se observa, en el contexto actual de la defensa efectiva de los derechos de los contribuyentes, ambos fenómenos (contribuyente global y contribuyente informal) sufren la carencia o limitaciones de sus derechos (asimetrías de defensas frente a los contribuyentes domésticos “formalizados”, formalización por medio del sistema sancionatorio, etc.), por lo que resulta aún mas

¹⁸⁹ El Promedio de la Región ponderado para el PBI-año 2005 alcanzó el 34,7% frente al 13,4% de los Países OCDE, Fuente Schneider, F. (2012); “The Shadow Economy and Work in the Shadow: What Do We (Not) Know?”.

¹⁹⁰ Según el informe de la OIT 2013 el promedio de informalidad en la Región es del 47,7% del total de trabajadores aunque países como Honduras(70,7%) o Paraguay (65,8%), superan ampliamente dicha media.

¹⁹¹ Así a menudo la persona se relaciona solamente con la faz represiva del Estado, tal como sucede en el caso de los “indocumentados” que solo son reconocidos ciudadanos ante la imputación de algún delito o contravención por parte del Estado.

relevante tener en cuenta las garantías previstas por los Sistemas de protección de los derechos del hombre allí donde este, aún contribuyendo efectivamente, no cuenta siquiera con el carácter de “contribuyente”.

1.4. La definición de contribuyente

En las definiciones clásicas el “contribuyente” este se presenta como la persona obligada por ley al pago de un impuesto (RAE). Otras definiciones¹⁹² incluyen el carácter de ciudadano (Italia) o mencionan la existencia de un límite a dicha contribución (Collins).

Las definiciones jurídicas, por su parte, señalan que tal condición viene dada por haber configurado el hecho imponible establecido por la ley. Así por ejemplo la definición propuesta por Valdivia¹⁹³ en el sistema mexicano, por mencionar alguna de las citadas en nuestros manuales de estudio, lo designa como “el sujeto pasivo de la relación fiscal. El sujeto pasivo de esta relación puede definirse como todo aquel sujeto con la obligación de contribuir por haber incurrido en el supuesto al que la ley imputa esa obligación tributaria. Esta amplia definición implica que el sujeto pasivo de la contribución puede ser nacional o extranjero; persona física o moral, o bien ser un ente público o privado. Más aún el sujeto pasivo de la relación tributaria puede carecer de personalidad jurídica, como es el caso de las unidades económicas. Así, el contribuyente es todo aquel sujeto que debe participar en el financiamiento de los gastos públicos, por haber incurrido en el supuesto previsto por las leyes fiscales....”¹⁹⁴.

La doctrina tributaria suele distinguir distintas categorías de contribuyentes. *In primis* aquella que diferencia al responsable tributario por deuda propia (contribuyente en sentido estricto), que es quien

¹⁹² Contribuyente: Persona obligada por ley al pago de un impuesto (RAE).

Contribuente: Il cittadino in quanto tenuto a pagare il suo contributo allo Stato sotto forma di tasse e imposte (Diz. Hoelpi).

Taxpayers: are people who pay a percentage of their income to the governments as tax (Collins)

Contribuable: personne assujettie au paiement de l'impôt.

Nótese como el mismo término contribuyente es un participio de contribuir y, en tal sentido, como forma no personal del verbo muestra esta doble función de ser adjetivo sin perder del todo su naturaleza de acción.

¹⁹³ Gerardo Gil Valdivia, concepto de Contribuyente que proporciona el *Diccionario Jurídico Mexicano* (1994) de la Suprema Corte de Justicia de la Nación Mexicana.

Especifica además en su definición los presupuestos del concepto jurídico del impuesto “...Cabe recordar, para mejor comprensión de la definición de contribuyente como sujeto pasivo, que los elementos de las contribuciones, en particular de los impuestos, son: 1) El sujeto activo del impuesto; 2) El sujeto pasivo del impuesto; 3) El objeto material del impuesto; 4) La causa y fines del impuesto; 5) La forma de realizar la transmisión de valores que supone el impuesto, y 6) La determinación de las particularidades que concurren en dicha transmisión”.

¹⁹⁴ Tal conceptualización evidencia por su parte su concepción iusprivatista de la relación tributaria (sujeto activo-acreedor/sujeto pasivo-deudor), a la vez que pone de manifiesto la finalidad del tributo, esto es el sostenimiento de las cargas públicas, aunque cuando su mención generalmente parece adoptar una significación general cuando no secundaria.

realiza el hecho imponible revelador de capacidad contributiva, de aquellos otros contribuyentes obligados o responsables por deuda ajena (sustitutos, agentes de retención y percepción)¹⁹⁵.

Si bien se observa, la cuestión va más allá de la precisión terminológica puesto que apenas nos adentramos en su análisis, el concepto adquiere múltiples diferenciaciones: obligado tributario, sujeto pasivo, responsable tributario por causa propia o causa ajena, sustituto, sujeto de información, sujeto de percepción, de retención, etc.

Pero más allá de la necesaria diferenciación del status que revista en concreto cada situación, lo cierto es que todas son todas manifestaciones de una relación tendiente a la determinación y el pago de los tributos propios o ajenos.

Esta postura tendrá sus necesarias consecuencias a nivel de la protección práctica. Así, por ejemplo, si los sujetos tributarios solo pueden ser establecidos por ley (en aplicación del histórico principio *no taxation without representation*), dicha obligación también debiera alcanzar a todas las demás especializaciones de la relación jurídica tributaria.

Las clasificaciones, por su parte, obedecen a distintas circunstancias y, a menudo, justifican un tratamiento diferenciado al interno de cada sistema. Así podemos encontrar, entre las más comunes: a) contribuyentes de derecho y de hecho (para significar la asimetría que puede darse entre el designado por la ley y quien efectivamente soporta la carga fiscal); b) contribuyente sujeto residente o sujeto no residente (que hace al criterio jurídico que vincula a una persona con el poder tributario de un determinado Estado); c) grande, mediano, pequeño contribuyente (que hace a la dimensión en la cual opera –y no necesariamente contribuye– y que legitima un tratamiento formal diferenciado desde su relación con la administración tributaria); d) contribuyentes empresas y contribuyentes personas físicas, etc.

Entre estas clasificaciones, particular importancia reviste en el sistema de tributación actual aquella que distingue entre contribuyentes residentes y aquellos no residentes o beneficiarios del exterior, por cuanto la residencia fiscal, como punto de conexión, cumple la función central de determinar cuándo un sujeto deberá tributar sobre base mundial o sobre base territorial. Es por esta misma razón que resulta de suma importancia determinar el alcance de este vínculo, a los fines de establecer cuando el titular de la renta debe ser considerado fiscalmente residente en el territorio del Estado.

Como he referido en otra sede¹⁹⁶, tal determinación condicionará no solo el alcance de la sujeción tributaria, o la eventual aplicación de una Convención para evitar la doble imposición¹⁹⁷, sino también las demás obligaciones sustanciales y formales que establece la ley para cada categoría de contribuyentes¹⁹⁸.

¹⁹⁵ Conf. Las Resoluciones de las 17 Jornadas Iladt (Colombia) que en su Tema 1 abordaron la cuestión de la “sujeción tributaria y responsables tributarios”. También las recientes Jornadas de Lima afrontaron la cuestión: Tema 1. La responsabilidad Tributaria. Ap. 2. “El responsable es un sujeto que junto, en lugar de, o en defecto del contribuyente, responde por la deuda tributaria de éste”. 27 Jornadas Iladt (Lima). Resolución, Tema 1 (www.iladt.org).

2. LOS TITULARES DE LOS DERECHOS HUMANOS Y DE LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE

2.1. Titular de los derechos humanos y titular de los derechos de los contribuyentes

Al inicio del presente Capítulo destacaba como mientras la naturaleza de “persona” es reconocida por el sistema, la condición de contribuyente existe solo en función de un acto legislativo que lo designa como tal. En efecto, la visión de la potestad tributaria como un atributo de soberanía del Estado-Nación, implica que cada Estado aparece soberano (al menos jurídicamente) al momento de ordenar su política tributaria y establecer el vínculo que justifica el ejercicio de dicha potestad tributaria respecto de determinadas personas.

En este entendimiento surge claramente que todo contribuyente es antes “persona” y, en tal sentido, pareciera natural definir a los derechos del contribuyente como una “especialización” propia de los derechos humanos. Consecuentemente, deberían contar con un contenido determinado, una misma jerarquía y un mismo grado de protección.

En este sentido se ha expresado la doctrina del ILADT cuando recomienda “Desde el punto de vista del sujeto a quien estos derechos se les reconocen, esto es el contribuyente, cabe aclarar que este -en su expresión mas amplia- comprende (...) 4. La protección de los derechos humanos comprende también los derechos de las personas físicas, jurídicas o ideales respecto a las obligaciones tributarias y sanciones, en su condición de sujetos pasivos, obligados tributarios o destinatarios del tributo”¹⁹⁹.

En mi opinión la afirmación es parcialmente válida especialmente por cuanto la pluralidad de sujetos titulares de los derechos humanos no necesariamente coincide con la cualidad de contribuyente. Este es el caso, por ejemplo de las minorías o de los pueblos.

En el reverso, ciertos sujetos a quienes se les atribuye la cualidad de contribuyentes no son titulares de los derechos humanos. Este es el caso por ejemplo del Sistema Interamericano de Derechos Humanos que,

¹⁹⁶ Uckmar, V. Corasaniti, G. De Capitani di Vimercate, P.- Asorey R.O. Billardi, Cristian. *Manual de Derecho Tributario Internacional*, 1 ed. Argentina. Ed. La Ley 2012, pág 229.

¹⁹⁷ La RG 3.497/1992 (y modif.) establece dentro de los requisitos para solicitar la aplicación de la Convención que se invoca, el denominado “certificado de residencia fiscal” que prevé una manifestación del sujeto donde éste “declara que el/la sociedad es residente en (...) y que no posee establecimiento permanente o base fija en la República Argentina, y asimismo reúne todos los requisitos previstos para la aplicación del presente convenio” (Anexo I sg. texto R.G. 2228/2007).

¹⁹⁸ Mientras que para las personas físicas la *residencia* expresa un vínculo material con el territorio de un Estado, para las personas jurídicas los sistemas tributarios pueden adoptar un criterio formal, como lo es el lugar de constitución del ente jurídico, o bien un criterio sustancial que puede identificarse con la sede de dirección del ente o donde éste realiza el objeto principal de su actividad.

Así, por ejemplo, Brasil: “Uma empresa será residente do Brasil, caso a sua direção efetiva esteja localizada em nosso território. Dessa forma, deve prevalecer o critério de determinação de domicílio previsto no art. 75 do Código Civil, ao estabelecer que o domicílio seja o local onde funcionarem as respectivas diretorias e administrações...”. Marco A. Greco y Sergio A. Rocha, con referencia a Machado Brandão Texeira; en *Manual de Direito Tributário Internacional*; Uckmar, V. etc.; Ed. Dialética, S. Paulo 2012; pág. 283.

¹⁹⁹ Recomendación n.4. de las XX Jornadas ILADT. Brasil, 2000. En www.iladt.org.

como hemos visto, aún se debate por reconocer dicha titularidad a las personas jurídicas²⁰⁰, mientras numerosos sistemas de los Estados miembros le han reconocido extensivamente su titularidad (ej. México, Argentina).

Mas aún, para el derecho tributario existen ciertos “centros de imputabilidad diferenciada” a quienes, aún careciendo de personalidad jurídica para el derecho común se les reconoce la calidad de “contribuyentes” en el ámbito derecho tributario doméstico (fondos de inversión, ciertos tipos de fideicomisos o contratos asociativos, uniones transitorias de empresas, sucesiones indivisas, etc.)

De conformidad a este entendimiento, no todas las personas titulares de los derechos humanos son contribuyentes y no todos los contribuyentes cuentan con el reconocimiento de la cualidad de persona en el ámbito de la protección internacional de los derechos humanos.

Consecuentemente, siendo que los términos persona y contribuyente no son análogos, estos últimos no pueden esgrimir necesariamente el mismo grado de protección ni pueden acudir al mismo sistema de protección de derechos humanos, con lo que nuestra afirmación original aparece, cuanto menos, objeto de precisión.

2.2. Ciudadano y contribuyente

Mientras la “Persona” es reconocida en su condición de tal, el estatus de ciudadano o contribuyente califican a la persona por la especificidad del especial tipo de relación que la vincula con los poderes públicos de un determinado Estado.

En tal entendimiento tampoco los términos ciudadano y contribuyente pueden reputarse análogos.

En efecto, la noción de *nacionalidad* refleja un *status* que expresa una relación de pertenencia de una persona a un determinado grupo social. En palabras de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, este derecho de la persona humana “significa dotar al individuo de un mínimo de amparo jurídico de las relaciones internacionales, al establecer a través de su nacionalidad una vinculación con un Estado determinado; y de protegerlo contra la privación de su nacionalidad en forma arbitraria”²⁰¹.

La doctrina especializada, a su vez, suele distinguir a la nacionalidad de la *ciudadanía*, considerando a esta última como la titularidad de los derechos políticos, del *ius honoris* y del *ius suffragi*²⁰².

²⁰⁰ Al respecto reitero la referencia a la causa “Cantos” de la CIDH (7-9-2001) que hemos referenciado en el Capítulo precedente.

²⁰¹ CIDH, opinión consultiva Serie A n.4, n.34; art. 20.

²⁰² Sin embargo, en algunas Constituciones como la Argentina ambos términos se identifican (CN arts. 8 y 20) por lo que es válido afirmar que “todo nacional es, por ese hecho, a la vez y siempre ciudadano, aunque no titularice derechos políticos”. Bidart Campos, G. *Tratado elemental de derecho constitucional argentino*, Ediar, Bs.As. 2000. T.I-A, p. 616. Para una profundización en la materia, véase Oyarzabal, Mario J. *La Nacionalidad Argentina (...)*. La Ley, Bs.As. 2003.

La cuestión entre ciudadanía y derechos humanos es ciertamente compleja y excede el objeto de nuestro análisis. Basta señalar que desde que la universalización de los derechos, el carácter de ciudadano, al menos en cuanto a declaración, pareciera ser indiferente (Bobbio). Sin embargo la cuestión no es indiferente desde el marco de su protección efectiva.

La calidad de contribuyente, en cambio, expresa la relación entre la jurisdicción tributaria de un Estado y una determinada persona que debe contribuir al sostenimiento de las cargas públicas.

En este sentido, se ha afirmado que en ejercicio de su soberanía fiscal cada Estado establece los hechos imposables y los criterios - vínculos (puntos de conexión) que determinan la obligación de pagar un determinado impuesto.

Así por ejemplo, en el impuesto a las rentas, los criterios tradicionalmente establecidos varían desde aquellos subjetivos (domicilio, residencia o nacionalidad) a criterios objetivos que generalmente se identifican con el lugar donde se obtiene la renta (fuente). Estos pueden variar o superponerse entre sí, generando situaciones de doble o múltiple imposición internacional o, al contrario, fenómenos de “no imposición” (conocida como “doble no imposición”).

En este panorama, entonces, **una persona puede ser ciudadano de un Estado sin ser su contribuyente y viceversa.**

En cuanto aquí nos interesa, resulta claro que mientras el atributo de nacionalidad de una persona es considerado un derecho humano, no puede sostenerse lo mismo de la calidad de contribuyente.

Sin embargo la conexión es mas profunda en términos socio-políticos. En efecto, más allá de aquellos sistemas que adoptan a la nacionalidad como criterio de conexión tributaria (Ej. USA), debe recordarse que la ciudadanía política se encuentra en los mismos orígenes de la legitimación de la imposición que se expresa en la conquista de la Carta Magna inglesa de 1215 “*no taxation whitout representation*”.

A su vez, como ha sostenido Del Percio, la condición de contribuyente hace a la realización de la ciudadanía y la pertenencia a una determinada comunidad. En tal sentido, el carácter de contribuyente hace a la construcción de la ciudadanía y actúa como legitimante del reclamo social de hacer efectivos los derechos constitucionales (tengo derecho a reclamar mis derechos porque pago mis impuestos).

Por esta misma razón, en un sistema participativo y democrático se supone que la base de contribuyentes debiera ser lo suficientemente amplia como para coincidir con el universo de ciudadanos²⁰³.

²⁰³ Sin embargo, existen situaciones donde ambos conceptos no coinciden. Así, por ejemplo tenemos situaciones de contribuyentes que no son ciudadanos, como el caso de los inmigrantes o los nacionales de otros Estados que contribuyen por ser residentes en el País. O incluso sujetos que no son ciudadanos ni residentes pero que son llamados a contribuir por tener un especial vínculo de conexión económica con la jurisdicción tributaria del Estado. Como hemos referido en otra sede, el ámbito de sujeción tributaria puede o no coincidir con el de ciudadanía. Actualmente en el ámbito internacional, con alguna excepción (USA) el criterio de sujeción mas utilizado es el de

En el contexto actual esta identificación vuelve a ser erosionada por la realidad de la globalización y el fenómeno de la extraterritorialidad. En la antigüedad los impuestos estaban destinados a los extranjeros y a los vencidos en las guerras. Luego tiende a identificarse con los ciudadanos, o al menos aquella porción de ellos con plena capacidad jurídica y disponibilidad económica. Hoy, en cambio, parecen pesar más sobre los ciudadanos que perciben ingresos “menos móviles” que sobre aquellos no residentes que perciben sus ganancias de capital y pueden elegir de alguna manera la jurisdicción más favorable a la cual quedar sujetos.

Los recientes reclamos contra las multinacionales que reducen globalmente su carga tributaria eligiendo la jurisdicción más benévola a tal fin puede considerarse un ejemplo concreto de esta situación.

2.2.1. Renta de ciudadanía

En numerosos pasajes históricos se advierte como la calidad de ciudadano aparece condicionada al efectivo pago del impuesto establecido por la autoridad, tanto que el no pago del mismo comportaba sanciones no solo económicas sino también civiles y políticas (ej. *i banditi* de la edad media o el “vecino” de la época colonial española en América latina). En la actualidad se plantea en cambio la necesidad de asegurar a los ciudadanos un mínimo de recursos necesarios para llevar adelante una existencia “digna” y, en tal sentido, aparece directamente involucrado el sistema de recursos y gastos para hacer efectiva dicha finalidad.

La conquista de contribuir a las cargas públicas conforme la capacidad contributiva ha determinado la existencia de mínimos no imponibles o situaciones de exención que tienen en cuenta esta situación. En los últimos tiempos, como corolarios de la visión solidarista del impuesto, han avanzado propuestas tales como la renta mínima garantizada o la renta de base incondicionada. Ambas propuestas prevén la asignación por parte del Estado de una renta mínima que supere la línea de pobreza, pero mientras la renta mínima garantizada presupone la existencia de una fuente de renta inferior a este línea y es asignada a quien en edad laboral no llega a dicho objetivo, la denominada renta de ciudadanía (o renta de base) no prevé otra condición que el de ser ciudadano y, por lo tanto, se presenta como una asignación universal e ilimitada en el tiempo.

residencia que expresa un vínculo material del sujeto con la jurisdicción tributaria de un Estado determinado en función de un criterio de conexión económica que manifiesta un índice de capacidad contributiva.

Por esa misma razón los ciudadanos no residentes, pueden no ser contribuyentes si han perdido su vínculo de conexión tributaria con el País.

Existe, en fin, la situación de aquellos ciudadanos que si bien están sujetos de hecho a la jurisdicción tributaria (residentes) y son contribuyentes de derecho, por su especial situación económica carecen de la capacidad tributaria suficiente como para contribuir en el caso concreto.

Para mayor profundización, véase Uckmar, Corasaniti, De Capitani Di Vimercate, Asorey, Billardi. *Manual de Derecho Tributario Internacional – Primera edición Argentina*. Ed. La Ley, 2011.

Estas posturas que cuentan con relevantes defensores (Bauman²⁰⁴) recientemente ha recibido el rechazo en el referéndum popular suizo²⁰⁵.

En el reverso, como veremos mas adelante, se encuentran aquellos casos del “contribuyente informal” donde la relación de ciudadano con el poder tributario se concreta en el plano sancionatorio. En otras palabras, la estructura administrativa de Estado se “ocupa” de una determinada persona solo cuando debe sancionarla frente a la comisión de infracciones tributarias.

2.3. Las empresas transnacionales como actores relevantes del derecho internacional tributario y de los derechos humanos

En los puntos precedentes hemos visto como el contexto globalizado y la creciente extraterritorialidad de la actividad comercial y los operadores económicos lleva a la modificación de los esquemas jurídicos clásicos.

La doctrina especializada (Clapham 2003; 2006) señala como uno de los efectos mas significativos de la globalización económica sobre el derecho se evidencia en el creciente rol de los actores económicos. Entre ellos, una participación preponderante corresponde a las empresas transnacionales²⁰⁶ (de ahora en más también: el Grupo) que han adquirido un amplio margen de libertad de movimiento entre los ordenamientos jurídicos e incluso han demostrado la capacidad de influir sobre la formación, aplicación y control de las normas jurídicas.

Los grupos transnacionales aparecen así como corporaciones que buscan maximizar sus beneficios a nivel global, interés este que no necesariamente puede coincidir con el interés de los distintos Países donde el grupo ha distribuido su actividad y que ven debilitadas su capacidad de intervención real en las actividades económicas.

Frente a los efectos benéficos de la globalización económica y la interacción sinérgica de los gobiernos locales y los grupos al momento de crear riqueza y fuente de trabajo local, aparecen hoy con fuerza aquellos otros efectos nocivos de dicha interrelación, efectos estos que no solo alcanzan a los países en vías de desarrollo importadores de capital (beneficios fiscales vs. inversión directa, repatriación de beneficios sin reinversión, etc.), sino también a aquellos donde el Grupo posee el centro formal de sus actividades

²⁰⁴ A favor de la “renta mínima garantizada” Bauman, Zygmunt. *La solitudine del cittadino globale*. Universale Econ. Feltrinelli. Italia. 6. Ed 2015. Pág. 181.

²⁰⁵ La propuesta Suiza promovida por un grupo independiente fue rechazada por la mayor parte de los Cantones de la Confederación en un porcentaje que superaba el 77%.

El texto de la propuesta de la “renta de base incondicionada” preveía una renta mensual desde el nacimiento a la muerte a fines de permitir a todos los ciudadanos una vida digna. La cifra prevista por el comité promotor era de 2.250 euros y 560 euros para los menores.

²⁰⁶ Se señalan como características propias de las empresas transnacionales relevantes para los instrumentos del derecho internacional: a) cuando su actividad se encuentra en grado de alcanzar individuos, comunidades y ambientes no solo en el Estado de radicación (donde se encuentra situada su sede social) sino también en los países huéspedes; b) su dimensión económica y organizativa lo lleva a interactuar mano a mano con los gobiernos nacionales. Pariotti, *ob.cit.* pág. 138.

(legislaciones favorables a la constitución de holdings de grupo, connivencia en *rulings* de estabilidad fiscal; concurrencia fiscal dañosa, etc.).

Desde el punto de vista tributario, la reciente crisis sub-prime (2008) ha puesto de manifiesto la dimensión económica del fenómeno del aprovechamiento de la planificación fiscal agresiva (en términos del Plan BEPs) y la elusión fiscal internacional por parte de los Grupos que aprovechan la red de tratados internacionales y las asimetrías existentes entre los distintos sistemas tributarios domésticos para maximizar sus utilidades a nivel global.

Más allá de la postura de ciertos gobiernos al señalar a las empresas transnacionales como “chivos expiatorios” de errores político-económicos y de gestión propios, lo cierto es que el escenario internacional ha cambiado radicalmente en estos años respecto de la responsabilidad de las multinacionales, visión esta impulsada por la voluntad política y una opinión pública crítica de su rol, especialmente frente al quiebre del principio del esfuerzo proporcional al momento de afrontar los mayores gastos que traen aparejados los efectos de las crisis económicas.

La proliferación de los acuerdos de intercambio de información, la reformulación del concepto de “paraíso fiscal”, el Plan de Acción BEPs contra la erosión fiscal y el traslado de beneficios, son claros ejemplos de como el derecho internacional tributario evoluciona teniendo en especial consideración a los Grupos ya no solo como sujetos pasivos de las normas tributarias, sino como actores relevantes del derecho internacional.

Este fenómeno ha inducido al derecho internacional a estructurar vías de responsabilización de dichos Grupos frente a la violación de los derechos humanos. Tal vez la manifestación más clara sea la responsabilidad directa o indirecta del Grupo por los daños ecológicos producidos en ejercicio de su actividad o el maltrato laboral en condiciones de servidumbre, generalmente con connivencia -corrupción mediante- de funcionarios y gobiernos locales.

Sin embargo esta voluntad de responsabilización a menudo contrasta con estructuras jurídicas vigentes, tales como aquellas que prevén aún la opacidad societaria y bancaria o aquellas permiten el *forum shopping* o la prórroga de jurisdicción.

Desde el punto de vista del derecho internacional la cuestión se centra en el alcance que pueda darse al denominado “efecto horizontal” de los derechos humanos que implica la posibilidad de aplicar las normas internacionales a las relaciones entre sujetos privados y, por ende, la posibilidad de accionar en juicio a tal fin (Jägers 2002, 36-43).

Dicha posibilidad está prevista normativamente en las Cartas de derechos humanos que, en términos de la Declaración Universal, expresa “*Nada en esta Declaración podrá interpretarse en el sentido de que confiere derecho alguno al Estado, a un grupo o a una persona, para emprender y desarrollar actividades o realizar*

actos tendientes a la supresión de cualquiera de los derechos y libertades proclamados en esta Declaración” (art. 30)²⁰⁷.

Mas allá de las discusiones propias sobre el alcance de este efecto horizontal²⁰⁸ y su validez *erga omnes*, en el caso de la responsabilidad del Grupo se presentan no tan solo aquellos problemas propios de la responsabilidad penal de las personas jurídicas por cuanto ni siquiera esta atribución es relevante para el actual transnacional del Grupo. En efecto, precisamente la ausencia del reconocimiento de personalidad jurídica al Grupo como tal -y no a cada sociedad individual que lo integra- pone en crisis el criterio de atribución de dicha responsabilidad entre la *holding* y las filiales intra-grupo.

Los intentos para superar el principio de la *separate entity* y su responsabilidad limitada, han hecho hincapié en la noción de “control” en virtud del cual, frente a determinadas circunstancias, se puede correr el velo societario hasta verificar cuales son las personas responsables de la decisión societaria que ha causado la violación de los derechos humanos.

Mas allá de las dificultades técnicas enunciadas, parece afianzarse un común acuerdo en la constatación que el Grupo transnacional se encuentra en la posición de eludir no solamente las reglas fiscales domésticas sino también las normas sobre derechos humanos, así como también pueden concurrir de manera colaborativa a su protección y realización.

Como sostiene Pariotti²⁰⁹ según se reconozca un efecto horizontal de los derechos pueden admitirse obligaciones negativas en cabeza de las empresas. En el estado actual de la situación, sin embargo entiendo que debe descartarse la existencia de esta base jurídica para atribuir deberes positivos (prestacionales) obligatorios en cabeza del Grupo.

No obstante, una persistente corriente tiende a asignar a las empresas transnacionales un rol activo en la promoción de los derechos, principalmente por vía del impulso de las organizaciones internacionales tales como la OIT o la OCDE, a través de mecanismos de *soft law* y el movimiento de responsabilidad social empresaria (RSE - *stakeholder theories*)²¹⁰ que se propone incidir activamente sobre la conducta de los actores económicos de manera tal que estos resulten responsables no solo por el respeto, sino además por la protección y realización de todo el espectro de derechos humanos.

²⁰⁷ En similar sentido el art. 2, 3 a) del Pacto internacional de derechos civiles y políticos; el art. 13 de la Convención europea y el art. 29, a) del PSJCR.

²⁰⁸ Se recuerda que ya en los trabajos preparatorios del Pacto de 1966 USA sostuvo exclusivamente el efecto vertical mientras que Gran Bretaña introducía la necesidad de la validez *erga omnes* de los derechos.

²⁰⁹ Pariotti, E. *I diritti umani: concetto, teoria, evoluzione*. Cedam, 2013; pág. 143 y ss.

²¹⁰ La definición del Libro Verde de la UE sobre la responsabilidad social de la empresa (COM/2001(0366) se entiende el concepto por el cual “las empresas deciden voluntariamente contribuir al logro de una sociedad mejor y un ambiente mas limpio”. En este sentido a las empresas se les requiere no solo el respeto a ley y la maximización de beneficios de los accionistas sino también la de contener la externalidades negativas y de contribuir al desarrollo social de las comunidades donde están presentes. Por oposición al término *shareholders* (accionistas) el término *stakeholders* incluye no solo a los trabajadores, clientes, proveedores o *partners* de la empresa sino también al medioambiente y a la comunidad de referencia.

Como bien afirma Pariotti se trata en todo caso aún de obligaciones de carácter moral de incorporación voluntaria mediante mecanismos armonizados de *soft law* pero que tienden a asumir un valor jurídico. Este fenómeno puede observarse en los propósitos de las denominadas *UN Norms*²¹¹ al proponer mecanismos de *hard* y *soft law* tendientes a hacer efectivos las obligaciones en cabeza de los Estados y las empresas en materia de respeto, protección y realización de los derechos humanos que se basa en tres pilares: a) el deber jurídico de los Estados de proteger los derechos humanos; b) la responsabilidad -moral- de las empresas de respetarlos y c) la garantía del acceso a los mecanismos de remedio por violación a dichos derechos.

In fine, es relevante admitir que tanto el derecho interno como el internacional reconoce fuertes límites al momento de hacer valer la responsabilidad estatal por violación de los derechos humanos por parte de las empresas u otros actores privados. Desde el perfil de *hard law* el derecho internacional muestra la tendencia actual de responsabilizar a los Estados cuando estos no controlen la conducta de las empresas transnacionales operantes en su territorio, a la vez que tiende a establecer mecanismos *soft-law* para lograr la responsabilización directa de las empresas. Sin embargo, como hemos visto en el Capítulo anterior, buena parte de la doctrina internacionalista propugna que las empresas vengán consideradas “sujetos” titulares de obligaciones debido a su creciente poder e influencia en el marco internacional y en la evolución misma del derecho internacional²¹².

En el ámbito fiscal la cuestión ha provocado diversas manifestaciones que han ido desde la tacha jurídicamente irrelevante de “inmoralidad” de no pagar impuestos, hasta la modificación de los mecanismos legislativos idóneos para contrarrestar los fenómenos elusivos (cláusulas especiales y cláusulas generales antielusivas) o de planificación fiscal agresiva (en términos de Beps) y la promulgación de la prohibición de la doble imposición como objetivo propio de las Convenciones para eliminar la doble imposición internacional.

El objetivo de una mayor transparencia fiscal por medio del intercambio internacional de información comienza a ser cada vez más tangible gracias a la lucha contra la opacidad societaria, bancaria y fiscal.

La doctrina y jurisprudencia especializada, por su parte, han profundizado el corrimiento del velo societario y los conceptos de controlante-subsidiaria, ya sea a los fines de atribución de la base imponible de los impuestos debidos en sede del Estado, como en la responsabilidad por las infracciones cometidas en perjuicio de la hacienda tributaria.

²¹¹ Con precedentes ya en el 2003 el acrónimo se refiere al “*Protect, Respect and Remedy Framework on Transnational Corporations and Human Rights*” (2005-2011 conf. Comisión dirigida por J. Ruggie).

²¹² Conf. resume Pariotti, *ob. cit.* pág. 148, propugnan esta solución Clapham, Dine, Donaldson, Higgins, Jäggers, entre otros.

Respecto de los instrumentos internacionales de promoción de los derechos dirigido a las empresas, una fuente reconocida podemos encontrarla en la *Guidelines for Multinational Enterprises* de la OCDE o el código de conducta de la UE, así como en el impulso a la adhesión de instrumentos de *soft law* armonizados a nivel transnacional especialmente en materia de control y promoción de los derechos humanos.

Sin dudar de los buenos propósitos²¹³, o mejor, de los efectos benéficos que pueden derivarse de los mecanismos voluntarios de RSE, en mi opinión, es peligroso justificar la obligación de contribuir -y en cuantía “suficiente”- solo en una justificación moral y sin necesidad de una obligación legal típica que así lo establezca.

²¹³ Si bien algunas empresas actuarán por “convencimiento” de tales status valorativos, no debe desconocerse que otras lo hacen por el costo-beneficio que significaría una tacha pública negativa.

3. EL DEBER DE CONTRIBUIR AL SOSTENIMIENTO DE LAS CARGAS PÚBLICAS

En el punto precedente hemos sostenido que una forma de superar el antagonismo señalado por Marongiu “el Estado impone y recauda impuestos porque ser un Estado comporta recaudar impuestos” vs. “el Estado necesita dinero porque no hay Estado que no requiera de dinero”²¹⁴, es la de encausar ambas visiones como instrumentos interrelacionados de la realización efectiva de los derechos humanos.

En este entendimiento, potestad tributaria y deber de contribuir se presentan como el anverso y reverso de una misma moneda destinada a una misma finalidad, la obtención de recursos con el objeto de ser destinado a la realización efectiva de los derechos humanos.

En tal sentido, el deber de contribuir ya no se presenta solo como el “presupuesto del Derecho Financiero y Tributario”²¹⁵ y el vínculo entre “derechos humanos y derecho tributario” (Coppa) sino que se constituye en un elemento fundante de la Constitución financiera vinculada al sistema de derechos.

Es bajo esta óptica que abordaremos los puntos siguientes que se cuestionan sustancialmente acerca del porqué, qué y para qué contribuir

3.1. Fundamento: Deber de contribuir y deber de pagar el impuesto.

Así como la conceptualización de la potestad tributaria y el concepto de impuesto-contribución, el correlativo deber de contribuir es heredero de la concepción que se tenga acerca de la relación tributaria y, mas en general, de la visión del Estado y la forma de cómo este se financia.

En nuestro breve excurso precedente hemos visto como esta visión ha transitado justificaciones tales como la de una sanción, una indemnización por haber perdido una guerra, una imposición soberana, el precio de los servicios brindados por el estado, o una derivación del deber de solidaridad.

Así, por ejemplo, en la visión del Estado liberal de derecho, el concepto del deber de pagar impuestos se derivará del ejercicio, siempre limitado y restringido, de la potestad tributaria. En tal postura, este deber es asumido como un hecho de contribuir (Rosembuj²¹⁶) implícito en la propia idea de Estado de derecho. Por esta misma razón, muchas de nuestras constituciones liberales del Siglo XIX se concentrarán precisamente en la limitación de la actuación estatal en materia tributaria.

Cuando en el siglo XX recobra espacio la justificación en base a la correlatividad, “la causa primera o remota del tributo aparece constituida por las ventajas que los ciudadanos obtienen por los servicios que el Estado

²¹⁴ Marongiu, Gianni “Dall’imposta al contribuente” en *Cahiers*. N.2. Dicembre 2014; pág. 56.

²¹⁵ “Derecho Financiero Constitucional”, en la mención de Durán Rojo, se ocupa del estudio constitucional de la actividad de recaudación y distribución de recursos que realiza el Estado. Billardi, C. “El deber de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas como presupuesto del Derecho Financiero y Tributario”, en *Derecho constitucional y tributario*. En homenaje al profesor emérito Dr. José O. Casás y al Dr. Enrique Bulit Goñi. Ed Ad-Hoc (ISBN: 978-987-745-034-7).

²¹⁶ Rosembuj, Tulio. *El hecho de contribuir*. Cooperativa de derecho y Ciencias Sociales. Buenos Aires, 1975; pág. 260.

presta, mientras que la causa ultima o inmediata radica en la capacidad contributiva de los obligados a satisfacer los tributos”²¹⁷.

Es en esta visión donde se desarrolla la teoría causalista de la relación jurídico tributaria (Giannini, Berliri, Jarach, Ataliba). De consecuencia se concebirá al deber de contribuir desde la obligación tributaria como una relación de igualdad expresada en la norma jurídica. La Constitución italiana de 1948, la española de 1978 y la reformada Constitución boliviana del 2009 siguen esta visión donde la capacidad contributiva se convierte en el centro alrededor del cual se hace efectiva la potestad tributaria y, por ende, el deber de contribuir.

En interpretación de cierta jurisprudencia del Tribunal Constitucional español se ha llegado a sostener la existencia de un derecho subjetivo a tributar con arreglo a dicha medida (la capacidad económica), derecho este que aparece como “una concreción del derecho fundamental de igualdad”²¹⁸.

Mas allá de las críticas que se han señalado a esta visión²¹⁹, debe observarse como también en esta posterior fase se acude a la visión privatista sinalagmática de los derechos subjetivos para justificar el deber/derecho de contribuir.

Con la evolución del Estado social y democrático de derecho y la consideración del Estado como principal agente promotor de la realización efectiva de los derechos, el deber de contribuir “ya no aparece mas como un principio equilibrado sino que se orienta a la consecución de determinados fines de carácter constitucional”²²⁰.

En este entendimiento, el deber de contribuir aparece como una derivación del deber de solidaridad que supone la existencia de un deber colectivo. En otras palabras, un instrumento central para conseguir los fines de justicia y paz social.

A decir Durán Rojo²²¹, este deber se reconduce al principio de igualdad de manera que no se agota en los alcances del concepto de capacidad contributiva.

Así entonces, en palabras de Tribunal Constitucional español la capacidad contributiva no se erige como el criterio exclusivo de justicia tributaria, ni en la única medida de la justicia de los tributos²²². Tal doctrina ha sido receptada por otros tribunales constitucionales (Ej. Tribunal Constitucional peruano²²³) y ha llevado a

²¹⁷ Tejerizo Lopez, M. “La casusa de los tributos”, en Rev. IEF, n. 64, 1980. Pág. 250.

²¹⁸ Herrera Molina, Pedro. *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del derecho alemán*. Marcial Pons, Madrid 1998.

²¹⁹ En tal sentido se ha objetado que los impuestos no son de quien los paga y por ende el contribuyente no puede esgrimir un derecho a una contraprestación simétrica por parte del Estado. Véase, Pauner Chaulvi, C. *ob. cit.* Pág. 66 y sgtes.

²²⁰ Malvares Pacual, Luis A. “La función tributaria en el marco del Estado social y democrático de derecho”; en *Derecho Financiero Constitucional. Estudios en memoria del Prof. Jaime García Añoveros*. Civitas, Madrid, 2001.

²²¹ Durán Rojo, L. *ob.cit.* pág. 9.

²²² TC Español, Sent. N. 221/1992.

²²³ TC Peruano sent. Expte. N.004-2004-AI/TC donde sostiene que a todo tributo “...le es implícito el propósito de contribuir con los gastos públicos, como una manifestación del principio de solidaridad que se encuentra consagrado implícitamente en la cláusula que reconoce al Estado de Derecho como un Estado Social de Derecho (art. 43º C.N.)”

cierta doctrina a sostener al deber de contribuir como derivación de la cláusula de solidaridad y como un bien jurídico independiente de la capacidad contributiva. Tanto es así que, en base a esta postura, podría requerírsele a una persona contribuir mas allá de su capacidad contributiva si la ponderación del principio de solidaridad así lo exige.

Mas allá de la postura que pudiese tenerse acerca de los efectos de esta posición, resulta claro que en esta visión se amplía el escenario a la determinación legislativa de hechos imposables con finalidades extrafiscales, a la vez que se asume como integrantes del deber de contribuir al cumulo de obligaciones formales o accesorias, propias o respecto de terceros, que exceden el pago del impuesto en sentido estricto.

Aún cuando estas visiones a menudo coexisten y se superponen en la doctrina y la jurisprudencia, puede decirse con Ingrosso que hoy el tributo sigue siendo “un instrumento necesario ineliminable del ordenamiento jurídico de la sociedad civil contemporánea”²²⁴. En este sentido, a decir de Casás²²⁵, “se hace menester que el *pacto societatis* se visualice, asimismo, como *pacto subjectionis*, instituyendo una autoridad que al ejercer el poder generará necesariamente erogaciones”.

En este entendimiento, las contribuciones no son tales por imposición soberana ni por ser un “precio” a los servicios públicos que el sujeto recibe del Estado, sino que se muestran como la lógica consecuencia del ligamen social que implica sostener la comunidad políticamente organizada.

En tal inteligencia, la clásica visión privatista del “sujeto pasivo” debe ser integrada con la relación plurilateral donde participan otros sujetos con los cuales se comparte el deber de contribuir (comunidad de contribuyentes).

Así entendido, el foco de la atención se concentra ya no en el impuesto como expresión de la autoridad sino en el contribuyente, calificación esta que excede su función técnica en la definición del sujeto pasivo de la obligación tributaria, para revalorar su rol dentro de la comunidad. Tal visión implica reconsiderar al concepto de capacidad contributiva ya no en función “sinalagmática” sino, como señala Stevanato²²⁶, en función de los principios de equidad y justicia, según la convicción común que quien más posee más debe contribuir a las necesidades de la comunidad.

Entendido como un bien constitucional, el deber de contribuir implica que sea ponderado con otros valores constitucionales entre los que se encuentran, *in primis*, la protección de los derechos humanos. En palabras de Durán Rojo “El deber de contribuir en el momento actual del diseño del Estado... acaba siendo un pilar fundamental y necesario, especialmente por su situación de bien constitucional destinado al cumplimiento

²²⁴ Ingrosso, G. “Tributi e Costituzione”; en *Diritto e Pratica Tributaria*, 1963, I, pág. 21.

²²⁵ Casás, José O. “El deber de contribuir como presupuesto para la existencia misma del Estado (notas preliminares en torno a la justicia tributaria)” en *El Tributo y su Aplicación. Perspectivas para el siglo XXI...* Dir. García Novoa, C – Hoyos Jiménez, C. Ed. Marcial Pons, Bs.As. 2008.

²²⁶ Stevanato Dario, *La giustificazione sociale dell'imposta. Tributi e determinabilità della ricchezza tra diritto e politica*. Ed. Il Mulino, 2014; pág. 10, 11.

de los fines constitucionales”. De allí se derivan sus dos dimensiones: como facultad de imposición y como garantía de los ciudadanos.

3.1.1. Entre solidaridad y beneficio

Conuerdo con la opinión que entiende que el deber de contribuir, y por ende el fundamento del impuesto, no puede prescindir de su justificación social (solidaridad), como tampoco puede desentenderse de los bienes y servicios que en definitiva recibe el ciudadano (beneficio).

Esta visión no es ciertamente novedosa. Ya a inicios del siglo precedente, cuando el derecho tributario todavía no reclamaba su autonomía, Lorenzo Meucci advertía que si bien el fundamento y naturaleza del impuesto se asienta en el “deber social” no puede sostenerse que la “corresponsività” (entendida como contraprestación o beneficio) deba considerarse un concepto extraño al impuesto. En efecto, advertía el maestro romano, “no se puede prescindir de la idea de los servicios sociales sin destruir la idea misma del Estado y de los impuestos”²²⁷.

En efecto, son igualmente nocivas ambas perspectivas reduccionistas: el hombre “sin” la comunidad y el hombre “para” la comunidad.

Así, la postura que considera al fundamento del impuesto una “contraprestación” por los servicios públicos, un precio por la protección social, (Mirabeau - Montesquieu) no solo ya había sido superada dos siglos atrás sino que choca con la misma realidad.

En efecto, resulta hoy imposible establecer una contraprestación equivalente no solo para los “servicios indivisibles” sino también respecto de aquellos divisibles que “decide” prestar el Estado. Las tasas e inclusive los precios públicos difícilmente hoy guardan una relación simétrica con la calidad y cantidad de los servicios que se prestan (transporte público, tasa de justicia, de comercio e industria, de alumbrado, etc).

No existiendo tal relación sinalagmática ni simétrica, es claro entonces que cualquier postura llega rápidamente a considerar al deber de contribuir una imposición autoritaria y al tributo una mera expropiación de la propiedad privada (Salim).

Por la otra parte, la doctrina solidarista que concibe el deber de contribuir con una primordial finalidad redistributiva de la riqueza²²⁸, también se da de bruces con la realidad no solo por la ineficacia y limitación

²²⁷ Lorenzo Meucci, *Istituzioni di diritto amministrativo*. Ed. Fratelli Bocca, Torino 1909 (6 ed -1 ed. 1879); pág. 463.

²²⁸ Como refiere Falsitta, los estudios de finanzas, para dar un fundamento a la justicia del impuesto, han expuesto múltiples teorías de naturaleza “conmutativa”... más realista es reconocer que el impuesto se basa en un deber de solidaridad porque asume en sus presupuestos los “haberese” poseídos por cada uno y no los beneficios -servicios- recibidos por cada uno, con un innegable efecto redistributivo a favor de quien nada posee y que de todos modos recibe. Falsitta, G. *Manuale di diritto tributario*. Parte generale; 8º ed. Padova. Cedam 2012, pag. 25 ss.

del mismo instrumento tributario para alcanzar dicho fin²²⁹, sino además porque debe dar cuenta con la movilidad internacional de capitales y el aumento del gasto público que tal retribución significa.

No pueden negarse que todo impuesto acarrea efectos extrafiscales y redistributivos, pero otra cosa es que dichos efectos se conviertan en la finalidad última del impuesto. Las propuestas de “rentas de ciudadanía” (renta mínima garantizada) o los denominados “impuestos ultraprogresivos” (Robin tax), son expresiones de esta visión que difícilmente superan los innumerables cuestionamientos valorativos (ej. quiebra del principio de sacrificio igualitario, mérito en la obtención de la renta, quiebra de la cultura del trabajo), sino también aquellos otros jurídicos (ej. el carácter general y abstracto de la norma tributaria que veta la discriminación en virtud del principio de igualdad) y técnicos (ej. movilidad internacional del capital). En definitiva, más allá de la decisión política redistributiva por vía del sistema tributario, el impuesto demuestra su capacidad limitada e ineficiente para actuar dicha finalidad, a la vez que trae aparejado el aumento exponencial del gasto público; aumento este que no necesariamente suele ir acompañado de una mayor responsabilidad política o una mejor eficiencia técnica²³⁰.

Si bien se observa, ambas posturas -en sus extremos- encuentran puntos en común. Así, por ejemplo:

- a) jerarquizando solo una de las dimensiones humanas (social o individual), ambas posiciones renuncian anticipadamente a cualquier tipo de compromiso;
- b) ambas culminan colisionando de frente a los recursos disponibles sin otra respuesta que el voluntarismo o el conformismo (garantizar todos los derechos más allá de los límites de recursos, vs. condicionar la existencia de estos a los recursos existentes);
- c) ambas posturas desalientan el aumento de riqueza que es la que sustenta el financiamiento mismo del sistema (el privilegio de la riqueza individual a costa del Estado es tan pernicioso como la redistribución sin base en la generación de riqueza que, en su extremo, deriva en una redistribución de la pobreza);
- d) en definitiva, ambas visiones en realidad se desentienden del destino social del deber de contribuir²³¹, instrumentándolo ya sea en función del derecho de propiedad privada o desentendiéndose de la calidad y cantidad de la actividad realizada por el Estado (en este marco, es tan objetable una postura individualista que ve al deber fiscal exclusivamente como una permanente agresión a la propiedad privada, como aquella visión solidarista que se desentiende totalmente del interés del contribuyente y de los servicios públicos que presta el Estado).

²²⁹ En efecto, el instrumento tributario está sujeto a reglas que como la generalidad o la igualdad difícilmente pueden lograr el fin redistributivo. Un ejemplo concreto está en las diversas tachas de inconstitucionalidad que ha recibido la denominada “Robin Tax” en diversos sistemas atento su violación al principio de igualdad.

²³⁰ Y así entonces, mientras más eficiente es el órgano técnico que recauda, más irresponsable es el órgano político que gasta. En crítica al “Estado asistencial” como promotor del bienestar de los políticos y burocráticos antes que el bienestar de los pobres, véase Bertrand de Jouvenel, *La ética de la redistribución*. Liberilibri, 2 ed. italiana, 2007.

²³¹ La visión individualista por cuanto solo cuenta con la “justa” contraprestación de los servicios brindados por el Estado frente a la cuantía de sus impuestos; la visión solidarista en cambio porque desentendiéndose de estos termina favoreciendo el aumento incontrolable de un gasto público ineficiente.

e) en definitiva ambas visiones renuncian a priori a una ponderación técnica razonada de cómo y en qué medida financiar los derechos humanos.

Entiendo que en el medio de estas posturas hay espacio para una reflexión interdisciplinaria que comprenda el análisis económico y la toma de decisiones políticas de acuerdo a ciertas reglas jurídicas comunes que regulen no solo los alcances del deber de contribuir sino también del gasto público.

Una perspectiva realista que toma en cuenta ambos factores antes tratados puede ser la propuesta por Mangiameli²³² cuando, luego de describir el contexto internacional caracterizado por soberanías abiertas compitiendo por flujos de capitales con libre movimiento “global” (idem De Rita), concluye que “en cualquier medida, la eficacia y la economicidad del gasto público inciden sobre la determinación de los que se define como “justo impuesto”, desde el momento que la exacción fiscal ya no representa para la administración pública, una porción gratuita de la riqueza productiva, puesta a su disposición, sino un recurso a invertir para la construcción de la renta nacional y la ampliación de la base imponible, persiguiendo así concretamente una política fiscal dirigida a hacer mas equitativo el peso de los impuestos”.

En opinión de Spisso, “el gasto público debe complementar el sistema tributario a fin de superar la parcial regresividad que pueda exhibir este, ante la dificultad que presentan los impuestos indirectos en orden a estructurarlos de consuno con el principio de capacidad contributiva²³³”.

Desde el punto de vista didáctico, estudiar la materia de los recursos públicos en función de su finalidad no significa desconocer la autarquía científica del derecho tributario, sino que expresa la necesidad de reconsiderar ambas dimensiones de la relación de la persona frente a la actividad financiera del Estado donde no solo es “pagador de impuestos” sino también “beneficiario del gasto público”. Dimensiones estas interdependientes en la evaluación que a diario hacen las personas en expresiones tales como “impuestos escandinavos con servicios africanos”; o “desigual reparto de cargas y beneficios”.

En mi opinión es este el ámbito donde debiera expresarse de modo práctico la doble dimensión individual y colectiva de la persona que hemos destacado a inicios de nuestro análisis.

En ese entendimiento, los extremos individualistas y solidaristas de la relación debieran ser interdependientes de una visión superadora que ponga el foco en la concreción efectiva de los derechos humanos.

²³² Mangiameli, S.. “il diritto alla giusta imposizione. La prospettiva del costituzionalista”; en *Diritto e Pratica Tributaria*, N. 4/2016; pág. 1395.

²³³ Spisso, Rodolfo. *Derecho constitucional tributario*. Ed. Abeledo Perrot, Bs.As. 4 ed. Pág. 384.

3.2. Deber Humano y Deber Constitucional de contribuir

Como recordara en el Capítulo I, el art. 29 de la Declaración Universal de los Derechos del Hombre (1948) establece que “toda persona tiene deberes respecto a la comunidad, puesto que sólo en ella puede desarrollar libre y plenamente su personalidad” (inc.1).

Cabe preguntarse entonces si el deber de contribuir es un “deber del hombre”, si este deriva de los deberes genéricos que toda persona tiene respecto de la comunidad o si, en cambio, depende de un expreso mandato constitucional.

A primera vista podría sostenerse que partiendo de la premisa que los derechos humanos corresponden al hombre en su calidad de tal y no por su condición de contribuyente u obligado tributario, sería entonces incorrecto sustancial y metodológicamente proponer al pago de impuestos como presupuesto de la existencia de los Derechos del hombre. En tal sentido, la falta de pago de tributos no puede condicionar la declaración de la existencia o el reconocimiento de los derechos.

Por otra parte, hemos afirmado que atendiendo a la función ingresos-gastos públicos, sin rentas no hay gobierno, y sin gobierno no hay Estado y, desde esta dimensión, la existencia de recursos se presenta como la condición previa para su realización efectiva (sin contribución no hay recursos para proteger ni realizar derecho alguno).

Como veremos a continuación, los Sistemas regionales de protección de los derechos humanos receptan al deber de pagar impuestos dentro de los “deberes del hombre”, pero este deber, como cualquier otro, existe solo en función de la realización efectiva de los derechos declarados.

En mi opinión es en esta clave con la cual debe entenderse la interdependencia entre derechos humanos y deber de contribuir.

3.2.1. Recepción del deber de pagar impuestos en los Sistemas regionales de protección de los derechos humanos.

La Declaración Americana de derechos y deberes del Hombre (1948) en su Capítulo II, reconoce los deberes de la persona ante la sociedad; para con los hijos y los padres; de instrucción; de sufragio; de obediencia a la ley; de asistencia y seguridad sociales; **de pagar impuestos**; de trabajar; de abstenerse de actividades políticas en país extranjero.

Por su parte la Convención Americana sobre Derechos Humanos (PSJCR) prevé expresamente que “*Toda persona tiene el deber de pagar los impuestos establecidos por la Ley para el sostenimiento de los servicios públicos*” (art. XXXVI). Tal deber se expresa de manera autónoma respecto del deber genérico de obedecer a la ley y demás mandamientos legítimos de las autoridades de su país y de aquél en que se encuentre (art. XXXIII).

La Carta Africana sobre los derechos humanos y de los pueblos (1981), por su parte, establece que *“El individuo tendrá también el deber de ... trabajar al máximo de su rendimiento y pagar los impuestos estipulados por la ley en el interés de la sociedad”*. (art. 29, inc, 6)

El sistema europeo (1952)²³⁴, aún cuando presenta una formulación diversa desde la órbita de la legítimas restricciones al derecho de propiedad, en la evolución jurisprudencial del Tribunal Europeo esta visión se traduce en la necesidad de *“un justo equilibrio entre las exigencias del interés general de la comunidad y las exigencias de protección de los derechos fundamentales de la persona”* (Tribunal de Estrasburgo en *Travers vs. Italia*²³⁵).

Respecto de este sistema, Roberto Attard²³⁶ señala como de acuerdo a la evolución de la jurisprudencia del Tribunal de Estrasburgo, las contribuciones son compatibles con la Convención si son conforme a las leyes, si persiguen un fin legítimo, si son razonables y no discriminatorias, y si los medios empleados no son desproporcionados en relación a los fines. Así entonces, si bien los Estados tienen un amplio margen de discrecionalidad y autonomía en el ejercicio del poder tributario y en el diseño de la política fiscal, su ejercicio requiere un equilibrio entre la protección del derecho individual (derecho a la propiedad) y los intereses generales.

En resumen, la recepción Convencional del deber de contribuir en los sistemas regionales de protección de los derechos humanos si bien adopta la originaria terminología de “pagar los impuestos”, su entendimiento va mas allá por cuanto prevé que los tributos:

- a) sean establecidos por ley;
- b) de manera proporcional a los fines perseguidos (razonabilidad medio/fin según la evolución del Pacto Europeo);
- c) en interés de la sociedad (Carta Africana),
- d) y que sirvan para el sostenimiento de los servicios públicos (Pacto Americano).

²³⁴ Protocolo Adicional al Convenio Para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales (1952). Art. 1. Protección de la propiedad: *“Toda persona física o moral tiene derecho al respeto de sus bienes. Nadie podrá ser privado de su propiedad más que por causa de utilidad pública y en las condiciones previstas por la Ley y los principios generales del derecho internacional. Las disposiciones precedentes se entienden sin perjuicio del derecho que poseen los Estados de poner en vigor las Leyes que juzguen necesarias para la reglamentación del uso de los bienes de acuerdo con el interés general o para garantizar el pago de los impuestos u otras contribuciones o de las multas”*.

²³⁵ Véase el caso: *“Travers v. Italia”* en <http://hudoc.echr.coe.int/>. Véase además, entre otros, *Försäkringsbolaget Valands Pensionsstiftelse y otros vs. Suecia*.

²³⁶ Attard Robert, *“The European court of Human Rights: a tax factor to count with”*, T-Magazine, Reino Unido, Ernst & Young, Mayo 23, 2011.

<http://tmagazine.ey.com/insights/the-european-court-of-human-rights-a-tax-factor-to-count-with>

3.2.2. Como deber constitucional

Conforme la clasificación clásica de los deberes constitucionales (Rodríguez Bereijo²³⁷), el deber de pago de los tributos se encuentra dentro de los deberes generales de prestación.

Como hemos referido, la consagración constitucional del deber de contribuir implica la existencia de una obligación dirigida a los ciudadanos y el reconocimiento de una potestad a los poderes públicos para la exigencia de ese deber que debe ejercerse en los límites constitucionales²³⁸.

Ahora bien, las Constituciones modernas generalmente receptan la obligación de pagar impuestos para concurrir al sostenimiento de las cargas públicas.

Una primera observación que considero oportuna es verificar si, en el caso concreto, el mandato constitucional se refiere a la **obligación de contribuir a los gastos públicos o al pago del impuesto**.

Esta distinción es relevante por cuanto, como bien señala Marongiu²³⁹ refiriéndose al sistema italiano, si la Constitución hubiese querido atribuirles a los miembros de la comunidad un mero rol pasivo, de sujeto deudor, hubiese precisado que “todos deben pagar los impuestos”, tal como por ejemplo lo establece la Constitución japonesa²⁴⁰. En cambio, el constituyente ha usado una formulación diversa, esto es, “todos están obligados a contribuir a los gastos públicos”. Una formulación similar, por ejemplo, aparece en el texto constitucional español²⁴¹.

En tal sentido, se ha interpretado que el deber de contribuir va más allá del genérico sometimiento a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico que impone la norma fundamental, sino que implica un deber de solidaridad política, económica y social que la misma Constitución garantiza²⁴².

Sostiene Durán Rojo que en lo que respecta al derecho constitucional comparado, en numerosas constituciones no se recepta explícitamente el deber de contribuir, pero se reconocen principios o derechos constitucionales que limitan la actuación del Estado en materia tributaria²⁴³.

²³⁷ Rodríguez Bereijo distingue entre deberes de la personalidad (que derivan de la condición de ciudadano o miembro de la comunidad); los deberes de función (para quienes asumen determinados cargos) y los deberes de prestación., Rodríguez Bereijo, Álvaro “El deber de contribuir como deber constitucional. Su significado jurídico”; en *Rev. Española de derecho financiero*. Civitas. Madrid 1º 125, enero-marzo 2005.

²³⁸ Conf. Pauner Chulvi, C. “El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos”; Univ. Jaume I. Department de Dret Públic. pág. 89.

²³⁹ Marongiu, G. “Le tase dei mandarini” en *Riv. Dir. Fin. e Scienze delle Finanze*; 2012, 507 y ss.

²⁴⁰ La Constitución de Japón de 1946 en su art. 30 establece: “Los ciudadanos estarán sujetos a los impuestos que determinan las leyes”.

²⁴¹ El art. 31.1. de la Constitución española de 1978 sostiene “todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”.

²⁴² Conf. STC español 76/1990. Fernández Segado, F. “El diseño constitucional del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos”. *Revista Vasca de Administración Pública*, n. 47 (I), 1997, pág. 101.

²⁴³ Enumera entre estas a los textos constitucionales de las Constituciones de Argentina (1994), Brasil (1988), Estados Unidos de Norteamérica (1787), Honduras (1982), Nicaragua (1987), Panamá (1972) y Paraguay (1992). En Europa siguen este esquema las Cartas de Alemania (1949), Austria (1920), Holanda (1983); Portugal (1976) y Suiza (1999).

Otro grupo de constituciones, partiendo de la Italiana (1948), en cambio, adoptan la formulación del deber de contribuir en proporción a la capacidad contributiva²⁴⁴.

No obstante la referencia normativa como necesario punto de partida, entiendo que debe tenerse en cuenta además la evolución que el concepto del deber de contribuir ha tenido en la jurisprudencia constitucional de cada sistema. Así por ejemplo, la Constitución Argentina (arts. 4, 75 inc. 2 y 8; conc) no recepta expresamente el principio de capacidad contributiva aunque la doctrina jurisprudencial lo ha consagrado como principio informante de todo el sistema tributario. Asimismo se ha interpretado que la referencia a las “contribuciones” precisamente como forma de concurrir a la vida de la comunidad políticamente organizada; por lo que mas allá de su raíz liberal, la contribución a las cargas publicas no expresa un mero vinculo de relación sinalagmática deudor/acreedor, sino que precisamente muestra al individuo en su rol de integrante de la comunidad.

Podemos concluir entonces que mas allá de las distintas formulaciones y el alcance que el deber de contribuir asume en los deberes constitucionales, existe un núcleo de coincidencias básica que se traducen en: a) la vigencia del principio de legalidad; b) la interdependencia de la dimensión individual y social de dicho deber (capacidad contributiva y principio de solidaridad) y c) el destino común de los recursos tributarios para la realización efectiva de los derechos humanos.

3.2.3. Límites al deber de contribuir (Remisión)

Conforme la postura que hemos esbozado en los puntos precedentes, los límites al deber de contribuir vendrán dados por la ponderación con los demás deberes y derechos humanos y constitucionales en juego. En particular, hemos advertido como se ha pasado desde una concepción del deber de contribuir entendido como limite al ejercicio de los derechos fundamentales, (*in primis* la restricción al derecho de propiedad privada), a una visión de los derechos fundamentales como límite al deber de contribuir y, por ende, a la autoridad tributaria.

Sea en la justificación autoritaria como solidarista del impuesto, la necesidad de restringir la potestad pública en el ejercicio de la potestad tributaria ha sido un reclamo permanente de parte del individuo para restablecer el delicado equilibrio de la relación “jurídico” tributaria²⁴⁵.

Duran Rojo, Luis A. “La noción del deber constitucional de contribuir. Un estudio introductorio”; en *Análisis Tributario*. Ed. Aele, Perú, 2015; pág. 6 y sgtes.

²⁴⁴ Se encuentran en este grupo además de la Constitución italiana, la española (1978), la boliviana (1993) y la de Puerto Rico (2002).

²⁴⁵ Así la sentencia 76/1990 del Tribunal Const. español ha reflexionado acerca de estos abusos de posición de la Administración frente al contribuyente definiéndolos como *potentior personae* de la relación.

En este marco encontramos a los denominados “derechos de los Contribuyentes” como lógica correlación del deber de contribuir, de los cuales ya hemos advertido su recepción constitucional y hemos enunciado algunos de sus principios constituyentes (legalidad, capacidad contributiva, propiedad, igualdad, etc.).

Pero a la par de los límites derivados de los derechos del contribuyente, deben incorporarse aquellos otros derivados del destino mismo del tributo que, como se expresa en los deberes de los Tratados de derechos humanos, debe traducirse en bienes y servicios públicos adecuados, en interés de la comunidad y con la finalidad de realizar efectivamente los derechos humanos.

Desde esta perspectiva, el gasto público cumple la doble función de ser legitimante y límite del destino del deber de contribuir.

En este marco cobra un renovado interés la juridicidad del gasto público y el denominado derecho constitucional presupuestario, a la vez que se pone de manifiesto la naturaleza instrumental del tributo en función de la realización efectiva de los derechos humanos y la visión unitaria del fenómeno de la constitución financiera del Estado.

Es claro que ambos aspectos son interdependientes. Mientras que las necesidades públicas limitan el “para qué” deben utilizarse los recursos, la capacidad contributiva y el derecho de propiedad, entre otros derechos, actúan como límite “hasta donde” el contribuyente debe contribuir al gasto común. Allí cuando se altera este frágil y dinámico equilibrio los efectos perjudiciales surgen con claridad.

En los Capítulos siguientes abordaremos ambos aspectos desde el contenido de los derechos del contribuyente y el de la realización efectiva de los derechos humanos frente a las restricciones presupuestarias (**Remisión** Capítulo IV).

3.3. Qué contribuir. Deberes sustanciales y deberes formales

En los puntos precedentes hemos evidenciado como en la actualidad el deber de contribuir no se limita a la obligación de pagar el impuesto, sino que comporta un cúmulo de obligaciones de información, registración, declaración sobre la situación propia y de terceros que ciertamente modifica el cuadro clásico que diferencia entre la obligación principal, obligaciones accesorias y obligaciones formales²⁴⁶.

²⁴⁶ Mientras que la obligación tributaria se establece para procurar un ingreso al Estado, el resto de las obligaciones accesorias (pago de intereses, sanciones, etc.) y formales (declaración, información) son fijadas para asegurar el cumplimiento de la obligación tributaria. Conf. Ferreiro Lapatza, J. *Curso de derecho financiero español*. Marcial Pons, Madrid, 1996, 18^º ed.

En efecto, en un sistema basado preponderantemente en la autodeclaración y autoliquidación del contribuyente, la inexistencia de una obligación de pagar el impuesto no excluye, entre otras, la obligación de informar y declarar la situación fiscal propia o incluso de terceros. Aquí se evidencia el límite de la postura clásica por cuanto de no subsistir la obligación principal, no podrían entonces exigirse obligaciones formales, ni mucho menos aquellas accesorias. De allí que para justificar la autonomía de las obligaciones formales se haya apelado a la necesidad de asegurar el cumplimiento de la obligación tributaria, o el “deber de colaboración” para con la Administración.

En la postura solidarista se amplía el cumulo de obligaciones justificadas en cuanto éstas “posibilitan la aplicación efectiva del ordenamiento tributario de conformidad con los principios constitucionales coadyuvando, de este modo, a la realización de la libertad e igualdad reales, en cuanto valores supremos del ordenamiento”²⁴⁷.

Y ciertamente, así como todos los derechos cuestan, también estas obligaciones comportan mayores costos de cumplimiento. Como bien señala Marongiu²⁴⁸, respecto del sistema italiano, “el costo de la obediencia fiscal había aumentado drásticamente para quien no podía o no quería evadir porque, mientras el contribuyente de los inicios de los 70 se limitaba a declarar las rentas... el de la mitad de los 70 debía liquidar y también pagar (...) de consecuencia fue la percepción de la colectividad y los particulares que, en calidad de contribuyentes y/o de sustitutos de impuesto, sufren los inagotables costos del cumplimiento: costos organizativos, costos de gestión de las relaciones con el fisco, costos de información y actualización, para no hablar de aquellos psicológicos, intangibles pero no por ello menos pesados, derivados del temor de errar y de tener que sostener luego los costos de contencioso y la violación de la privacy”.

Como se observa, el fenómeno no es nuevo e incluso se ha visto potenciado con las crecientes obligaciones de declaración e información en el ámbito internacional (informes *transfer pricing; country by country report* propiciado por Beps). En efecto, la evolución tecnológica²⁴⁹ que permite el tempestivo cruzamiento de datos y la posibilidad de revisar un mayor número de declaraciones, no ha comportado una disminución de las obligaciones formales de los contribuyentes, tanto que a menudo su actuar parece sustituirse a la actividad verificadora de la administración frente a terceros. Así se ha sostenido, de manera provocadora,

²⁴⁷ García Dorado, F. *Prohibición constitucional de confiscatoriedad y deber de contribuir*. Dykinson, Madrid. 2002. Pág. 39 y sgtes.

²⁴⁸ Marongiu G. *ob.cit.* págs. 63, 64.

²⁴⁹ En la actual fase del intercambio internacional de información el problema no pareciera ser la falta de información sino, en cambio, su exceso y ausencia de coordinación. De hecho, si bien se observa, los casos mas estruendosos de evasión internacional se han originado en filtraciones de *hackers*, dudosos arrepentidos, empleados desleales o investigaciones periodísticas (Panama papers, football leaks) antes que de la investigación y cruzamiento de datos del fisco.

que si bien el contribuyente es quien paga efectivamente el impuesto, todos los demás somos operadores - no asalariados- del fisco²⁵⁰.

Desde el perfil técnico se ha sostenido que las obligaciones formales que acompañan al cumplimiento de la obligación tributaria principal son muy heterogéneas por lo que se les ha negado validez conceptual al no ser posible reconducir a un esquema general todas las hipótesis normativas previstas.

Sin embargo, el creciente cumulo de estas obligaciones ha llevado a reclamar también en este campo la vigencia del principio de legalidad y la interdicción de la excesividad “que condena someter a los obligados tributarios, e incluso a terceros, a cumplir cometidos innecesarios o desproporcionadamente gravosos que no se compadecen con los objetivos que, razonablemente, puede perseguir la administración tributaria”²⁵¹.

El régimen sancionatorio, por su parte, también resulta cuestionado cuando aparece desproporcionado -y cuando no acumulativo- en la imposición de sanciones civiles, administrativas y penales frente al incumplimiento de conductas formales con sanciones que incluso han llegado a prever penas privativas de libertad²⁵².

3.4. Para qué contribuir: La finalidad instrumental del impuesto

Como hemos referido en el punto precedente el destino del impuesto cumple una doble función: a) legitima el poder tributario y b) junto a la capacidad contributiva es un límite al deber de contribuir.

Superada la relación de poder (autoridad/soberano-súbdito) las formulaciones constitucionales generalmente reconocen al sostenimiento de los gastos públicos como la finalidad inmediata del impuesto. Como decíamos antes, si solo se trata de limitar la “potestad de imponer” bastaría reafirmar el límite de la capacidad contributiva y los demás límites sustanciales y formales a dicho ejercicio. Sin embargo, como bien refiere Marongiu el legislador constitucional (italiano) ha utilizado una formulación diversa donde “todos están llamados a concurrir a los gastos públicos”²⁵³.

En tal sentido, el deber de contribuir aparece como instrumental al sostenimiento de los gastos públicos. Tal sostenimiento, a su vez, se concreta en bienes y servicios prestados por el Estado sea que estos sean divisibles o indivisibles.

²⁵⁰ La cuestión ha llegado a dimensiones tales que desde diversos pulpitos se reclama la minimización de los costos de *compliance* para el contribuyente. Así por ej. la ley delega 2003 de reforma del sistema tributario italiano enunciaba expresamente entre sus fines: “la minimización del sacrificio del contribuyente en el cumplimiento de todas las obligaciones formales y de pago”.

²⁵¹ Casás, J.O. *Carta de derechos... ob.cit.*; pág. 134.

²⁵² Así, por ejemplo, en el sistema argentino el dec.ley 21.858, (1978) preveía la pena de “multa y arresto” hasta 30 días, si se configuraban las distintas causales: 1) falta presentación de declaración jurada; 2) no cumplimiento de los requerimientos de la DGI; 3) 2 o más veces se expidieran facturas o documentos equivalentes cuando fuesen exigibles.

²⁵³ “Todos están llamados a concurrir a los gastos públicos...” en la formulación de los textos constitucionales de Italia y España

Ciertamente el tributo, en sentido amplio, no es la única fuente de financiamiento del Estado; sin embargo actualmente resulta la fuente normal y genuina de la actividad estatal.

En lo que respecta al fin último del deber de contribuir -y por ende del impuesto-, de los gastos públicos y de la misma existencia del Estado, este se identifica con la realización efectiva de los derechos humanos. Y en tal sentido, el deber de contribuir es instrumental a dicha realización.

La postura que aquí adopto implica considerar un común estándar de valoración de la actividad financiera del Estado en cuanto instrumental a la realización efectiva de los derechos humanos²⁵⁴.

En mejores palabras de Plazas Vega “cualquier visión que no tenga en cuenta el destino y los efectos de los recursos tributarios corre el riesgo de crear un doble estándar de juicio entre ingresos públicos regulados constitucionalmente y gastos públicos realizados arbitrariamente”.

En efecto, aquellas visiones que reconocen como único fin el sostenimiento de los gastos públicos encuentran serias dificultades en establecer un límite al deber de contribuir en función de las siempre crecientes necesidades públicas.

Asimismo, el sostener la realización efectiva de los derechos humanos como finalidad última del deber de imposición implica asumir dos visiones fundamentales: a) la necesidad de ponderar todos los derechos humanos involucrados, lo que excluye cualquier instrumentalización del tributo en función de un derecho o interés preponderante (protección de la propiedad privada o finalidad redistributiva) y b) asumir que este deber jurídico se enfrenta con la escases de los recursos y las restricciones presupuestarias que impiden satisfacer todos los derechos, en el mismo nivel y al mismo tiempo.

A la vez que legitima el deber de contribuir a las cargas públicas, el reconocer a la realización de los derechos humanos como causa final, implica reordenar los términos de valoración. En mejores palabras de Rozas Valdés, “No se trata de reducir la presión fiscal porque sí, sino para qué. No se trata de reducir el gasto y los ingresos públicos porque sí e indiscriminadamente, sino de llevar a cabo una ordenación jurídica de los mismos que se traduzca en una provisión eficiente de los bienes y servicios públicos, con una distribución equitativa de sus cargas y el menor coste posible de transacción entre quienes los han de financiar y aquellos a quienes vienen destinados”²⁵⁵.

²⁵⁴ “...la recaudación de tributos siempre debe estar asociada a la satisfacción de las necesidades de los particulares y, con ello, a la protección de sus derechos, de forma tal que las normas tributarias siempre deberán ser interpretadas en el sentido que permitan “alcanzar el bienestar”, esto es, las condiciones de vida mediante las cuales es posible a la persona humana desarrollarse conforme su excelsa dignidad”. Andrade Rodríguez, Betty “Inmunidad Tributaria de los derechos humanos. – Capacidad contributiva y mínimo vital”. Univ. Central de Venezuela. Caracas, Venezuela, 23 abril 2013 (en edición); pág. 203.

²⁵⁵ Rozas Valdés, José A. “De la justicia tributaria a la justicia financiera” en *Revista empresa y humanismo*, Vol. 15, n.2, 2013; pág. 122.

Esta visión requiere poner el foco en el “para qué” se contribuye lo que, en las enseñanzas de Bulit Goñi²⁵⁶, implica asumir a la Constitución como “programa efectivo” y no como una mera expresión de deseos con jerarquía normativa.

Desde el primer aspecto, esto es, la necesidad de ponderar todos los derechos humanos involucrados, ya hemos observado la instrumentalización del impuesto con finalidad redistributiva destacando los límites técnicos y jurídicos que, mas allá de cualquier visión valorativa, ponen de manifiesto tal ineficacia instrumental.

Recuerdo la advertencia de Stevanato²⁵⁷ cuando señala la poca ductilidad del tributo que siendo abstracto y general mal puede identificar el mayor o menor merito en la obtención de la riqueza o el patrimonio.

Esta visión, llevada al extremo pretende disminuir las desigualdades sociales extendiendo el concepto de capacidad contributiva mas allá de las diferencias de rédito o patrimonio, teniendo en cuenta otras características tales como la diversa distribución de dotes y capacidades individuales lo que, en verdad, resulta un oxímoron al pretender redistribuir cualidades no transmisibles.

Desde el perfil dogmático, el haber desvinculado la dimensión de la tributación con la del gasto público, no solo ha relativizado la juridicidad a esta última sino que ha llevado a concentrar la relación jurídica de los derechos humanos con el ámbito tributario mientras el gasto público parece restar en el área de los estudios de economía política.

Entre otros efectos, esto ha llevado a que buena parte del análisis jurídico se centre casi exclusivamente en las compatibilidades y límites entre el deber de contribuir frente al derecho de propiedad.

Asimismo, se le reclama al deber de contribuir finalidades que exceden sus propias posibilidades (ya hemos visto los límites de atribuirle fines redistributivos o los limitados efectos que se obtienen cuando se intenta sustituirlo a programas de gastos socio-asistenciales), medidas estas que han encontrado la tacha de inconstitucionalidad en diversos sistema (este es el caso de los impuestos ultra-progresivos o “Roobin tax”).

En definitiva, el sistema tributario es instrumental al conjunto de derechos e incluso antes de establecer una finalidad redistributiva debiera ser instrumental a la creación de riqueza, caso contrario se corre el riesgo de crear más inequidad y distribuir pobreza.

En efecto, instrumentar el sistema tributario a la obtención de un solo derecho constitucional seguramente termina vulnerando a los restantes, profundizando así la inequidad del sistema²⁵⁸. Y esto sucede tanto con

²⁵⁶ Bulit Goñi, Enrique G. “El programa constitucional como directiva para el legislador y como límite para el ejercicio del poder tributario”, en *Estudios de derecho constitucional tributario, en homenaje al Dr. Juan C. Luqui*. Ed. Depalma, Bs.As. 1994; pág. 41 y ss.

²⁵⁷ Stevanato, D. *ob. cit.* Pág. 15.

²⁵⁸ “...La utilización del impuesto en clave redistributiva y de equidad social, con el apelo a gravar mayormente las rentas elevadas y los patrimonios -obviamente aquellos no ocultados al fisco- paradójicamente corre el riesgo de

una pretendida finalidad “igualadora” del impuesto, como en la ponderación del principio de “equilibrio del balance” por sobre el resto de los demás derechos, como tendremos oportunidad de tratar al final de este análisis

En cuanto la existencia misma del Estado se justifica en la realización efectiva de “todos” los derechos humanos, la redistribución o cualquier objetivo extrafiscal del impuesto no puede convertirse en la finalidad misma del sistema por cuanto no es otra cosa que un instrumento -uno mas- para su consecución. Es en la realización efectiva de los derechos humanos donde se encuentra la síntesis entre bien de la comunidad e intereses del contribuyente y se le da contenido concreto al principio de capacidad contributiva que, de otra manera, corre el riesgo de convertirse en una fórmula vacía o reducirse a una defensa reforzada del derecho de propiedad privada.

Esta indisoluble vinculación entre política fiscal y derechos humanos aparece manifiesta en el informe “Política Fiscal y derechos humanos en las Américas”²⁵⁹ donde se afirma que “La política fiscal es una política pública, y como tal está sujeta a las obligaciones en materia de derechos humanos. Los principios de derechos humanos constituyen un marco que apuntala las funciones clave de la política fiscal y la tributación: la movilización de los recursos necesarios para financiar el progreso social ‘hasta el máximo de los recursos disponibles’; la redistribución de la riqueza para reducir la desigualdad socio-económica y la protección de los bienes comunes, incluido el medioambiente”.

Desde el segundo aspecto, esto es la problemática de la realización efectiva de los derechos humanos frente a las restricciones presupuestarias, esta será objeto de nuestro futuro análisis (**Remisión Cap. IV**). Baste decir aquí que mientras la escases de recursos es una cuestión fáctica cuantificable económicamente, las restricciones presupuestarias, que presupone un proceso de selección y distribución de recursos para satisfacer tal o cual necesidad pública, requiere una serie de decisiones que, aún con amplio nivel de discrecionalidad, no pueden quedar en el solo arbitrio del órgano político que gasta y excluido de cualquier regla jurídica de ordenamiento y control.-

aumentar el nivel de iniquidad del sistema, en la medida en la cual aumenta la asimetría entre sujetos diversamente “señalados” con diferentes posibilidades de ocultarse, gravando siempre mas fuerte las riquezas objeto de determinación analítica y aumentando de esta manera la conveniencia de restar en las sombras, para aquel que puede hacerlo”. (trad. libre). Stevanato, D. *ob. cit.* Pág. 22.

²⁵⁹ “Política fiscal y Derechos Humanos en las Américas.- Movilizar recursos para garantizar los derechos”. Informe preparado con ocasión de la Audiencia Temática sobre política fiscal y derechos humanos, 156º periodo de sesiones de la CIDH- Washington D.C., Octubre 1995. Dicho informe fue autoría de los organismos de derechos humanos: ACIJ; CESR; DeJusticia; CELS; FUNDAR; Grupo FARO; INESC y IBP. Disponible en www.cesr.org.

CAPÍTULO III

EL CONTENIDO DE LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE

1. DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE COMO CORRELATIVOS AL DEBER DE CONTRIBUIR. RECEPCIÓN NORMATIVA.

En el Capítulo precedente hemos concluido que si bien el deber de contribuir no se configura como condición de la existencia de los derechos humanos, si en cambio aparece como condición necesaria para lograr su realización efectiva.

En este marco, los derechos de los contribuyentes se presentan como el reverso correlativo del deber de contribuir.

Advertíamos entonces como se había pasado de concebir al deber de contribuir como una injerencia al ejercicio de los derechos fundamentales (*in primis* al derecho de propiedad), a otra visión diversa que entiende a los derechos fundamentales como límite del deber de contribuir y, por ende, a la potestad tributaria.

Tanto en la justificación autoritaria como la solidarista del impuesto, la necesidad de restringir el poder público en el ejercicio de la potestad tributaria ha sido un reclamo permanente por parte del individuo para restablecer el delicado equilibrio de la relación “jurídico” tributaria²⁶⁰.

Fue Adam Smith quien con claridad estableció las pautas básicas de los tributos en general. En su clásica obra “La Riqueza de las Naciones²⁶¹” señala que: 1) los impuestos deben ser proporcionales a la capacidad de los súbditos (en proporción a la renta que gozan bajo la protección del Estado); 2) la imposición debe ser cierta y no arbitraria; 3) oportuna (todo impuesto debería ser recaudado en el tiempo y en el modo en el cual sea mas cómodo pagarlo); 4) eficiente (de manera que el contribuyente desembolse el mínimo posible de cuanto afluye efectivamente en el tesoro del Estado).

Sin descuidar esta visión, propongo ampliar el campo de atención para que el foco no se concentre únicamente en el poder tributario y como este debe ser ejercido o restringido, sino que se extienda a la finalidad última de toda la actividad del Estado, esto es como deben realizarse los derechos humanos.

Esta mayor amplitud de óptica, como hemos dicho, implica visualizar la cuestión desde la perspectiva de la persona que contribuye y que, a su vez, resulta en alguna medida también beneficiaria del gasto público.

Una postura de este tipo implica además revisar la relación contribuyente-fisco mas allá de la clásica visión fisco-acreedor v.s. sujeto pasivo-contribuyente deudor.

²⁶⁰ Así la sentencia 76/1990 del Tribunal Const. español ha reflexionado acerca de estos abusos de posición de la Administración frente al contribuyente definiéndolos como *potentior personae* de la relación.

²⁶¹ Smith Adam, *La Richezza delle Nazioni*, ed. Milano Finanza, Grandi classici dell’economia, tomo 2, pág. 997 y sgtes.

Bajo esta óptica, en el presente Capítulo abordaremos el contenido concreto de los derechos del contribuyente que han sido receptados a nivel normativo.

2. RECEPCIÓN DE LOS DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES EN LOS SISTEMAS REGIONALES DE PROTECCIÓN DE LOS DERECHOS HUMANOS.

Siendo que los Tratados de derechos humanos han receptado al deber de contribuir dentro de los “deberes del hombre”, resulta entonces necesario verificar el reverso de la moneda, esto es, la recepción convencional de límites a dicho deber y, por ende, al ejercicio de la potestad tributaria de los Estados que han ratificado su adopción.

No se trata en estos casos de afrontar los vínculos o límites derivados de la coordinación de las potestades tributarias que son el objeto propio del **derecho internacional tributario**, ni de las Convenciones internacionales que, directa o indirectamente, tienen efectos en el ámbito de la potestad tributaria (Convenciones de relaciones comerciales privilegiadas, BIT, coordinaciones aduaneras, normas de derecho internacional comercial que sancionan las discriminaciones del libre comercio de bienes o servicios bajo forma de restricciones y/o obligaciones tributarias), sino de aquellos límites derivados de los derechos y garantías positivizados en los tratados de derechos humanos.

En efecto, la delegación y/o coordinación de potestad tributaria como atributo de la soberanía del Estado no es objeto de los tratados de derechos humanos, sin embargo sus disposiciones tutelares pueden configurarse como un límite y vínculo supranacional al ejercicio de dicha potestad.

Como hemos advertido, los Tratados de derechos y deberes del hombre han reconocido expresamente el “deber de pagar impuestos” sin establecer previsiones particulares acerca de los derechos de los contribuyentes, como sí realizan en cambio respecto de otros particulares status del hombre tales como el de ciudadano (derechos políticos), familiar, trabajador, o teniendo en consideración situaciones particularmente vulnerables de la persona (condición de refugiados, minoría étnica, sexual, religiosa, etc.) No obstante, sería erróneo interpretar que los contribuyentes, en su condición de tal, tienen deberes pero carecen de derechos, quedando la relación tributaria exclusivamente en un marco discrecional de la “soberanía estatal” y ajena a la materia objeto de la protección internacional de los derechos humanos.

En realidad, esta aparente asimetría se resuelve en la finalidad última que es la protección efectiva de los derechos humanos y, en tal sentido, el deber de contribuir en función de dicha finalidad implica, *in primis*, no vulnerar los derechos de quien dicho deber es instrumental, a la vez que comprende un conjunto de derechos y garantías que contienen o limitan el ejercicio de la potestad tributaria.

En tal entendimiento, siendo que el Estado detenta el monopolio jurídico de la potestad tributaria, este deberá responder ante la persona damnificada allí cuando en ejercicio de esta actividad vulnere sus derechos humanos (Coppa).

En esta óptica, se ha sostenido que la legislación internacional de los derechos humanos contiene cinco principios relevantes para la política fiscal²⁶², a saber:

- a) los principios de igualdad y no discriminación, especialmente frente a sistemas que mantienen una estructura regresiva, a la vez que sostienen beneficios fiscales a grupos privilegiados de personas ya sea mediante la desgravación fiscal o la asignación mayoritaria del gasto público²⁶³;
- b) el acceso a la información, la transparencia, la rendición de cuentas y la participación son principios que, actuando de manera coordinada, son determinantes para la calidad y legitimidad de la política fiscal;
- c) la exigencia de los Estado de utilizar el máximo de los recursos disponibles “a través de una tributación suficiente y sostenible, de modo eficiente, equitativo y no discriminatorio”²⁶⁴; calificativos estos que entran en conflicto con la estructura regresiva de los sistemas fiscales y el alto grado de evasión;
- d) el principio de progresividad y la prohibición de regresividad que implica ponderar las medidas de “ajuste fiscal” en función de que estas aseguren un piso mínimo de protección social, sean temporarias, no discriminatorias y que sus costos sean proporcionales al mayor bienestar que se pretende alcanzar;
- e) el asegurar niveles mínimos esenciales para los derechos económicos, sociales y culturales (DESC), lo cual resulta aún mas relevante en contextos que, como el latinoamericano, presenta el mas alto grado de desigualdad social.

Ahora bien, cabe preguntarse entonces como se hacen efectivos tales principios internacionales en el marco de la relación jurídica tributaria de base esencialmente doméstica.

Para expresarlo desde la óptica del sujeto-objeto de protección: la persona que en la dinámica de la relación jurídico tributaria ha visto vulnerado algunos de los derechos humanos reconocidos por el texto Convencional ¿puede recurrir a los sistemas internacionales o regionales que dichos Tratados han establecido para hacer efectiva su protección?.

La respuesta a este cuestionamiento implica un doble foco de análisis: por un lado se refiere a la titularidad de los derechos humanos y la legitimación activa para reclamar su protección en sede de cada Sistema regional. Por otra parte, implica responder a si la materia tributaria ha sido receptada expresamente dentro del objeto material de dichos Tratados.

²⁶² “Política fiscal y Derechos Humanos en las Américas.- Movilizar recursos para garantizar los derechos”. Informe preparado con ocasión de la Audiencia Temática sobre política fiscal y derechos humanos, 156º periodo de sesiones de la CIDH- Washington D.C., Octubre 1995. Dicho informe fue autoría de los organismos de derechos humanos: ACIJ; CESR; DeJusticia; CELS; FUNDAR; Grupo FARO; INESC y IBP. Disponible en www.cesr.org.

²⁶³ Siempre según el citado Informe, este es el caso denunciado en México donde, a la par de una estructura regresiva, las personas de mayores ingresos obtienen el 31,6% del gasto público destinado a desarrollo humano, mientras el 20% del sector mas pobre recibe apenas el 13,1%.

²⁶⁴ Ciertamente esto implica la existencia de un sistema capaz de generar tales recursos y, agrego, presupone aún antes la existencia de riqueza genuina demostrativa de capacidad tributaria sobre el cual pueda ejercerse una justa potestad tributaria. Por esta ultima razón entiendo que resulta relativa la afirmación que “la carga tributaria de AL se encuentra muy por debajo de los países OCDE” si no se tiene en cuenta la estructura de plataforma económica sobre la cual se basa el sistema fiscal.

Desde el primer aspecto ya hemos tenido oportunidad de abordar en el Capítulo anterior la diferencia entre titularidad de los derechos humanos y la condición de contribuyente, así como hemos señalado la particular situación de las “personas jurídicas” como titulares de los derechos humanos en el marco de los sistemas europeo y americano.

En tal ocasión hemos advertido además como los conceptos jurídicos de persona y contribuyente no son análogos. Consecuentemente estos últimos no pueden esgrimir necesariamente el mismo grado de protección ni pueden acudir al mismo sistema de protección de derechos humanos en todos los casos donde su status de contribuyente sea vulnerado (**Remisión Capítulo II**).

Desde el segundo aspecto, es conocida la diversa amplitud del objeto material de la Convención Europea y Americana respecto de la materia tributaria.

En efecto, mientras la Convención Americana (PSJCR) ha previsto expresamente la aplicación de las “garantías judiciales” a la “*determinación de sus derechos y obligaciones de orden ... fiscal*” (art. 8.1²⁶⁵), tal expresión se encuentra ausente en la Convención Europea que se refiere a la materia de orden civil o penal.

Partiendo de este marco conceptual, es entendible que el foco de atención se concentre entonces en la cuestión acerca de si la tutela jurisdiccional de los sistemas regionales de protección de los derechos humanos debe hacerse extensiva a la relación jurídica tributaria.

Así entonces, la doctrina especializada se ha concentrado mayormente en la dimensión formal de la tutela del contribuyente teniendo como norte la compatibilidad -o no- del proceso tributario con los estándares de garantías previstas a nivel convencional, tal como veremos a continuación.

Los estudios minoritarios que en cambio se refieren a la dimensión sustancial del fenómeno, generalmente parten de la postura clásica de afrontar los límites de la potestad tributaria en función del derecho de propiedad (Soler – Tesauro), probablemente condicionados por la referencia del art. 1 del Protocolo 1 de la Convención Europea respecto de su visión del tributo como “injerencia legítima al derecho de propiedad”²⁶⁶.

²⁶⁵ Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José de Costa Rica 7 al 22 de noviembre de 1969) Artículo 8. Garantías Judiciales. 1. 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.

²⁶⁶ Art. 1. Protección de la propiedad: Toda persona física o jurídica tiene derecho al respeto de sus bienes. Nadie podrá ser privado de su propiedad sino por causa de utilidad pública y en las condiciones previstas por la ley y los principios generales del Derecho Internacional.

Las disposiciones precedentes se entienden sin perjuicio del derecho que tienen los Estados de dictar las leyes que estimen necesarias para la reglamentación del uso de los bienes de acuerdo con el interés general o para garantizar el pago de los impuestos, de otras contribuciones o de las multas.

2.1. Los límites derivados de las garantías judiciales. La cobertura americana y la actuación europea

Como he referido en otra sede²⁶⁷, la mayor precisión del texto americano al prever dentro de las garantías judiciales a las obligaciones de carácter fiscal no parece haber comportado hasta hoy una mayor tutela de los derechos de los contribuyentes respecto del sistema europeo que, a falta de una previsión similar, ha debido afrontar la cuestión de una manera indirecta.

En efecto, si bien la Corte Europea de derechos de Hombre (también Corte de Estrasburgo), en una interpretación restrictiva del art. 6.1. del texto convencional europeo, originariamente excluyó los “*pure tax cases*” de la cobertura convencional²⁶⁸, en su evolución posterior ha afrontado cuestiones relevantes en materia de acceso a la justicia y garantías procesales que se extienden a la materia tributaria.

De esta manera se presenta una paradoja entre la previsión normativa expresa del Sistema interamericano -que no ha encontrado aún actuación efectiva en materia tributaria- con la prolífica evolución jurisprudencial que dicha tutela ha encontrado en el Sistema europeo.

2.1.1. La cobertura normativa de la Convención Interamericana (PSJCR)

Como bien recuerda el Prof. Casás²⁶⁹, la inclusión de la materia fiscal en el texto de la Convención Interamericana fue impulsada por el delegado de México sin mayor debate por parte de la Conferencia que aprobara el texto definitivo. De todas maneras, la mayor precisión de la Convención Interamericana ha sido reconocida por la propia jurisprudencia de la Corte de Estrasburgo por ser el texto americano más cercano en el tiempo²⁷⁰. Esta afirmación desarrollada en el *leading case* “Golder”²⁷¹ (1975) es relevante por cuanto, como hemos recordado, en su primera evolución la Corte Europea autoexcluyó el ámbito de su competencia a la materia tributaria.

Ciertamente dicha exclusión no es aplicable al Sistema americano frente a la previsión expresa del art. 8.1., por lo que su escasa evolución respecto de la tutela de los derechos humanos en el ámbito fiscal pareciera vincularse mas bien con razones estructurales de acceso al mismo Sistema interamericano (filtro de la Comisión y las limitaciones acerca de la titularidad y legitimación activa de las personas jurídicas), como a

²⁶⁷ Billardi, C. Comunicación Técnica “El acceso a la tutela jurisdiccional de los derechos humanos del contribuyente en el Sistema Interamericano de los Derechos Humanos” presentada en el marco de las XXIX Jornadas Iladt (Tema 1)- Santa Cruz de las Sierras, Bolivia, 2016.

²⁶⁸ Es interesante revisar las vicisitudes que sufriera el tratamiento de ambos textos convencionales. Para una referencia histórica de la discusión sobre el alcance de los términos del art. 6.1. CEDH, puede consultarse La Valva, Claudio. “Disciplina interna e dimensione sovranazionale del “Giusto Processo” in materia tributaria”. (Tesis doctoral biblioteca UNIPA en base Aleph; www.opac.unipa.it).

²⁶⁹ Casás, José O. *Carta de Derechos del Contribuyente Latinoamericano para el ILADT*. Ed. Ad-Hoc. Bs.As. 2004; págs. 26, 27.

²⁷⁰ Billardi, Cristian J. *Solve et Repete. Crítica a su vigencia jurídica*. Ed. Ad-Hoc, Buenos Aires, julio 2006.

²⁷¹ CEDH, “Golder vs. The United Kingdom”, decisión 00004451/70 del 21-02-1975.

razones domésticas de los sistemas judiciales de los Estados miembros que limitan, retardan o nulifican el acceso al Sistema de protección Convencional²⁷².

Esta situación ha no impedido que la doctrina de la Corte Interamericana se refleje en la materia tributaria. En efecto, los Tribunales Constitucionales domésticos han invocado la doctrina de la Corte Interamericana afirmada en otras materias para fundar decisiones que abordan directamente la materia tributaria, estableciendo así un estándar mínimo de garantías a favor del contribuyente.

a) El estándar de garantías del contribuyente en la doctrina de la Corte Interamericana (CIDH)

En la inteligencia de la doctrina de la CIDH la garantía de acceso a la justicia se confirma como plenamente operativa, alcanza a todas las instancias del proceso (incluso a aquellas pre-judiciales) y obliga a todas las autoridades del Estado²⁷³.

Consecuentemente, las garantías judiciales alcanzan claramente a la materia tributaria. Así lo ha expresado al misma Corte cuando en la causa “Tribunal Constitucional”²⁷⁴ sostuvo que “si bien el artículo 8 de la Convención Americana se titula “Garantías Judiciales”, su aplicación no se limita a los recursos judiciales en sentido estricto sino que el conjunto de requisitos que deben observarse en las instancias procesales, a efecto de que las personas puedan defenderse adecuadamente ante cualquier tipo de acto emanado del Estado que pueda afectar sus derechos. (...) Ya la Corte ha dejado establecido que, a pesar de que el citado artículo no especifica garantías mínimas en materias que conciernen a la determinación de los derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter, el elenco de garantías mínimas establecido en el numeral 2 del mismo precepto se aplica también a esos órdenes y, por ende, en ese tipo de materias el individuo tiene también el derecho, en general, al debido proceso que se aplica en materia penal”.

“Cuando la Convención se refiere al derecho de toda persona a ser oída por “un juez o tribunal competente” para la “determinación de sus derechos”, esta expresión se refiere a cualquier autoridad pública, sea administrativa, legislativa o judicial, que a través de sus resoluciones determine derechos y obligaciones de las personas. Por la razón mencionada, esta Corte considera que cualquier órgano del Estado que ejerza funciones de carácter materialmente jurisdiccional, tiene la obligación de adoptar

²⁷² Estas causales bien pueden derivar de obstáculos sistémicos (ej. vigencia del solve et repete) o de razones fácticas asociadas al tiempo, costo y conveniencia que significa para el contribuyente acceder y mantener esta ulterior instancia. Así por ejemplo, se ha destacado las repetidas moratorias y blanqueos que generalmente convierten en abstracta la causa controvertida. Véase, Billardi, C. Comunicación Técnica “El acceso a la tutela jurisdiccional de los derechos humanos del contribuyente en el Sistema Interamericano de los Derechos Humanos” presentada en el marco de las XXIX Jornadas Ildt (Tema 1)- Santa Cruz de las Sierras, Bolivia, 2016.

²⁷³ CIDH, “Caso Claude Reyes y otros Vs. Chile” (19-09-2006). Para su profundización véase, Ferrer Arroyo, Francisco. J “El debido proceso desde la perspectiva de la CIDH”, en www.palermo.edu/derecho/revista_juridica/pub-14/Revista_Juridica_Ano14-N1_06.pdf; pág. 163.

²⁷⁴ Caso del Tribunal Constitucional Vs. Perú. Sentencia de 31 de enero de 2.001. Serie C No. 74.

resoluciones apegadas a las garantías del debido proceso legal en los términos del artículo 8 de la Convención Americana.”

Así lo ha entendido además la doctrina especializada²⁷⁵ cuando al pasar revista de los derechos de los contribuyentes expresamente receptados en el PSJCR destaca: el derecho a ser oído con todas las garantías para la determinación de los derechos y obligaciones correspondientes en el orden fiscal (art. 8.1.); la jurisdicción en todos los aspectos de la relación jurídico tributaria (material y formal); el principio del juez natural (independiente e imparcial y establecido por la ley con anterioridad al caso en el que ha de fallar); la indemnización de toda persona en caso de haber sido condenada en sentencia firme por error judicial; garantías penales que se aplican respecto a los delitos y penas relacionados con el derecho tributario y las infracciones tributarias con sanciones punitivas para aquellos delitos previstos en el derecho penal.

A estas observaciones del maestro Valdés Costa debe agregarse el hincapié de la misma Corte con respecto de la efectividad de los recursos y la necesidad de que estos sean plenos (revisión de hechos y derechos), ratificando así el requisito de la doble instancia o doble conforme.

Así por ejemplo en el fallo “Baena”²⁷⁶ sostuvo que no basta la existencia de los recursos, sino que éstos deben ser efectivos y dar respuesta a las violaciones de los derechos de la Convención. Asimismo, en la sentencia recaída en “Herrera Ulloa”²⁷⁷ entendió que “el derecho de recurrir del fallo debe ser accesible, sin mayores complejidades que tornen ilusorio ese derecho y que garantice un examen integral de la decisión recurrida”.

Con respecto específicamente al ámbito tributario, es conocido el *leading case* “Cantos c. Argentina (2002)”²⁷⁸ donde la CIDH consideró que se habían violado los arts. 8 (garantías judiciales) y 25 (protección judicial) del PSJCR debido al ejercicio desproporcionado de las facultades del fisco frente a las garantías del contribuyente.

En el caso concreto, la acción del fisco provincial mediante allanamientos y embargos por presuntas deudas de un tributo de competencia provincial (impuesto a los sellos), llevó a la paralización de las actividades del contribuyente²⁷⁹. Asimismo, luego de un interminable proceso de reclamo que llevara más de dos décadas,

²⁷⁵ Valdés Costa, Ramón “Protección de los derechos del contribuyente a nivel internacional”, *Revista Tributaria*, n. 84, 1988, pág. 207 y ss.

²⁷⁶ CIDH “Caso Baena Ricardo y otros”, 28 de noviembre de 2003.

²⁷⁷ CIDH “Caso Herrera Ulloa, Mauricio v. Costa Rica” 2 de julio de 2004. Con cita al Comité de Derechos Humanos, en “Gómez Vázquez V. España”, dictamen 20 de julio de 2000.

²⁷⁸ CIDH, “Cantos vs. Argentina” (28-11-2002) http://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_97_esp.pdf.

²⁷⁹ En marzo de 1972, la Dirección General de Rentas de la Provincia de Santiago del Estero, con base en una presunta infracción a la Ley de Sellos, realizó una serie de allanamientos en las dependencias administrativas de las empresas del señor Cantos, y secuestró, sin inventariar, la totalidad de la documentación contable, libros y registros de comercio, comprobantes y recibos de pago de dichas empresas con terceros y firmas proveedoras, así como también numerosos títulos valores y acciones mercantiles.

el ulterior reclamo judicial del contribuyente había sido inicialmente denegado en base a la falta de pago de la “tasa de justicia”, para luego traducirse en una inhibición general de bienes que le imposibilitó llevar a cabo su actividad económica²⁸⁰.

En dicho pronunciamiento se reafirma el real alcance de la garantía del acceso a la justicia al señalar la obligación de establecer un recurso efectivo, rápido y sencillo²⁸¹.

Si bien la causa se traduce en violación de las garantías judiciales y la pertinente reparación al contribuyente por parte del Estado, resulta interesante advertir que la cuestión tributaria se encuentra presente a lo largo de todo el iter procesal. En efecto, tanto en el origen de las acciones que el Estado llevara a cabo en ejercicio de su potestad tributaria (originariamente se señaló la existencia de una deuda tributaria), tiene su correlato en la posterior vulneración del acceso a la justicia en virtud de la desproporción de la “tasa de justicia” exigida por el servicio de justicia.

En ambos sentidos está latente la manifiesta “desproporcionalidad” entre la finalidad fiscal y los medios utilizados en tal sentido que, en definitiva, culminan vulnerando los derechos de la persona.

En lo que se refiere al último punto incluso, la Corte realiza una interesante valoración sobre la dimensión del “beneficio” que hemos tratado en el Capítulo anterior y que aparece más prístino en el concepto técnico de tasas por cuanto estas presuponen una “contraprestación” por parte del Estado. En tal sentido, la Corte ha denunciado como el monto de la tasa requerida excedía con creces “...al cubrimiento razonable de los costos y costas generados por la administración de justicia...”²⁸².

Más allá de la causa “Cantos”, varias veces reiterada en los fallos domésticos, no se ha dado una evolución posterior en materia tributaria.

Como consecuencia de los allanamientos, se produjo un perjuicio económico debido a la imposibilidad de operación de las mencionadas empresas por falta de los títulos correspondientes, y también por la imposibilidad de oponer defensas ante ejecuciones judiciales intentadas por terceros exigiendo el pago de obligaciones ya canceladas.

²⁸⁰ Como producto de la falta de pago de la tasa judicial y los honorarios, el señor Cantos recibió una “inhibición general” para llevar a cabo su actividad económica.

En tal sentido (...) la Corte observa que la aplicación de la tasa judicial y los honorarios de acuerdo a los parámetros permitidos por la ley condujeron a que se cobraran sumas exorbitantes, con el efecto de obstaculizar el acceso del señor Cantos a la justicia (60).

²⁸¹ El Tribunal Americano señalaba “...para satisfacer el derecho de acceso a la justicia no basta que en el respectivo proceso se produzca una decisión judicial definitiva. También se requiere que quienes participan en el proceso puedan hacerlo sin temor de verse obligados a pagar sumas desproporcionadas o excesivas a causa de haber recurrido a los tribunales. Esta última situación se agrava en la medida en que para forzar el pago procedan las autoridades a embargar los bienes del deudor o a quitarle la posibilidad de ejercer el comercio”.

²⁸² “...La Corte observa, asimismo, lo siguiente: por una parte, existen normas internas en la Argentina que ordenan liquidar y pagar por concepto de tasa de justicia y de honorarios de abogados y peritos sumas exorbitantes, que van mucho más allá de los límites que corresponderían al cubrimiento razonable de los costos y costas generados por la administración de justicia y a la equitativa remuneración de un trabajo profesional calificado. Por otra parte, también existen disposiciones que facultan a los jueces para reducir el cálculo de la tasa y de los honorarios aludidos a límites que los hagan razonables y equitativos (62)”.

Podemos mencionar sin embargo alguna referencia indirecta al principio de reserva de ley se planteó en el caso “Suarez Rosero”²⁸³ donde la CIDH, ratificando su postura de reparación integral y el cumplimiento de los pagos establecidos en la sentencia de manera “integral y efectiva”, ordenó al Estado solucionar el aparente conflicto entre su decisión y los principios de igualdad y reserva de ley en materia de exenciones. Esta postura luego ratificada en “Ivcher Bronstein” deja en claro la relación entre la incidencia (no incidencia) de la materia tributaria y sancionatoria frente al cumplimiento de las decisiones que prevén obligaciones patrimoniales a cargo del Estado²⁸⁴.

En la actualidad, tenemos conocimiento que solo existe un caso referido a la materia penal tributaria, el cual se encuentra aún en el ámbito de la Comisión que recientemente admitió la petición de admisibilidad²⁸⁵.

b) El estándar de garantías del contribuyente conforme el PSJCR en la doctrina de los Tribunales domésticos

Desde este segundo aspecto, en cambio, existen numerosos pronunciamientos de las Cortes nacionales que han invocado directamente la previsión Convencional al momento de afrontar expresamente la cuestión tributaria allí cuando se encuentran en juego los derechos humanos reconocidos en la Convención Interamericana. A menudo estas referencias han reforzado las previsiones ya contenidas en las Constituciones nacionales (ej. revisión judicial), mientras que en otros casos han derivado en un mayor grado de tutela (ej. doble instancia plena).

Sin embargo, esta proficua referencia a las disposiciones convencionales y a la doctrina de la Corte Interamericana por parte de los Tribunales domésticos a menudo resulta heterogénea cuando no contradictoria.

Frente a esta situación es relevante señalar como cada vez cobra mayor recepción la postura que sostiene que al momento de realizar el control de convencionalidad los jueces domésticos deben tener en cuenta tanto la Convención como la jurisprudencia surgida de la Corte IDH. En palabras de Sagües, “*la tesis del*

²⁸³ CIDH “Suarez Rosero vs. Ecuador. Interpretación de reparaciones” (Sent. 29-05-1999). En tal ocasión Ecuador había sostenido que la exención al pago de impuestos que significaba el pago de los honorarios dispuestos por la sentencia de la Corte significaba un quiebre a dicho principio constitucional. En mi opinión el conflicto es aparente por cuanto la Corte remite al Estado la organización y disposición de los pagos en manera tal de cumplimentar ambas exigencias.

²⁸⁴ “Ivcher Bronstein vs. Perú” (Sent 6-4 y 4-9-2001) ordenaba “...abstenerse de cobrar aquellos tributos, multas y/o intereses moratorias generadas durante la administración ilegal CLRSA (...)” con el propósito de garantizar el cumplimiento de su decisión.

²⁸⁵ CIDH Informe No. 64/14. Petición 806-06. Informe de Admisibilidad Laureano Brizuela Wilde México.

control de convencionalidad quiere que siempre prevalezca el Pacto, tanto respecto de la primera, como de la segunda parte de la Constitución, y que ésta, sea interpretada "conforme" y no contra el Pacto"²⁸⁶.

Así por ejemplo la CSJN Argentina en el caso tributario "Marchal"²⁸⁷ dejó establecido que "la jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos humanos debe servir de guía para la interpretación de los preceptos convencionales". Citando su misma jurisprudencia, en la causa "Madorrán"²⁸⁸ sostuvo además el reconocimiento de "la progresividad en la plena efectividad de los derechos humanos que reconocen, propia de todos los textos internacionales anteriormente aludidos y muy especialmente del mencionado Pacto (art. 2.1; "Aquino", cit., p. 3774/3777, y "Milone" cit., p. 4619), sumado al principio *pro homine*, connatural con estos documentos, determinan que el intérprete deba escoger dentro de lo que la norma posibilita, el resultado que proteja en mayor medida a la persona humana".

En esta misma línea se advierte como logra cada vez mas espacio la doctrina de la "*cosa interpretada*" por la cual si existe ya interpretación jurisprudencial de la Corte en alguna materia, esta se hace expansiva y vincula a todos los Estados miembros sin que sea necesario que el Estado haya sido parte. Como recuerda Ferrer Arroyo, los casos "Mazzeo" y "Videla Massera"²⁸⁹ de la Corte Suprema Argentina evidencian que esta doctrina ya ha tenido acogida favorable en el ámbito doméstico. Una postura similar adopta la Corte Mexicana cuando sostiene que las sentencias emitidas por la CIDH son vinculantes en sus términos cuando el Estado mexicano fue parte en el litigio y los criterios emitidos por la misma CIDH cuando el Estado mexicano no fue parte²⁹⁰.

En general estos pronunciamientos de los Tribunales domésticos se refieren principalmente a las garantías judiciales y el debido proceso, ratificando su plena aplicación a la materia fiscal²⁹¹. Especialmente en materia de:

- 1) Acceso a la justicia:
 - a. Inconvencionalidad del *Solve et repete*²⁹²;

²⁸⁶ Sagüés, N., "El control de convencionalidad en el sistema interamericano, y sus anticipos en el ámbito de los derechos económicos-sociales. Concordancias y diferencias con el sistema europeo", en la obra *Construcción y papel de los derechos sociales fundamentales*, Armin von Bogdandy, Héctor Fix-Fierro, Mariela Morales Antoniazzi, Eduardo Ferrer Mac-Gregor (coord.), p. 384/385, IIJ, UNAM, México, 2011.

²⁸⁷ Del Voto de los Mtros. Zaffaroni y Fayt. CSJN "Marchal, Juan" 10 de abril de 2.007 (Fallos 330:1427).

²⁸⁸ CSJN "Madorrán, Marta C." 3 de mayo de 2.007 (Fallos 330:1989).

²⁸⁹ CSJN, 13/07/07, *Mazzeo, Julio L. y otros*, Fallos 330:3248; CS, 27/12/84, *Videla, Jorge R.*, Fallos 306:2101.

²⁹⁰ Así por ejemplo lo ha sostenido la Tesis LXV y LXVI/2011 (9ª) de la CSJN Mexicana: sentencias emitidas por la CIDH son vinculantes en sus términos cuando el estado mexicano fue parte en el litigio y Criterios emitidos por la misma CIDH cuando el Estado mexicano no fue parte. Son criterios orientadores para los jueces mexicanos siempre que sean mas favorables a la persona en términos del art. 1 Const. Federal. En Seminario judicial de la Federación y su Gaceta, Dic. 2011, pág. 550 y 556. Véase además las derivaciones del caso "Radilla".

En cuanto a la trascendencia de las sentencias de la Corte Interamericana es importante destacar como sus decisiones son vinculantes y plenamente ejecutoriadas para los Estados, pero asimismo se consolida cada vez mas la postura que sostiene la vinculación de la doctrina de la Corte aún para aquellos Estados que no han sido parte.

²⁹¹ Así la CSJN, reiteró también en "Fizman y Cía. SCA" de 2.009 (Fallos 332:2657) y en "Intercorp SRL" de 2.010 (Fallos 333:935) la plena aplicación de las normas del PSJCR a la materia fiscal y extensivo a la persona jurídica.

- b. limitaciones económicas de la tasa de justicia al acceso a la jurisdicción²⁹³;
 - c. proceso de revisión en todas las instancias del proceso, aún en sede cautelar²⁹⁴.
- 2) Plazo razonable: ya sea en lo atinente a *plazos máximos* para su resolución o *plazos mínimos* para ejercer eficazmente la defensa de los derechos²⁹⁵.
 - 3) *Non bis in idem*: este es también un aspecto controvertido por cuanto frente a un mismo incumplimiento tributario suelen acumularse sanciones civiles, administrativas e incluso penales.
 - 4) Requisito de la doble instancia plena²⁹⁶.
 - 5) Requisitos en orden al tribunal (imparcial, independiente): en particular respecto del carácter de “juez administrativo” que impone sanciones²⁹⁷.

²⁹² Recientemente el Tribunal Constitucional boliviano en la Sentencia Constitucional No. 1905/2013, de 29 de octubre de 2013, declaró la inconstitucionalidad del art. 1.II de la Resolución regulatoria 01-00012-11 de 17 de octubre, que incorpora el art. 54 a la Resolución regulatoria 01-00005-11 de 10 de junio, ambas del 2011, en materia de juegos de lotería y de azar, por vulnerar el derecho-garantía del debido proceso (art. 115.II y 117.I de la CPE) en sus elementos al derecho a la defensa (art. 119 de la Norma Suprema) y el derecho a la impugnación (art. 180.II de la CPE), 8.2.h de la CADH, así como el derecho de acceso a la justicia (art. 115.I de la Ley Fundamental) y el principio a la igualdad (art. 14 de la CPE).

Han declarado además su inconstitucionalidad: Uruguay (1.959), Italia (1.961), España (1.986), Venezuela (1.990), Colombia (1.992), Chile (1.994), Colombia (1998), República Dominicana (2.000); Bolivia (2015); Costa Rica (2016), esta última por no superar el test de convencionalidad respecto de la garantía del juez independiente.

En contra, la CSJN Argentina sigue manteniendo el criterio de la compatibilidad de la figura con el art. 8.1. del PSJCR a no ser que el contribuyente demuestre que la falta inculpable de medios se convierte en una denegación de justicia: Véase CSJN, en autos: “Microómnibus Barrancas de Belgrano” (21-12-1989).

Para una profundización sobre el solve et repete en América latina, véase Billardi, Cristian J. *Solve et Repete. Crítica a su vigencia jurídica; ob. cit.*

²⁹³ Corresponde dejar sin efecto la sentencia que ordenó paralizar el trámite de la demanda contencioso administrativa hasta tanto la actora diera cumplimiento al pago del impuesto de sellos si no trató el agravio referido a que la aplicación de los arts. 296 y 297 del Código Fiscal de la Provincia de La Pampa implicaba una grave violación al derecho de defensa consagrado en la Constitución Nacional y al de acceder a la justicia consagrado por el Pacto de San José de Costa Rica oportunamente propuesto por la actora. Del dictamen de la Procuración General, al que remitió la Corte Suprema en “Ilka Construcciones S.R.L. - Cons. Nor. S.A. - UTE c/ Municipalidad de Intendente Alvear s/ demanda contencioso administrativa”. I. 14. XXXIX. 07/03/2006. T. 329 P. 432.

²⁹⁴ En “Monserrat, José c/ P. BA” (Fallos 329:4158), 2006, garantizó el acceso a la justicia en materia cautelar a un contribuyente (tutela preventiva) al conceder una medida cautelar de prohibición de innovar por medio de la cual se ordenó a la provincia de Buenos Aires que suspenda toda acción tendiente al cobro de las sumas que surgen de las resoluciones determinativas en materia de impuesto de sellos (en sentido semejante, citamos: “YPF SA c./ Provincia de Neuquén s/ medida cautelar”, 05.06.07; “Capex SA c/ Provincia de Neuquén”, 29.05.07; “Petrobrás Energía SA c/ Provincia de Neuquén s/ acción declarativa y medida cautelar”, 05.06.07).

²⁹⁵ Del Sistema IDH surge que la duración del proceso debe ponderarse con relación a la complejidad del asunto, la actividad procesal del interesado, la conducta de las autoridades judiciales, la naturaleza de los derechos en juego y la finalidad del procedimiento judicial respectivo.

La Corte Argentina ha invocado al art. 8 del PSJCR refiriéndose a la “garantía de obtener un pronunciamiento sin dilaciones indebidas”; CSJN, en autos “Losicer, Jorge A. c/BCRA. Resol. 169/05- L.216. XLV” (26-06-2912).

²⁹⁶ En “Butyl” (CSJN “Butyl SA s/ infracción ley 16.463”, 16 de octubre de 2.002. (Fallos 325:2711) la CSJN, limitó la aplicación del derecho de recurrir el fallo garantizado por la CIDH a favor de la persona inculpada de delito en la materia contravencional, de faltas o de infracciones administrativas. Posteriormente reafirmado en “Casal, Matías Eugenio” del 20 de setiembre de 2.005. (Fallos 328:3399) En igual sentido CSJN “Martínez de Areco, Ernesto” del 25 de octubre de 2.005. (Fallos 328:3741)) estableció la doble instancia plena, en el sentido que la posibilidad de interponer recursos significa una revisión amplia de cualquier objeto del proceso de hechos y prueba, aplicando lo resuelto por la CIDH en “Herrera Ulloa” (2004) al indicar que el derecho contemplado en el art. 8.2.h del Pacto debe garantizar un examen integral de la decisión recurrida, de todas las cuestiones debatidas y analizadas por el tribunal inferior.

En definitiva, la doctrina especializada suele concluir como los sistemas domésticos en ciertos aspectos no superan el test de convencionalidad al no alcanzar los estándares mínimos de garantía receptados en la Convención Interamericana.

En este sentido se ha expresado buena parte de la doctrina argentina (Spisso-Tozzini) cuando afirma que “las normas vigentes en el procedimiento fiscal argentino, no garantizan el pleno acceso a la justicia conforme el art. 8° primero y segundo numeral del PSJCR, ni el pleno goce de los derechos allí reconocidos” instando así a “una armonización del procedimiento fiscal argentino al pleno reconocimiento de los derechos consagrados en la Convención Americana”²⁹⁸.

En tal sentido, hasta tanto se modifiquen las normas tributarias que no aprueban el “test de convencionalidad”, es el Poder Judicial el responsable de ejercer tal control en cada caso concreto y “según la interpretación que de la Convención Americana ha hecho la Corte Interamericana” (CSJN, “Mazzeo”, 2007). Asimismo los funcionarios administrativos debieran abstenerse de aplicar normas manifiestamente anticonvencionales tal como lo dictaminó la Procuración del Tesoro de la Nación y deben priorizar el PSJCR al derecho interno en el caso de oposición y desaplicar la norma en tal caso para no generar responsabilidad del estado (CIDH “Garrido y Baigorria”, entre otras).

²⁹⁷ Conforme la reseña de Tozzini, la CSJN argentina en el fallo “Quiroga” estableció que los roles de acusación y juzgamiento deben ser asumidos por órganos autónomos entre sí. En “Llerena” sostuvo que un mismo juez no puede instruir el sumario y ser juez del juicio. En “Astorga Bracht” 2004 (Fallos 327:4185), estableció con claridad el principio de tutela jurisdiccional administrativa y que cualquier norma que no la respete viola el PSJCR. En “Fratlicelli, Dieser” estableció la garantía de juez imparcial, lo que tiene gran incidencia en materia fiscal puesto que esto pone en jaque los procedimientos administrativos donde el juez administrativo que resuelve es parte. En “Simón” se refirió al derecho de acceso a la justicia. En “López Ramón” resolvió que los jueces administrativos son incompetentes para aplicar penas, de lo que se deriva que, dada la naturaleza penal del ilícito fiscal, los jueces administrativos no pueden aplicar las sanciones. Tozzini, Gabriela I. “Comunicación Técnica (Argentina)”, Tema II: Análisis comparativo de la controversia fiscal a nivel administrativo y jurisdiccional; en X Jornadas Rioplatenses de Tributación IUET – AAEF. Montevideo, 11 y 12 de junio de 2015; en <http://www.tfaba.gov.ar/JornadasRioplatenses/4.-ComunicacionTecnicaArgentinaTemall-Dra.Tozzini.pdf>

²⁹⁸ “...En efecto, el derecho de tutela, en cuanto acceso a la instancia del contribuyente, se advierte comprometido en materia fiscal por la existencia de disposiciones o institutos que restringen el acceso constituyendo un verdadero obstáculo a su pleno ejercicio. Se encuentran ritualismos reglamentarios para acceder a la justicia con el previo agotamiento de la instancia administrativa; legislación que restringe las facultades de *imperium* o de jurisdicción de los jueces (vbgr.: condiciones que limitan al juzgador para el otorgamiento de medidas cautelares contra el Estado); el efecto no suspensivo de algunos recursos; la exigencia del *solve et repete* como condición de procedibilidad de la acción o del recurso fiscal de impuesto y/o de multa; la ejecución fiscal cuasadministrativa e inapelable; las facultades judiciales de los ejecutores fiscales; la inexistencia y/o limitación de recursos previstos tanto respecto de la determinación de los tributos como en materia penal; aplicación de sanciones sin sumario previo, y la violación en el procedimiento del principio de no autoinculparse en sede penal, entre muchos otros”. Tozzini, G. *ob. cit.*

Cabe destacar que en sus referencias hermenéuticas las Cortes domésticas suelen recurrir también a los pronunciamientos de la Corte Europea como de otros Tribunales constitucionales²⁹⁹. Sin embargo, no es extraño verificar que tales referencias a menudo aparecen extrapoladas de su contexto fáctico o no tienen en cuenta la evolución posterior de la doctrina jurisprudencial³⁰⁰.

En mi opinión, esta situación, a más de ser una rica materia de investigación en derecho comparado, evidencia la necesidad de una evolución de la Corte en su labor hermenéutica del PSJCR y conspira con la visión que reputa a la Convención Interamericana “una suerte de Constitución latinoamericana en materia de derechos humanos”³⁰¹.

Por último, en la creciente incidencia de la doctrina de los derechos humanos en materia tributaria, es relevante destacar además la labor de los organismos de Defensa de los Contribuyentes en los numerosos sistemas que han previsto esta figura³⁰² con autonomía institucional, o bien como parte de la autotutela administrativa y la visión colaborativa con el contribuyente.

Así por ejemplo, la Procuraduría de la defensa del contribuyente mexicana (Prodecon) ha realizado expresa referencia al PSJC como fuente de los derechos fundamentales del contribuyente³⁰³

2.1.2. La actuación de la Corte Europea de Derechos del Hombre (CEDH)

²⁹⁹ Así por ejemplo la CSJN históricamente ha llamado los pronunciamientos de su par norteamericano, mientras que no son pocas las referencias a la CEDH.

³⁰⁰ Un ejemplo concreto de cuanto he referido puede encontrarse en la derogación de la figura del *solve et repete* donde mientras algunos pronunciamientos lo han reputado incompatible con el principio convencional de libre acceso a la justicia y contrarios al art. 8.1. del PSJCR (Uruguay, Chile, Bolivia, etc.); otros, en cambio, han justificado su mantenimiento por no resultar a priori contrario al mismo principio consagrado a nivel constitucional y convencional (Argentina).

³⁰¹ Binder, Christina, “¿Hacia una Corte Constitucional de América Latina? La jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos con un enfoque especial sobre las amnistías”, en *La Justicia Constitucional y su internalización. ¿Hacia un lus Constitucionale Commune en América Latina?*, Bogdandy A., Ferrer Mac-Gregor E., Morales Antoniazzi M. t. II, UNAM, IJ. México, 2010, p.161.

³⁰² Así han receptado esta institución, entre los sistemas continentales: España con el “Consejo para la defensa del Contribuyente” (R.D. 2458/96 que luego fuera receptado en la Ley General Tributaria 58/2003, art. 34.2); Italia con el “Garante del contribuyente” (art. 13 de la ley 212/2000). En América Latina han adoptado esta política México con el PRODECON (Procuraduría de defensa del contribuyente, como órgano público descentralizado del Estado); Perú con la “Defensoría del Contribuyente y el usuario aduanero - DEFCON” (en el ámbito del Ministerio de Economía y Finanzas); Colombia, con la “Defensoría del Contribuyente y del Usuario Aduanero” (como órgano especial de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, ley 488/98, art. 79); Ecuador, “Departamento de derechos del contribuyente” (aunque como departamento del SRI – Servicio de rentas internas); Costa Rica, “Dirección de servicio al contribuyente” (en el ámbito del Ministerio de Hacienda).

³⁰³ Véase la referencia de Vela Peón respecto de la recomendación PRODECON 17/2012 donde, además de la norma constitucional mexicana hace expresa referencia al PSJCR “para concluir que existe una grave violación a los derechos fundamentales en sus derechos (...) de legalidad, seguridad jurídica y social, así como del mínimo vital, actuando incluso como un organismo de protección de derechos humanos a que se refiere el apartado B del art. 102 constitucional como si tuviera la misma naturaleza de la Comisión nacional de DH” (en el caso se trataba del embargo de la cuenta bancaria donde se depositaba la pensión del contribuyente). Vela Peón, Antonio A. “Derechos humanos y tributación en México” en Actos de la XXII Semana Fiscal. México, Julio 2012; en www.tjfa.gob.mx.

En nuestro Capítulo I (**Remisión**) ya hemos tenido oportunidad de referirnos a la interacción entre la Corte Europea de Derechos del Hombre (CEDH - Corte de Estrasburgo) y la Corte de Justicia de la Unión Europea (CJUE- Corte de Luxemburgo).

En el análisis realizado por Gorospe Oviedo³⁰⁴, dentro de los derechos humanos que pueden afectar a la materia tributaria cabe mencionar los siguientes preceptos de la Convención Europea: art. 6, derecho a un proceso equitativo; art. 7, reserva de ley; art. 13, derecho a un recurso efectivo; art. 14, prohibición de discriminación; art. 1 Protocolo 1 (1952), protección a la propiedad (que veremos a continuación); art. 2 Protocolo 4 (1963), libertad de circulación; art. 4 Protocolo 7 (1984) derecho a no ser juzgado o condenado dos veces.

El 7 de diciembre del año 2000 la Unión Europea proclamó la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, la cual fue revisada en el 2007³⁰⁵. Tras el Tratado de Lisboa (2009) la Carta vincula a los Estados miembros con excepción de Polonia y el Reino Unido. En efecto, no obstante el fracaso de la aprobación de la Constitución Europea, luego del Tratado de Lisboa el art. 6.1. del Tratado de la Unión reconoce a la Carta “el mismo valor jurídico que los Tratados”, lo que implica el reconocimiento de fuente de derecho primario de la Unión³⁰⁶.

En cuanto aquí nos interesa, la Carta de los Derechos fundamentales reconoce expresamente ciertos derechos de los contribuyentes que pueden resumirse en los siguientes³⁰⁷: a) derecho a la propiedad (art. 17); b) igualdad ante la ley y prohibición de discriminación (arts. 20 y 21); c) a la buena administración (art. 41); d) derecho de acceso a los documentos (art. 42); e) a la tutela judicial efectiva y a un juez imparcial (art. 47); f) presunción de inocencia y derecho de defensa (art. 48); g) de legalidad e irretroactividad de las leyes penales (art. 49); h) de proporcionalidad de delitos y penas (art. 49.3); i) *non bis in idem* (art. 50).

a) La exclusión de la materia tributaria (art. 6.1.). Evolución

Hemos referido además como, en su origen, la CEDH auto-excluyó a la materia tributaria de su competencia.

Así por ejemplo en la conocida sentencia Ferrazini³⁰⁸ donde, por mayoría, el Tribunal sostuvo que “la materia fiscal se mantiene aún en las prerrogativas del poder de imperio, por cuanto resta predominante la

³⁰⁴ Gorospe Oviedo, Juan I. “Las garantías de los contribuyentes en los Tratados internacionales europeos (Carta de Derechos Fundamentales y Convenio Europeo de Derechos Humanos)” en *Crónica Tributaria* N. 153/2014; pág. 146.

³⁰⁵ La Carta de Niza fue proclamada por el Parlamento, el Consejo y la Comisión Europea, Una versión revisada de la misma fue proclamada el 12 de diciembre 2007 en Estrasburgo.

³⁰⁶ A la vez que atribuyó competencia a la Unión para permitir su adhesión a la Convención Europea de Derechos del Hombre, cuestión ésta que hasta dicho momento no era posible de conformidad al Dictamen 2/94 (28-03-1996) del Tribunal de Justicia.

³⁰⁷ Conf. Gorospe Oviedo, *ob.cit.* pág. 160 y ss.

³⁰⁸ CEDH, “Ferrazzini vs. Italia” del 12-07-2001; par. 25-26.

naturaleza pública de la relación entre el contribuyente y la colectividad”. En la posterior causa Janosevic³⁰⁹ la Corte de Estrasburgo afirmó que “el art. 6 no se aplica a la disputa sobre el impuesto en sí mismo a pesar de los aspectos pecuniarios que necesariamente tiene sobre el contribuyente”.

Si bien alguna vía de apertura ya se había visto en esta última causa respecto del ámbito sancionatorio fiscal confirmando el carácter punitivo de las sanciones tributarias³¹⁰, y por ende habilita la competencia de la Corte en materia “penal”, con la sentencia “Cabinet Diot SA y Gras Savoye SA c. Francia”³¹¹ la Corte ha ido más allá al sostener que un recurso de restitución puede constituir una acción de derecho privado (civil), no obstante el hecho que este tenga su origen en la legislación fiscal y que los recurrentes hayan sido sujetos a imposición en virtud de dicha legislación.

De esta manera parece consolidarse una lenta evolución que, con altos y bajos, parece traducirse “en una progresiva expansión de las garantías convencionales también al proceso tributario”³¹².

Aún con claros obstáculos, la apertura de la competencia ha ido evolucionando primero al ámbito de las sanciones tributarias y luego a los reintegros o restituciones de impuestos para llegar a extender el ámbito de tutela a la fase prejudicial frente a los excesos del fisco en el ejercicio de sus facultades de inspección y verificación³¹³. En efecto, aún en esta instancia prejudicial, el Tribunal ha exigido la existencia de un “remedio efectivo” allí donde el contribuyente fuese objeto de investigaciones ilegítimas por parte del organismo fiscal (CEDH en los casos Ravon, Andrée, Maschino, Kandler y IFB del 2008).

En palabras del Prof. Del Federico “las vis expansiva de los principios de la CEDU parece inevitable. Aún prescindiendo de las tendencias evolutivas de la Corte Europea, las legislaciones nacionales tienden a conformarse a los principios CEDU, superando la dicotomía entre civil y penal, hasta comprender de plano la materia publicista y la materia fiscal”³¹⁴.

Actualmente, el “control de convencionalidad” de los sistemas tributarios domésticos parecen concentrarse principalmente en aspectos críticos del “justo proceso tributario” que coinciden sustancialmente con aquellos evidenciados en el Sistema Interamericano: a) aspectos relativos a la existencia misma de un proceso previo y “costo” de acceso a la justicia³¹⁵ (ej. *solve et repete* como requisito de admisibilidad procesal); b) aspectos referidos a la conformación del juez tributario (ej. profesionalidad, competencia

³⁰⁹ CEDH: Janosevic vs. Suecia; n.34619/97 del 21-05-2003 la cual, a su vez, cita su propia jurisprudencia en el caso Ferrazini.

³¹⁰ Idem “Västberga Taxi Aktiebolag c. Suecia”, 23-7-2002.

³¹¹ CEDH “Affaire Cabinet Diot SA y Gras Savoye SA c. Francia” (22-10-2003).

³¹² Perrone, L. “Intervento: La corte europea dei diritti dell’Uomo” en Glio Ottanta Anni di Diritto e Pratica Tributaria. Genova 9-10 febbraio 2007; pág. 339. Fondazione Antonio Uckmar.

³¹³ Un antecedente del derecho a no declarar contra sí mismo y autoinculparse había sido ya reconocido por la Comisión en el caso “Hardy Spirlet” (1982).

³¹⁴ Del Federico, L. “I principi della Convenzione europea dei diritti dell’uomo in materia tributaria”; en *Rivista di diritto finanziario e scienze delle finanze*. Anno 2010; Vol 69, Fasc. 2, Parte 1; pág. 227.

³¹⁵ En materia de “tasas” de Justicia y el control judicial de la actividad administrativa véase, entre otros, *Kreuz c. Polonia* (19-06-2001) y *Perdigão c. Portugal* (16-11-2010).

administrativa o judicial); c) cumplimiento del principio del contradictorio e igualdad entre las partes (ej. limitaciones a la actividad probatoria de las partes); d) exigencia de la doble instancia; e) Razonable duración del proceso³¹⁶; f) aplicación del principio del *non bis in idem* en materia de sanciones civiles, administrativas y penales.

En cambio, es aún objeto de amplia discusión la aplicación de la garantía de no declarar contra sí mismo en el proceso sancionatorio tributario³¹⁷.

b) Los límites sustanciales al deber de contribuir (art. 1 Protocolo n.1)

La tutela del contribuyente en el ámbito de la Convención Europea parte de la previsión normativa del art. 1 del Protocolo nº 1³¹⁸, reproducido luego en el art. 17 de la Carta de Derechos Fundamentales antes citada, obedece al marco conceptual antes señalado el cual considera a la imposición fiscal como una “injerencia” en el derecho de propiedad y por ende una restricción a los derechos fundamentales. Tal restricción, sin embargo, se considera admisible siempre y cuando no constituya una intervención desmesurada e intolerable que lesione la propia esencia de tales derechos³¹⁹.

En tal sentido se advierte una asimetría del marco de referencia entre la acción que propende a una mayor amplitud en la tutela internacional de los derechos y una concepción anacrónica de la relación tributaria, asimetría esta que, para cierta doctrina, se traduce en una “evidente e irracional *diminutio* de las garantías que un ordenamiento democrático debería reconocer a quienes resultan involucrados, a cualquier título, en procedimientos de carácter jurisdiccional”³²⁰.

De todas maneras, en su evolución, la Corte Europea ha sostenido que la materia fiscal no escapa a su control en virtud que dicha injerencia “debe garantizar un justo equilibrio entre los intereses generales de la comunidad y la necesidad imperativa de salvaguardar los derechos fundamentales del individuo” (...) de

³¹⁶ TEDH, *Impar LTD v. Lituania* (5-02-2010) en materia de un proceso de sanción tributaria que llevara mas de seis años; para la ponderación del plazo razonable el Tribunal estableció como criterios “la complejidad del caso, la conducta del recurrente y de las autoridades competentes”. Véase además, entre otros, *Serrano Contreras c. España* (20-03-2012).

³¹⁷ Así mientras en el caso *Saunders* (17-12-1996) el TEDH estableció en un proceso administrativo que el derecho a guardar silencio y a no contribuir a su incriminación, en el conocido caso *Ferrazzini c. Italia* (12-07-2001) se excluyó la aplicabilidad del art. 6 del CEDH a los procedimientos fiscales pese a la naturaleza patrimonial de la controversia. Por otra parte, de la doctrina de los casos *Bendenoun v. Francia*, *Jusila v. Finlandia*, *JB v. Suiza* y *Allen v. U.K.*, surgiría que sólo los materiales que se obtienen desconociendo la voluntad del acusado pueden resultar excluidos en merito al derecho de no inculparse mientras que aquellos materiales probatorios que tienen existencia independiente de la voluntad del acusado pueden emplearse en el marco del proceso punitivo.

³¹⁸ Art. 1. “Toda persona física o jurídica tiene derecho al respeto de sus bienes. Nadie podrá ser privado de su propiedad sino por causa de utilidad pública y en las condiciones previstas por la ley y los principios generales del derecho internacional. Las disposiciones precedentes se entienden sin perjuicio del derecho que tienen los Estados de dictar las leyes que estimen necesarias para la reglamentación del uso de los bienes de acuerdo con el interés general o para garantizar el pago de los impuestos, de otras contribuciones o de las multas”.

³¹⁹ Conf. el Tribunal de Justicia de la UE en sentencias C-20/00 y C-64/00.

³²⁰ Así, Perrone, L. “La Corte Europea...” en *Gli Ottanta anni di DPT... ob.cit.* pág. 341.

manera tal que se estaría violando dicho equilibrio si “se impone al sujeto una carga excesiva o se produce un daño sustancial a su situación financiera”³²¹; previendo de esta manera un límite máximo a la imposición. En esta visión se ha sostenido que “la razón fiscal, si bien idónea para comprimir dentro de ciertos límites los derechos fundamentales, no puede ser adoptada como justificación para conculcarlos”³²².

En el particular, señala Gorospe Oviedo³²³, como en ámbito del derecho de propiedad los pronunciamientos del Tribunal Europeo han adquirido especial importancia en materia de devolución del IVA, especialmente cuando esta se encuentra condicionada por plazos o requisitos irrazonables que “rompen el justo equilibrio entre el derecho de propiedad y las exigencias del interés general”³²⁴. El principio de propiedad también ha sido analizado en función del principio de proporcionalidad lo que implica la ponderación acerca de que el gravamen sea idóneo, necesario y que hay un equilibrio entre el derecho afectado y el interés general perseguido. En este sentido, se ha señalado que el derecho de propiedad protegido por la CEDH va más allá de lo que efectivamente se posee y alcanza también las expectativas de derecho³²⁵.

Como bien reseña Tesauró³²⁶, aún bajo esta misma óptica de la “legítima injerencia”, la Corte Europea ha tenido forma de afirmar la vigencia y contenido del principio de reserva de ley al sostener que la ley del impuesto debe ser clara y no debe quedar sujeta al arbitrio de la administración tributaria³²⁷.

Concluye el catedrático de Milán señalando como en la doctrina jurisprudencial de la Corte se han reafirmado la vigencia de los principios de:

- a) no discriminación en materia de imposición tributaria³²⁸;
- b) la libertad de cultos que no debe estar sujeta a gravámenes especiales³²⁹;
- c) el principio de proporcionalidad, frente a un diferimiento irrazonable en la restitución del tributo indebidamente pagado³³⁰, o de la aplicación desproporcionada de las medidas cautelares pro

³²¹ CEDH, Sent. “Di Belmonte c. Italia” del 16-3-2010 que, a su vez remite a la decisión del 2004 sobre las mismas partes y la Sent. “Tre Traktörer AB c. Svezia”, del 7-7-1989.

³²² Lavoro della Commissione di studio “Fiscale Comunitario e Internazionale” dell’Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Genova “Diritti fondamentali dei contribuenti tra riforma fiscale e statuto europeo” (9-10-2014).

³²³ Gorospe Oviedo, *ob. cit.* pág. 154.

³²⁴ Véase, entre otros, los casos “Intersplav v. Ucrania” (9-01-2007) y “Bulves AD v. Bulgaria” (22-01-2009).

³²⁵ Así, en el caso “NKM c. Hungría” (4-11-2013) el Tribunal tachó un gravamen extraordinario que gravaba al 98% las indemnizaciones por despido de algunos empleados públicos que superaban una cierta cantidad. En tal circunstancia, cita Gorospe Oviedo, el Tribunal afirmó que el empleado público tenía una confianza legítima, una expectativa de derechos, que la disposición del un gravamen extraordinario ha destruido.

³²⁶ Tesauró, F. “Tutela del Contribuyente nel Sistema CEDU” en *Convenzione Europea dei diritti del uomo e giustizia tributaria italiana*. Dir. F. Bilancia. C. Califano. L. del Federico. P. Ponti. G. Iappichelli Editori – Torino; pág. 369 y sgtes.

³²⁷ CEDH, en Sentencias “Spacek c. Republica Checa” del 9-11-99; “James y otros c. Reino Unido” del 21-2-1986; “Shchokin c. Ucrania” del 14-10-2010; “Yukos c. Rusia” del 20-9-2011.

³²⁸ CEDH, respecto del art. 14 CE en Sentencias “Darbyc. Suecia” del 23-10-1990; “Van Raalte c. Países Bajos” del 21-2-1997.

³²⁹ CEDH, respecto del art. 9 CE en Sentencia “Association les Témoins de Jéhovah c. Francia” del 30-6-2011.

³³⁰ CEDH en Sent. “Eko-Elda-Avee c. Grecia” del 9-3-2006.

fisco³³¹, o de deberes de *compliance* o de información de terceros por parte del contribuyente que exceden el estándar de debida diligencia³³².

En esta breve referencia se evidencian con claridad los esfuerzos de la Corte Europea frene a la tensión entre la literalidad del artículo 6 y la exigencia de extender las garantías del justo proceso también al proceso tributario.

La reseña viene a confirmar cuanto hemos referido en el Capítulo precedente respecto que, mas allá del marco conceptual subyacente, el deber de contribuir no debe entenderse desvinculado de los correlativos límites que derivan del conjunto de los derechos humanos receptados.

Por esta misma razón hemos advertido que este deber no puede ser instrumental a uno solo de los derechos, sea que este se trate del derecho de propiedad privada, o a una finalidad redistributiva.

Personalmente entiendo que este justo equilibrio entre el interés del individuo y el interés colectivo que reclama la Corte de Estrasburgo excede la estructura del viejo molde que considera al tributo como una mera agresión o injerencia al derecho de propiedad admitida dentro de ciertos límites. En efecto, la consecución del “justo equilibrio” aparece dificultoso, cuando no imposible, allí cuando se mantenga la concepción autoritaria del impuesto y su análisis en función de injerencia al derecho de propiedad (Ferrazini).

Dicha postura, además de recibir la crítica de autorizada doctrina (Gallo)³³³, enfrenta frecuentemente al pago de los impuestos con otros derechos diversos al respeto por la propiedad privada (libertad de cultos, no discriminación, razonabilidad, etc.).

En este entendimiento se ha sostenido que si bien los Tratados adoptan la originaria terminología de “pagar los impuestos”, su entendimiento va mas allá por cuanto prevé que los tributos: a) sean establecidos por ley; b) de manera proporcional a los fines perseguidos (razonabilidad medio/fin según la evolución del Pacto Europeo); c) en interés de la sociedad (Carta Africana) y d) y que sirvan para el sostenimiento de los servicios públicos (Pacto Americano).

³³¹ CEDH en Sent. “Metalco c. Hungría” del 1-2-2011. En el particular el valor de los bienes secuestrados superaba en diez veces la deuda tributaria.

³³² CEDH en Sent. “Bulves AD c. Bulgaria” del 22-1-2009. En el particular la denegación del crédito IVA (en base a materia de lucha contra fraude en dicho impuesto) estaba condicionado a conductas del proveedor del contribuyente que este no estaba en grado de verificar ni de modificar aún adoptando su debida diligencia. En tal caso, ha sostenido el Tribunal, el actuar de la administración “va mas allá de la razonabilidad y turban el equitativo balance que debe mantenerse entre interés público y las exigencias de protección del derecho de propiedad”.

³³³ Así Gallo, F. “Verso un giusto processo tributario” en *Rass. Trib.*, 2003, 13.

3. RECEPCIÓN CONSTITUCIONAL DE LOS DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES COMO LIMITE A LA POTESTAD TRIBUTARIA

3.1. La “Constitución económica” y la centralidad de la relación entre recursos y gastos.

Alexis de Tocqueville advertía que “a fin de poder apreciar la extensión de las cargas públicas de un pueblo, dos operaciones son necesarias: se necesita primeramente saber cuál es la riqueza de ese pueblo, y enseguida, que porción de esa riqueza consagra a los gastos del Estado. Quien investigara el monto de los impuestos, sin conocer la extensión de los recursos que debe proveer a ellos, se entregaría a un trabajo improductivo; porque no es el gasto, sino la relación del gasto con los ingresos lo que es interesante conocer”³³⁴.

En igual sentido, al momento de abordar los principios constitucionales que rigen -y por ende limitan- la potestad tributaria, debe considerarse antes la relación entre las normas jurídicas y los medios de creación de riqueza (relación entre derecho y economía). En efecto, el tipo de sistema económico vigente (formal e informal) de un determinado Estado condiciona el tipo de imposición fiscal adecuada. El nivel de intervención pública de la economía, el grado de riqueza diversamente distribuida entre los ciudadanos, la matriz económica de un determinado País, condicionan la existencia de quienes y en qué medida detentan la base imponible.

Por esta misma razón, en la base de los derechos de los contribuyentes se encuentra el presupuesto de la existencia de derechos económicos privados reconocidos expresa o implícitamente en los textos constitucionales y que conforman la denominada “Constitución económica”³³⁵.

Sea que se ponga luego el acento en la capacidad contributiva, la solidaridad o los límites “sociales” a la propiedad, la disposición de un sistema tributario presupone un espacio de economía y riqueza privada³³⁶. Consecuentemente es claro que un sistema fiscal eficaz no puede prescindir de la existencia de un sistema económico capaz de producir riqueza. La transferencia coactiva de la riqueza del contribuyente a las rentas generales del Estado nada puede lograr “si no existe una concreta, consistente y renovable base imponible de la cual recaudarlos” (Bergonzini)³³⁷.

³³⁴ Alexis de Tocqueville, *La democracia en América*, párrafo citado por Pérez Becerril, *Política e Impuestos*, pág. 56.

³³⁵ La doctrina se refiere a la “Constitución económica” para indicar el conjunto de normas constitucionales en materia económica (Luciani). En Argentina véase la obra madre de Juan B. Alberdi, *Sistema Económico y rentístico de la Confederación Argentina según su Constitución de 1853*. *Rev. de Instituciones, Ideas y Mercados* n.53. Octubre 2010.

³³⁶ El presupuesto de un grado de economía y riqueza privada como presupuesto del sistema tributario es una cuestión diversa –aunque relacionada- con las finalidades que se le entienda atribuir a dicho sistema: redistributiva de riqueza o patrimonio, promotora de inversión, realizadora de los derechos humanos, etc.

³³⁷ Si la presencia de recursos de la economía privada es condición necesaria –aunque no suficiente- de la tutela de los derechos, el problema de cómo obtener los medios económicos -y en que límites- resulta de fundamental importancia.

En este marco, un sistema fiscal que contraste la libertad de iniciativa económica y propiedad privada sería contradictorio con los valores constitucionales³³⁸.

Es claro que la presencia de recursos privados es condición necesaria –aunque no suficiente- para la tutela de los derechos. Desde esta perspectiva los principios constitucionales en materia de imposición fiscal cobran una importancia fundamental por cuanto si estos son inadecuados e ineficaces, tarde o temprano se traducen en la frustración de los derechos fundamentales³³⁹.

Como bien sostiene Spisso³⁴⁰, “la actividad financiera es proceso conceptualmente unitario que exhibe una marcada interdependencia entre gastos y recursos (...) Los fines y objetivos del derecho financiero no pueden ser suficientemente comprendidos y explicados sino desde la perspectiva constitucional”.

Así entonces, la interacción constitucional entre derechos, recursos públicos, presupuesto y debito público, habla directamente de la forma real de cómo actúa Estado, como este es capaz de actuar políticas progresivas o redistributivas, a quienes sectores sociales beneficia, quienes cargan mayormente con el sostenimiento de las cargas públicas, etc.

Como bien resume Stelio Mangiameli³⁴¹ refiriéndose al sistema italiano, en esta visión constitucional entran en discusión “por un lado, el sistema constitucional de derechos y, por el otro, el funcionamiento de la administración pública, cuyo epicentro esta dado por la ley de balance (ley de presupuesto). Por esto mismo, ley tributaria y ley de presupuesto se encuentran estrechamente vinculadas y su interacción comporta además la consideración de un tercer elemento que constituye la resultante: el débito público. Este triángulo “tributos-balance-debito” resiente, asimismo, los cambios del sistema en el cual opera el Estado, por vía de los procesos de integración europea y de internacionalización de la economía, que pone en discusión el rol de servicio del Estado y lo impulsa hacia formas de absolutismo fiscal. Por esto mismo, la deuda pública y la solicitud europea de control del gasto público, requieren diversas formas de valoración del gasto público de aquellas utilizadas en el pasado. En esta perspectiva, la exacción tributaria no puede esgrimir el carácter de una pretensión absoluta y no controlada y resulta posible individualizar un límite máximo a partir del cual se puede dar una tutela constitucional al contribuyente contra la injusta imposición”.

³³⁸ Bergonzini, G. se refiere al sistema italiano como “un sistema capitalista corregido por la presencia de una serie de controles estatales e instituciones públicas cuya influencia sobre la realidad económica es decididamente significativa” En este orden “un sistema fiscal perjudicial para la propiedad y para la iniciativa económica privada no solo contrastaría con los valores fundamentales acogidos en nuestra Constitución y reafirmados a nivel europeo, sino que sería además íntimamente contradictorio”; *ob.cit.* pág. 103.

³³⁹ Ref. Holmes – Sunstein; *ob. cit.* pág. 65

³⁴⁰ Spisso, Rodolfo. *Derecho constitucional tributario*. Ed. Abeledo Perrot, Bs.As. 4 ed; pág. 831.

³⁴¹ Mangiameli, S. “Il diritto alla giusta imposizione. La prospettiva del costituzionalista”; en *Diritto e Pratica Tributaria*, N. 4/2016; pág. 1373. El autor afirma que la visión constitucional del “justo impuesto” va mas allá de la Carta de principios que regulan el ejercicio de la potestad tributaria por cuanto el tema concierne directamente la “forma de ser concreta del Estado”.

3.2. Los principios de derecho constitucional tributario y protección efectiva

Ya en 1959 el Prof. Uckmar en sus "*Principi comuni di diritto costituzionale tributario*"³⁴² daba cuenta de la existencia de principios comunes en materia tributaria contenidas en los diversos textos constitucionales, identificando en particular a los principios de legalidad, igualdad y el de competencia.

Tales principios comunes, advertía el maestro Genovés, debían ser integrados con aquellos otros principios constitucionales que se extienden a la materia tributaria, en particular: libertad, tutela jurisdiccional y a los cuales se deben agregar los principios de capacidad contributiva, no confiscatoriedad, estado de inocencia, etc.

Efectivamente, todos los sistemas, expresa o implícitamente, establecen garantías constitucionales de la tributación. Así por ejemplo, Tarsitano³⁴³ reconoce como tales en el ordenamiento argentino al principio de legalidad en materia tributaria; la capacidad contributiva; la no confiscatoriedad de los tributos; los principios de generalidad e igualdad; el derecho al debido proceso, debido procedimiento y control judicial suficiente y la seguridad jurídica.

Estas garantías constitucionales actúan de límite al poder de imposición fiscal frente a los demás derechos y garantías constitucionales. En palabras de un viejo precedente de la Corte Suprema Argentina³⁴⁴: "la facultad de establecer impuestos es esencial e indispensable para la existencia del gobierno, pero ese poder cuando es ilimitado en cuanto a la elección de la materia imponible o a la cuantía, envuelve necesariamente, la posibilidad de destruir que lleva en su entraña, desde que existe un límite mas allá del cual ninguna cosa, persona o institución tolerará el peso de un determinado tributo".

Aquí se pone en evidencia esta doble dinámica del deber de contribuir que hemos sostenido en el Capítulo anterior: como condición necesaria de la realización de los otros derechos (como instrumento de libertad) y como potestad limitada en función de estos mismos derechos (límite a partir del cual se convierte en "injusta" o "insostenible").

En esta dinámica, frente al aumento de la presión fiscal y las obligaciones fiscales sustanciales y formales en cabeza de los contribuyentes resulta indispensable reforzar la existencia de límites al poder tributario del Estado tanto desde el perfil sustancial como instrumental.

Como bien advierte Tarsitano, la protección efectiva no se limita a la recepción normativa de los principios sino que presupone la existencia de un "sistema" tributario eficiente y coherente con los fines constitucionales.

³⁴² Uckmar, Victor. *Principi comuni di diritto costituzionale tributario*. Cedam, 1959; pág. 5.

³⁴³ Tarsitano Alberto, "La defensa de los derechos del contribuyente" en <http://www.albertotarsitano.com.ar/procedimiento/8ladefensa.pdf>

³⁴⁴ CSJN, "Banco de la Pvcia. de Buenos Aires v. Nación Argentina"(1945).

Ciertamente el primer derecho del contribuyente es la de ser considerado “persona” y no un mero “sujeto pasivo-deudor” u “objeto” de intercambio de información. En esta perspectiva, es consustancial a la protección efectiva, entre otros:

- a) la existencia de un sistema tributario coherente con el programa constitucional. En tal sentido, advierte Gómez Sabaíni³⁴⁵ sobre la situación Latinoamericana: “el nivel de ingresos tributarios (insuficientes para financiar las necesidades de gasto público) y la estructura tributaria (sesgada hacia la imposición indirecta) relativizan el impacto redistributivo del sistema tributario en la mayoría de los países de la región”;
- b) una Administración tributaria eficaz, lo cual implica una estructura eficiente en el proceso de recaudación y respetuosa de los derechos de los contribuyentes en todas las fases de verificación, reclamo y recaudación. Ciertamente, la corrupción estructural tanto del órgano tributario como de toda la administración estatal, afecta los derechos de los contribuyentes y erosionan las bases mismas del Estado;
- c) un sistema de control especializado, imparcial e independiente, lo que no excluye el auto-control endógeno de la administración, a no ser cuando este se convierte en un mero obstáculo o limitación injustificada al acceso a la justicia.

En este sentido, se ha reclamado desde la doctrina latinoamericana la existencia de mecanismos de reparación efectiva, pronta, real y oportuna así como la responsabilidad pecuniaria del funcionario público y del Estado.

3.3. El alcance de los límites constitucionales al deber de contribuir. Capacidad contributiva y solidaridad

Partiendo del presupuesto ético y jurídico del deber de contribuir, parte de la doctrina³⁴⁶ concluye que el criterio axiológico del papel de los derechos fundamentales como leyes del mas débil es lo que justifica “que los derechos de los pagadores de impuestos deben ser tutelados como derechos fundamentales, pues cumplen con la función de proteger a los contribuyentes frente a la potestad tributaria del Estado; son los derechos fundamentales el escudo protector de los causantes frente a ese poder supremo”.

En este tratamiento (**Remisión** Capítulo II), sosteníamos que mas allá de las distintas formulaciones y el alcance que el deber de contribuir asume en los deberes del hombre y en los deberes constitucionales, podemos decir que existe un núcleo de coincidencias básica que se traducen en: a) la vigencia del principio de legalidad; b) la interdependencia de la dimensión individual y social de dicho deber (capacidad contributiva y principio de solidaridad) y c) el destino común de los recursos tributarios para la realización efectiva de los derechos humanos.

³⁴⁵ Gómez- Sabaíni, Juan C. “Informalidad y tributación en América Latina: Explorando los nexos para mejorar la equidad”. Foro LAC sobre Política Tributaria “Incentivos tributarios e informalidad en tiempos de consolidación fiscal”. CIAT - CEPAL - BID – OCDE. Bogotá, Colombia, 12 y 13 de julio de 2012, Resumen en: www.oecd.org/ctp/tax-global/5.2.Sabaini-ESP.pdf.

³⁴⁶ Diana Bernal Ladrón de Guevara; Israel Santos Flores; Pastora Melgar Manzanilla “La doctrina del Sistema Europeo sobre los Derechos Humanos de propiedad y no autoincriminación en la experiencia de Prodecon”; en *Cuadernos de la Procuraduría de defensa del contribuyente*, N. XII. México (publ. on.line). Los autores parten de la conceptualización de L. Ferrajoli acerca de cuáles derechos humanos deben ser protegidos.

Ciertamente el marco conceptual de los derechos de los contribuyentes es corolario de la postura que se adopte respecto del deber de contribuir, de la función del impuesto y, en definitiva, de la naturaleza de la relación tributaria. En efecto, siendo los derechos el reverso correlativo del deber de contribuir, los límites debieran seguir la misma vía conceptual si se quiere encontrar un adecuado equilibrio entre ambas dimensiones de la relación.

En tal sentido, una postura que considere el impuesto esencialmente como una injerencia al derecho de propiedad, difícilmente encuentre un ámbito de aplicación mas extenso que la protección de la propiedad privada y en función de esta. Coincide aquí el principio del “menor mal posible” a este derecho por parte del “fisco agresor” y la visión del “Estado mínimo”. Consecuentemente, los gastos públicos serán restringidos en función de la protección del derecho de propiedad (gastos de justicia, seguridad, etc), mientras el principio de capacidad contributiva tiende a identificarse con un margen exiguo de la utilidad. En el sentido contrario, una postura solidarista que no considerase el aspecto del “beneficio” del impuesto, difícilmente encontrará un límite a la potestad impositiva especialmente allí donde es mayor el grado de desigualdad social. La visión de un Estado solidarista y un fisco colaborativo aparecen en principio compatibles con dicha visión, mientras que la noción de capacidad contributiva amplía su extensión más allá del ámbito patrimonial y debe coordinarse -cuando no someterse- al principio de solidaridad.

Un ejemplo de esta controversia la encontramos, por ejemplo, en el conocido grupo de fallos del Tribunal Constitucional peruano que ha fundado el deber de contribuir en el principio de solidaridad, entendiéndolo como un principio implícito del Estado social y democrático de derecho. El Tribunal peruano ha llegado a sostener que “la transformación de los fines del Estado determinará que se pase de un deber de contribuir basado fundamentalmente en la capacidad contributiva, a un deber de contribuir basado en el principio de solidaridad”³⁴⁷.

Mas allá de las circunstancias concretas del caso, tal postura ha llevado a la crítica de buena parte de la doctrina en la cautela que esta pueda conculcar garantías de los derechos del contribuyente o resulte funcional al uso populista de la política fiscal. Así se ha manifestado García Novoa³⁴⁸ para quien “fundar el poder tributario en la solidaridad, al margen de la justificación de impuestos extraordinarios, y hacerlo de espaldas a las exigencias de seguridad y capacidad contributiva, no es admisible”.

Otra visión mas moderada reconoce que la misma doctrina jurisprudencial da cuenta de la necesidad de conciliar a la solidaridad con el conjunto de las garantías constitucionales. En este sentido, el mismo

³⁴⁷ TCP, Exp. Nº 6626-2006-PA/TC.

³⁴⁸ García Novoa, Cesar “La doctrina del principio de solidaridad en la jurisprudencia del Tribunal constitucional peruano”, en *Revista Peruana de Derecho Tributario*, Univ. de San Martín de Porres. TLR, año 3. N.11-2009.

Tribunal ha señalado que la relativización de la capacidad contributiva no implica su desaparición, así como la vigencia del juicio de razonabilidad y proporción de la medida adoptada³⁴⁹.

En el ámbito del derecho comunitario europeo, el principio de capacidad contributiva ha tenido un relevante desarrollo de la mano del principio de igualdad y como consecuencia de la convergencia de la prohibición de discriminación y las libertades comunitarias³⁵⁰.

Esta dialéctica entre capacidad contributiva y solidaridad evidencia la tensión entre la dimensión colectiva del fenómeno tributario que se refleja en el principio de solidaridad y la dimensión subjetiva e individual expresada en la capacidad contributiva. Cualquier intento de exacerbar alguna de estas dimensiones termina desequilibrando la frágil estructura del fenómeno tributario.

En definitiva, la necesaria coordinación de ambos principios dependerá de la extensión que en la práctica se dé a tales categorías, caso contrario corren el riesgo de convertirse en fórmulas dogmáticas que pueden agrandarse o achicarse según las intenciones de quien las invoque. En mejores palabras de Tarsitano³⁵¹, “todo intento de expandir el fundamento del deber de contribuir irremediablemente cae en la capacidad contributiva. La consideración amplia del principio de capacidad contributiva no lo reduce a la justificación de la carga legítima, sino que le agrega la asignación y por lo tanto de redistribución de la riqueza”.

En este sentido, ya hemos señalado antes los límites propios del instrumento fiscal respecto de la finalidad redistributiva, límites estos que, en mi opinión, no se modifican con la sustitución voluntarista del principio de capacidad contributiva por el de solidaridad³⁵².

Si bien se observa, la controversia dialéctica entre capacidad económica-solidaridad puede ser redimensionada si se la vincula con la finalidad última del sistema financiero y se precisan el límite del ámbito de discusión en términos de sistema o en términos de cada impuesto singular.

Bien lo ilustra Rozas Valdéz, cuando expresa: “ciertamente, impuesto por impuesto (...) el criterio de igualdad, en esencia, se construye en función de su capacidad para ello. Sin embargo, cuando el análisis se eleva desde cada uno de los impuestos al sistema en su conjunto, al tratar de responder a la pregunta -no ya desde si un impuesto es o no justo- sino de si el sistema tributario es o no justo, el principio de capacidad económica se muestra del todo insuficiente”³⁵³.

³⁴⁹ TCP, Exp. Nº 689-2006-AA.

³⁵⁰ Domínguez Crespo, César A. *Incidencia y perspectivas del principio de capacidad económica en el derecho tributario de la Unión Europea*. IEF-Univ. de Guanajuato. Madrid 2012; pág. 27 y ss.

³⁵¹ Tarsitano, Alberto “El Principio de capacidad contributiva como fundamento de la Constitución financiera. Una visión doctrinaria y jurisprudencial”, en *Revista Derecho & Sociedad* n.43, diciembre 2014 / ISSN 2079-3664.

³⁵² A no ser que se considerase a la solidaridad como un meta-principio jurídico jerárquicamente superior al resto de los derechos y garantías constitucionales y convencionales, lo que significaría claramente la modificación del sistema valorativo receptado por el ordenamiento positivo.

³⁵³ Rozas Valdés, José A. “De la justicia tributaria a la justicia financiera” en *Revista empresa y humanismo*, Vol 15, n.2, 2013; pág. 115.

En efecto, en términos de sistema, aún antes de adentrarse valoraciones en términos de verdad o justicia, la primera condición requerida como tal es la coherencia interna del mismo. Cuando se reclama su “justicia”, en cambio, esta no puede ser evaluada sin tener en cuenta la finalidad que a dicho sistema se le atribuye. De cualquier manera, ambos factores, coherencia y justicia, exigen una adecuada ponderación jurídica que no puede escindirse del contexto histórico y socio económico al cual se refiere.

3.3.1. Límites jurídicos cuantitativos:

En su pormenorizado estudio, Bergonzini afirma que es posible reconocer un límite cuantitativo objetivo (global) de la imposición y otro límite subjetivo o individual. El primero hace a la presión global del sistema fiscal entendido como la relación entre los ingresos fiscales y el producto bruto interno (PBI) de un determinado Estado. El límite cuantitativo subjetivo, por su parte, se refiere a la presión que recae sobre el contribuyente particular y, en tal sentido, se presenta en su doble faz: como límite máximo a partir del cual la pretensión fiscal no puede avanzar y otro mínimo que viene a representar aquel monto indispensable para conducir “una vida libre y digna”³⁵⁴.

Si bien es cierto que la definición de la materia imponible no es neutral desde el punto de vista económico, ciertamente es en la definición del *quantum* donde se jugarán principalmente los efectos macro y microeconómicos del impuesto y cobrará efectividad la realización de los principios jurídicos previstos por el sistema normativo.

Como hemos afirmado antes, claramente la existencia y alcance de los límites jurídicos depende de la concepción que hayamos adoptado respecto de la función y destino del impuesto, la naturaleza de la relación tributaria y, mas en general, la relación de poder entre ciudadano y Estado. Por esta misma razón el análisis adecuado debe centrarse en el marco constitucional que contiene esta relación.

Hemos advertido además que como “todos los derechos cuestan”, los límites cuantitativos a la imposición tienen su correlato cualitativo en el goce efectivo de todos los derechos humanos. En efecto, el *quantum* de recursos disponibles condiciona cuales derechos y en que medida estos pueden hacerse efectivos.

Pareciera entonces evidente que en este marco cualquier postura extrema solo puede concebirse a nivel de reflexión dogmática. En tal sentido, pretender encontrar un límite cuantitativo al tributo en función de las necesidades públicas o en función del derecho de propiedad individual resulta un oxímoron. En efecto, necesidades públicas ilimitadas y recursos privados escasos implican la necesidad de coordinación en función de los derechos que deben realizarse.

Si bien se observa, la cuestión no se limita solo a la necesaria coordinación de los derechos sino que afecta también la forma de gobierno constitucionalmente establecida en la distribución de las distintas competencias republicanas (quien fija, ejecuta y controla la política tributaria).

³⁵⁴ Bergonzini, Giuseppe. *I limiti costituzionali quantitativi dell'imposizione fiscale*. Vol, 1 pag. 42 y ss. Jovene editori, Italia, 2011.

Si a todo ello se suma el contexto de crisis económica de los Estados (para algunos crónica), es indudable que esto tiene un directo reflejo en la relación jurídica tributaria y, mas en general, en la relación entre el Estado y sus ciudadanos.

En este marco, la problemática de los límites cuantitativos a la imposición fiscal se traduce inevitablemente en el tentativo de individualizar un punto de equilibrio entre el contribuyente, la sociedad civil y el Estado receptor de los recursos. A decir de Bergonzini, “un compromiso entre los derechos individuales de cada contribuyente y todos los derechos garantizados a los contribuyentes, hechos efectivos gracias al empleo de los recursos públicos”³⁵⁵.

Los textos constitucionales vigentes no prevén límites constitucionales cuantitativos expresos por lo que estos surgen de la interacción de los principios constitucionales vigentes en la materia, en particular la capacidad contributiva y el criterio de progresividad, allí cuando ha sido previsto por el sistema.

Por otra parte, cualquier límite legislativo o jurisprudencial, como veremos a continuación, está destinado a ser contingente y dependiente del contexto socio-económico. Este es por ejemplo el caso de la jurisprudencia de la Corte Suprema Argentina que establecía el límite del 33% a partir del cual el impuesto debía considerarse confiscatorio y, por ende, inconstitucional, límite este que ha sido de hecho superado en recientes precedentes jurisprudenciales³⁵⁶.

a) Límite mínimo. El “mínimo no imponible”

Uno de los corolarios a los límites cuantitativos de la imposición tributaria en relación del principio de capacidad contributiva se refiere a la tutela de un “mínimo vital” sobre el cual la potestad tributaria no puede ser legítimamente ejercida³⁵⁷. Esto es a partir de “cuando-cuanto” el ciudadano debe concurrir a los gastos públicos. En palabras de Manzoni³⁵⁸ si capacidad contributiva no significa una mera sujeción a imposición, sino aptitud a la contribución, es decir, la disponibilidad de medios económicos necesarios para

³⁵⁵ Bergonzini, G. *ob. cit.* pag. 106.

³⁵⁶ La referencia histórica se refiere al fallo “Synge” del 21-09-1956. Sin embargo, la misma CSJN Argentina en autos “Candy S.A. c/AFIP y otro. Acción de amparo” (3-07-2009) declaró que el citado límite del 33% no es un tope para juzgar la confiscatoriedad del impuesto a la renta y que la doctrina acuñada sobre esta suerte de clave de bóveda estaba, en rigor de verdad, referida a otras situaciones tributarias o no. En el caso concreto, donde además evitó determinar un límite cuantitativo objetivo que configure la confiscatoriedad, la imposibilidad de actualizar por inflación determinaba una incidencia del impuesto a las rentas que superada el 62% frente a una alícuota normativa del 35%. Para un análisis de dicha evolución véase, Tarsitano, Alberto “La Corte Suprema y el ajuste impositivo por inflación. La confiscatoriedad como excepción a la regla de su no vigencia”; en *Revista Derecho Fiscal* N. 3, Mayo-Junio 2009.

³⁵⁷ En la doctrina italiana este mínimo vital ha sido señalado como un componente “intrínseco” de la capacidad contributiva.

³⁵⁸ Manzoni, I. *Il principio di capacità contributiva nell’ordinamento costituzionale italiano*. Ed. Torino, 1965; pág. 74 y ss. Para un estudio profundo del principio véase además García Etchegoyen, Marcos, *El Principio de capacidad contributiva*. Ed. Abaco, 2004, Argentina.

hacer frente a la exacción, no puede considerarse contributivamente capaz quien no posea bienes suficientes para su proveer a su existencia (*primum vivere, deinde contribuere*).

La compleja y siempre actual cuestión del análisis de la capacidad contributiva excede nuestro análisis, sin embargo es claro que el concepto entra en crisis ante los intentos de integrarlos con manifestaciones o aptitudes no-económicas (diferencias de formación, de capacidades, etc.).

Ciertamente la determinación de dicho mínimo vital debe ser realizada por el legislador no solo en base al grado de desarrollo relativo de la sociedad (mínimo objetivo), sino además teniendo en cuenta el número y la calidad de los servicios públicos que el contribuyente recibe del Estado. Aquí volvemos a encontrar la confluencia entre beneficio y solidaridad puesto que el reconocimiento de un mínimo existencial hace a una elemental razón de solidaridad a la vez que tiene en cuenta los beneficios que los contribuyentes reciben del actuar estatal.

Claro que tratándose de contribuciones personales, la capacidad contributiva no puede tampoco prescindir de la particular situación personal y familiar del contribuyente (dimensión subjetiva), de allí que la deducción de las “cargas de familia” venga a limitar también la dimensión conceptual y cuantitativa de la capacidad contributiva.

Esta “capacidad subjetiva neta”, en palabras de Domínguez Crespo³⁵⁹, implica en el ámbito comunitario la exigencia de garantizar un mínimo existencial personal y familiar (que no necesariamente debe ser el mismo en los Estados miembros) y, en segundo lugar, garantizar el goce de regímenes tributarios acordes a la situación personal del contribuyente.

Ciertamente la determinación de dichos “mínimos” resta en la órbita de discrecionalidad del legislador.

En situaciones de crisis económica e inflación monetaria no es extraño advertir como estos “mínimos” al no ser actualizados, o cuando vienen limitadas las deducciones de “gastos de subsistencia”, culminan gravando una capacidad contributiva inexistente en la realidad.

Es en este marco donde la discrecionalidad legislativa encuentra -o debiera encontrar- un límite jurisdiccional a su inoperatividad³⁶⁰.

b) Límite máximo:

Mientras el límite cuantitativo mínimo responde al “desde cuándo-cuanto” se debe contribuir, el límite máximo interpela acerca del “hasta cuándo-cuanto”.

³⁵⁹ Domínguez Crespo, César A. *Incidencia y perspectivas del principio de capacidad económica en el derecho tributario de la Unión Europea*. ob. cit. pág. 132..

³⁶⁰ Sobre la evolución jurisprudencial de la Corte italiana véase Bergonzini, ob. cit. pág. 225 y ss. En Argentina, la Corte Suprema sentenció la inconstitucionalidad del “impuesto a la ganancia mínima presunta” allí cuando los sucesivos quebrantos del contribuyente no podían hacer “presumir” la existencia de una ganancia mínima generadora de rentas; CSJN, en causa “Hermitage S.A. c/ PEN- Ministerio de Economía s/ proceso de conocimiento” (15-06-2010).

Al igual que al momento de establecer el “mínimo vital” son claros los problemas de cuantificación y utilización de la discrecionalidad, pero en materia de límites máximos nos encontramos además con las divergencias acerca de su misma justificación.

b.1) ¿Un límite máximo endógeno al principio de la capacidad contributiva?

El goce de los servicios públicos como índice de capacidad contributiva y criterio de graduación de la exacción fiscal

Ya hemos afrontado en el Capítulo anterior la cuestión del goce de los servicios públicos como índice de capacidad contributiva y criterio de graduación de la exacción fiscal. Basta señalar en esta sede como buena parte de la doctrina (Bergonzini, Maffezzoni) ha señalado la necesidad de complementar los hechos indicativos de riqueza con los índices de goce de los servicios públicos, caso contrario “comportaría una injustificable disparidad de tratamiento”³⁶¹.

Esta postura que revive la doctrina del maestro Grizzotti³⁶² entiende que la conservación del patrimonio y la riqueza no es concebible sin la existencia de los servicios públicos.

Frente a la objeción de quienes sostienen que las ventajas que los individuos obtienen de los servicios públicos no son mesurables económicamente, se ha respondido que si bien la ausencia de un precio de mercado impide determinar el valor en base a valoraciones individuales, esto “no comporta la imposibilidad de determinar su valor en base a las valoraciones del legislador ordinario”.

En tal sentido, la función del principio de capacidad contributiva sería la de imponer al legislador un criterio de reparto del gasto público fundado en las manifestaciones de goce de los servicios públicos. Consecuentemente, la carga fiscal debiera ser mas alta allí cuando mayor es la eficacia de los servicios públicos para producir los presupuestos de hecho que, en tal sentido, serán considerados tales solo aquellos hechos reveladores de riqueza que manifiestan un goce de los servicios públicos³⁶³. En otras palabras, a menor ventaja de los servicios públicos corresponde una exacción reducida; a mayores ventajas significativas corresponderá entonces una exacción mas elevada³⁶⁴.

En mi opinión, sin embargo, una concepción de la capacidad contributiva de este tipo, aún cuando pretenda encontrar un límite cuantitativo “endógeno” al deber de contribuir, no parece idónea para establecer solo por sí misma un límite máximo que vincule directamente al legislador.

Y esto no solo en función de la capacidad del “real” legislador tributario (que últimamente se concentra en la misma administración tributaria) para conmensurar este aspecto, sino porque la misma evaluación se

³⁶¹ Bergonzini, *ob.cit.* pág. 248.

³⁶² Grizzotti, B. “Il principio di capacità contributiva e sue applicazioni” en *Saggi sul rinnovamento degli studi di scienze delle finanze e diritto finanziario*. Milano, 1953.

³⁶³ Maffezzoni, F. *ob. cit.* pág. 65 y ss.

³⁶⁴ Bergonzini, *ob. cit.* pág. 254.

hace más compleja a medida que aumenta el grado de desigualdad social. En tal caso, las personas que se encuentran en situación de marginalidad social son aquellas que utilizan mayormente los servicios públicos básicos (salud pública, transporte público) y los subsidios sociales (de desocupación, vivienda social, etc); mientras que aquellos que pueden procurarse servicios privados básicos de mayor calidad (salud, seguridad, etc.) utilizan mayormente otro tipo de servicios públicos (justicia, protección de la propiedad privada, infraestructura y seguridad jurídica de inversiones, subsidios o regulaciones económicas del mercado, etc.).

Esto evidencia no solo la difícil cuantificación del parámetro del “goce de los servicios públicos” sino la complejidad de tal apreciación puesto que, como se ha observado, mientras más ineficiente es el servicio, paradójicamente, más recursos se necesitan. Esto demuestra la insuficiencia del parámetro del “goce de los servicios públicos” como único límite máximo intrínseco al poder de imposición.

Sin embargo, esto no significa que al momento de establecer la política tributaria, el legislador pueda enajenarse de la ponderación acerca de la calidad y cantidad de servicio público brindado y a quienes beneficia al momento de determinar el “que” y el “cuanto” del presupuesto de impuesto.

En efecto, así como al momento de afrontar la cuantía de los límites mínimos se hacía referencia a la necesidad de tener en cuenta la calidad y cantidad de los servicios públicos brindados por el Estado (principio del beneficio), con mayor razón el goce de los servicios públicos debiera tenerse en cuenta al momento de determinar el nivel máximo de imposición fiscal. De hecho, el reclamo popular “presión fiscal escandinava con servicios públicos africanos” refleja la unidad de ambos aspectos.

Esta postura comporta dos consecuencias relevantes para nuestro tema de estudio: a) por un lado implica asumir la unidad del fenómeno financiero recursos-gastos públicos y b) obliga incluso a revisar la postura que desconoce el control judicial de la presión tributaria global que recae sobre un mismo contribuyente, prefiriendo concentrarse en un análisis impuesto por impuesto y competencia por competencia.

b.2) Límites que se derivan de los demás valores constitucionales

Ya con anterioridad hemos abordado como el límite máximo resulta necesariamente implicado, por ejemplo, por el principio de solidaridad o la garantía de la propiedad privada. Mas allá de la postura que se adopte en tal sentido, es claro que la cuestión deja ver la insuficiencia de la capacidad contributiva para individualizar precisos límites “intrínsecos” al deber de contribuir.

En mi opinión, tal hecho no hace otra cosa que reafirmar la necesidad de coordinar los demás principios en juego sin dejar de tener el horizonte puesto en la finalidad de la realización de los derechos humanos.

En tal sentido, un límite evidente pareciera encontrarse en el hecho que siendo la participación del gasto público en razón de la capacidad contributiva, tal contribución presupone la permanencia de dicha capacidad antes que su destrucción.

Se evidencia aquí el nexo entre el principio de capacidad contributiva y los principios constitucionales de materia económica que hemos enunciado antes, por lo que todo tributo debiera encontrar su fundamento en una riqueza cierta y efectiva. En tal sentido, la capacidad contributiva determina la medida máxima de la exacción tributaria³⁶⁵ (Gaffuri³⁶⁶).

Desde el punto de vista objetivo, esto implica el respeto por un cierto grado de economía privada reconocido por la constitución. Esto es, un sistema constitucional que reconoce la libertad económica no puede admitir una exacción ilimitada³⁶⁷.

En tal sentido, observa Mangiameli³⁶⁸, “el justo impuesto podría ser visto ya no como solo una cuestión de conveniencia económica sino esencialmente como una pretensión comprendida dentro de la salvaguardia de los derechos económicos”.

En el marco comunitario, la “intensidad del gravamen” cobra relevancia tanto en las prohibiciones de discriminaciones antes señaladas, como en la necesidad de eliminar los fenómenos de doble o múltiple imposición jurídica y económica.

Desde el perfil subjetivo, por su parte, reaparece el clásico límite a la injerencia a la propiedad privada, injerencia esta que será ilegítima allí cuando termine asimilándose a “una expropiación sin indemnización”.

En tal sentido, si la capacidad económica esta en la base de la capacidad contributiva y aún cuando el deber de contribuir sea expresión del deber de solidaridad, debe respetar las exigencias particulares de cada uno de los contribuyentes.

Ciertamente no será posible determinar un preciso límite máximo a priori “pero se debe admitir que existe un límite máximo mas allá del cual no se puede negar el carácter supresivo y la violación de la propiedad privada”³⁶⁹.

b-Bis) El límite de la arbitrariedad y la irracionalidad de la imposición:

³⁶⁵ El principio de la progresividad no contradice tal afirmación sino que la complementa por cuanto dentro de dicha medida el legislador puede distribuir diversamente la carga tributaria teniendo en consideración los fines sociales del deber de contribuir.

³⁶⁶ “La capacidad contributiva, en cuanto principio constitucional opera como límite y solo como límite cuantitativo y cualitativo a la exacción tributaria”. Gaffuri, G. *L’attitudine alla contribuzione*. Milano, 1969; pág. 53.

³⁶⁷ Claro que establecer un límite máximo determinado dentro del cual el sistema de economía privada desapareciese, se acercaría a una imposición del 100%.

³⁶⁸ Mangiameli, S. “il diritto alla giusta imposizione. La prospettiva del costituzionalista”; en *Diritto e Pratica Tributaria*, N. 4/2016; pág. 1397.

³⁶⁹ Conf. Moschetti, F. “Il principio della capacità contributiva, espressione di un sistema di valori che informa il rapporto tra singolo e comunità”, en AA.VV. *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Dir. Perrone-Berliri, Napoli, 2006; pág. 259 y ss.

Una postura que ha encontrado recepción jurisprudencial en la Corte Constitucional italiana advierte que el único límite máximo que no puede superar el juicio de legitimidad constitucional consiste en la “absoluta arbitrariedad e irracionalidad de la medida de la imposición”³⁷⁰.

En tal sentido, libertad y derechos económicos cuentan con la tutela constitucional de la racionalidad y proporcionalidad de la medida de la imposición que, a su vez, implica un equilibrio entre los derechos subjetivos de los contribuyentes alcanzados y los del resto de la comunidad.

En este entendimiento, el legislador tributario no podría aumentar el nivel de imposición en una medida que importe cancelar los mismos derechos generadores del hecho imponible sobre el cual se asienta un determinado tributo (trabajo, libre empresa, propiedad).

En realidad tampoco esta doctrina ofrece un límite determinable *a priori* sino que se reduce a declarar inconstitucionales aquellas normas que merecen dicha tacha excepcional por no tener en cuenta ningún tipo de capacidad contributiva o cuando se realizan discriminaciones arbitrarias entre los contribuyentes en violación del principio de igualdad.

De hecho, un juicio basado sobre la razonabilidad, que a su vez se asienta en el principio de igualdad, no ofrece *per se* un límite por cuanto implicaría antes ponderar las motivación del impuesto (razonabilidad) y la necesidad del mismo para el interés general (proporcionalidad medio-fin).

En fin, resulta claro que el principio de capacidad contributiva, cualquiera sea la amplitud con la cual se lo entienda, no puede determinar *a priori* un límite expreso e implícito al poder tributario.

Tampoco el juicio de razonabilidad y proporcionalidad por si solos pueden ofrecer un límite *per se* a la medida de la exacción tributaria.

En definitiva, como señala Mangiameli³⁷¹, afirmar la existencia de límites constitucionales a la imposición no implica limitar atenuar la solidaridad fiscal ni la política retributiva del Estado, siempre que esta no sea impedida por el lado del debito público, pero “traza los confines de la imposición tributaria y llenan de contenido la capacidad contributiva, definiendo un nivel impositivo constitucionalmente no superable”.

La ausencia de un límite “endógeno” al deber de contribuir revela que otros límites deben coexistir y equilibrarse, teniendo en cuenta la finalidad para el cual existe el mismo sistema financiero y el Estado mismo, esto es, la realización efectiva de los derechos humanos.

En cuanto aquí nos importa, es relevante destacar como los sistemas de tutela, generalmente no prevén un acción útil para contestar la “presión tributaria integral” y solo permiten discutir impuesto por impuesto, año por año y por ente fiscal particular (lo que resulta mas gravoso aún en sistemas federales). Desde la

³⁷⁰ En tal sentido reporta Bergonzini, entre otros fallos cita: n.62 del 20 aprile 1977, n. 104/1985, n. 336 15 luglio 1992, n. 23 del 19 gennaio 2005.

³⁷¹ Mangiameli, S. *ob. cit.* pág. 1399.

perspectiva de la realización de los derechos humanos ciertamente un análisis de este tipo no es suficiente, sino que debería implicar la crítica jurídica acerca del “sistema” tributario como tal.-

4. LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE EN EL CONTEXTO DE “COORDINACIÓN” INTERNACIONAL

En el Capítulo I (**Remisión** Cap I, punto 2.3.) dábamos cuenta como en el estado actual de la evolución de los derechos humanos, asistimos a un escenario donde estos se han multiplicado, especificado y, en cierta medida, internacionalizado. Esta apreciación se verifica no solo en la globalización de los conceptos sino también en una influencia recíproca de los distintos niveles de reconocimiento y protección de dichos derechos.

El derecho financiero y tributario sin duda no es ajeno a este proceso de constitucionalización e internacionalización, fenómeno este último que recibe el impulso de las nuevas formas de comercio y las acciones de los organismos internacionales.

Desde el primer perfil, a nadie escapa el enorme impacto que han tenido la digitalización de la economía y la expansión del comercio electrónico que traspasan el ámbito de las clásicas “soberanías tributarias”.

Desde el segundo perfil, esto es la “internacionalización del derecho tributario”, autorizada doctrina ha señalado la formación de un “derecho tributario global” (Pistone – García Novoa), lo que comporta la elección de prioridades de política de “coordinación fiscal internacional” y la consecuente sanción de las acciones contrarias a tales fines.

Dentro de estas, cobran particular interés en la actualidad la transparencia fiscal, la lucha contra la elusión fiscal y el contraste a la planificación fiscal internacional “agresiva”, tópicos estos que, a decir de García Novoa, se han revelado como temas clave en la moderna configuración del derecho tributario³⁷².

Como bien reporta el catedrático de Santiago de Compostela, el fracaso de la política de la *harmful tax competition* (HTC) de fines de los años noventa, llevó al giro de la política tributaria internacional liderada por el G-20 y la OCDE, respaldada por buena parte de la política y la opinión pública, especialmente frente a quienes han cargado con los efectos de la conocida crisis sub-prime del 2008. Este cambio de paradigma, a decir de buena parte de la doctrina, se impulsa hacia: a) el paso de la transferencia bilateral de información a requerimiento por una transferencia global automática y efectiva; b) el cambio de paraísos fiscales identificados en función del bajo o nulo nivel de tributación al de jurisdicciones no cooperantes en términos de intercambio efectivo de información; c) la irrupción del estándar de la planificación fiscal agresiva como conducta inadmisible y equiparable en sus efectos a las conductas elusivas y evasivas. En efecto, en vez de profundizar la modificación de los sistemas domésticos o los instrumentos convencionales bilaterales, cuyas inconsistencias o asimetrías provocan las lagunas o vías de fuga de la imposición, se ha preferido recurrir al estándar flexible de la planificación fiscal agresiva.

No es esta la sede para ocuparnos de estas dinámicas categorías tributarias, pero es claro que si el derecho internacional tributario persigue primordialmente el intercambio internacional de información desvinculada de los derechos de los contribuyentes, a la vez que se diluyen los clásicos límites entre

³⁷² García Novoa, C. *Hacia un derecho tributario global*, ob. cit. pág. 31.

evasión, elusión y planificación fiscal lícita (o economía de opción)³⁷³, entonces la seguridad del contribuyente se ve fuertemente vulnerada.

Esta minusvalía en la protección del contribuyente puede bien observarse en materia de “intercambio internacional de información” y la garantía del “debido proceso” donde se evidencia un panorama heterogéneo entre los sistemas domésticos. Así, mientras algunos los sistemas nacionales preveían la posibilidad de recursos judiciales previos al intercambio de la información (Uruguay), otros ni siquiera prevén la notificación al contribuyente respecto que se ha iniciado o se encuentra en curso un proceso de intercambio de información que le respecta (Brasil, Argentina, Italia).

Esta escasa preocupación por el contribuyente se evidencia con claridad en el conocido Proyecto G20-OCDE *Base erosion and profit shifting* (BEPs) donde este aparece solo en las previsiones que se refieren al arbitraje como mecanismo adecuado para la resolución de conflictos entre las distintas jurisdicciones tributarias internacionales (Acción 14). Desde esta perspectiva, las defensas de los derechos de los contribuyentes a menudo son advertidas como una “pérdida de tiempo” en función del efectivo intercambio de información.

Respecto del estándar de “planificación fiscal agresiva” este se traduce en la indeterminación de las conductas del contribuyente, más aún cuando pretende basarse en justificaciones de “moralidad tributaria” que no encuentran su recepción normativa bajo una fórmula legal típica. Así por ejemplo, esta postura ha determinado el uso -y abuso- de cláusulas generales antielusivas o categorías más difusas como “el abuso del derecho” o el revival de un ampliado “criterio de interpretación económica” y, con ello, una “erosión” de las defensas y garantías del contribuyente, principalmente por la relativización del principio de legalidad y del justo proceso.

El fenómeno también tiene sus consecuencias en la dimensión del gasto público mediante la limitación de los incentivos tributarios que puede adoptar un determinado Estado a fines de la consecución de su desarrollo económico y social, por cuanto corren el riesgo de ser consideradas normas elusivas, ilegítimas “ayudas de Estado” o disposiciones promotoras de la competencia fiscal dañosa.

Desde el perfil del contribuyente, más allá de la inseguridad jurídica propia del contexto tensión entre un derecho local y una *governance* con pretensión internacional, el impacto se advierte directamente sobre la capacidad contributiva allí cuando, por ejemplo, se impiden o limitan ciertas deducciones de gastos, o se condiciona la utilización del crédito fiscal, etc.

³⁷³ La concepción tradicional reconocida por la Cámara de los Lores británica en la resolución Duque de Westminster (IRC vs Duke of Westminster, 1936 AC i (HL)) admite el legítimo derecho a optar por las vías fiscales menos onerosas en la medida que no constituya una violación directa de la norma legal. En igual sentido se expresara la Corte Suprema Norteamericana (293, U.S. 1935, 465) y el Informe Ruding elaborado por el Comité de expertos de la U.E. en 1992.

Así por ejemplo, autores como Pistone³⁷⁴ sostienen la posibilidad de hacer extensivas las consideraciones de la jurisprudencia italiana en materia de “clausula general antielusiva”³⁷⁵ también a los fenómenos de planificación fiscal agresiva. Sin embargo estas situaciones de doble o múltiple deducción de gastos que son tachadas globalmente como “agresivas” no se realizan contra-*legem* o eludiendo las normativas de los Estados involucrados, sino precisamente en base a estas, por lo que resultarían acordes con cada sistema legal doméstico. Y no obstante, a la luz de estos nuevos estándares de coordinación, se podría llegar a impedir una deducción en un determinado sistema doméstico en la medida que esta ya haya sido utilizada ante otro Estado.

Como se observa, en tales casos la “noma de coordinación internacional” lejos de ser solo un formal reparto de potestad tributaria entre Estados, termina afectando de manera directa al contribuyente.

Esta tensión necesariamente involucrará los Tribunales nacionales que, en ausencia de un Tribunal internacional, deberá ponderar la efectiva protección de los derechos del contribuyente -y los derechos humanos en general- frente a las obligaciones internacionales (adoptadas vía legislativa o incluso *soft law*) que implican limitaciones supranacionales a la política tributaria nacional.

En definitiva, el actual contexto internacional de “coordinación” expresado en BEPs caracterizado por el estándar de la planificación fiscal agresiva y la transparencia fiscal internacional, resulta de gran interés para nuestro análisis especialmente porque, lejos estructurarse en función de los derechos del contribuyente, mantiene y refuerza el foco en el poder administrador. De hecho, sus acciones se concentran en la lucha contra el fraude y la elusión fiscal internacional y persiguen la coordinación de las diversas potestades tributarias a los fines de mejorar la recaudación y limitar los fenómenos elusivos o de planificación “fiscal agresiva” producidas por las mismas asimetrías existentes entre los distintos sistemas domésticos. En resumen, el actual contexto de coordinación que autorizada doctrina ha calificado como una “revolución fiscal” (Malherbe³⁷⁶), en mi criterio, al menos desde el perfil de la protección de la persona-contribuyente, lejos está de considerarse un cambio de paradigma por cuanto:

- a) se estructura en base a la protección de las bases tributarias de los fiscos y la consecuente defensa de la “soberanía tributaria” (al menos este es el objetivo declarado) y no desde los derechos de los contribuyentes (que de hecho solo son mencionados en el Plan BEPs de manera residual al tratar al Arbitraje como mecanismo alternativo de resolución de controversias) ;
- b) implica limitaciones a la política tributaria de los Estados nacionales;

³⁷⁴ Pistone, P. “I limiti esterni...” *ob. cit.*

³⁷⁵ Sent. Cass. SS. UU. 23 dicembre 2008; Dent. Ns. 30055, 56 y 57. A decir de Pistone “aún antes de la introducción de la cláusula general antiabuso en el art. 10bis del Estatuto de los derechos del Contribuyente, la jurisprudencia italiana de legitimidad reveló el vínculo entre lucha contra la elusión fiscal y respeto del principio de capacidad contributiva”.

³⁷⁶ Malherbe, J. – Tello, C. – Grau Ruiz, M. *La Revolución fiscal de 2014. Fatca, Beps, Ovdp*. Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Bogotá. Colombia, 2015.

- c) no modifica las bases de distribución de la potestad tributaria puesto que, mas allá que declare la intención de tasar en “el lugar donde se agrega valor”, sigue manteniendo la estructura convencional basada en la prioridad del principio de residencia;
- d) bajo el argumento de la lucha contra la erosión de las bases imponibles termina erosionando los principios clásicos en materia de defensa del contribuyente: *in primis*, legalidad y garantía de debido proceso;
- e) poniendo el foco en el “fraude” fiscal internacional se acentúa una visión sancionatoria del derecho tributario que, inclusive, puede implicar un retroceso de la cultura jurídica allí cuando se realicen reproches de orden moral (“no paga impuestos suficientes”) o de acuerdo a las características del contribuyente (“multinacional elusiva”).

5. LAS CARTAS DE LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE.

Existiendo principios constitucionales que se expresan como garantías de los derechos del contribuyente frente al ejercicio de la potestad tributaria, la elaboración de los denominados estatutos o cartas de los contribuyentes tienen la finalidad de explicitar y especificar los límites constitucionales y legales a los cuales debe sujetarse el ejercicio de dicha potestad, tanto en su faz normativa como aplicativa, a la vez que declara su intención de mejorar la relación colaborativa de confianza entre fisco y contribuyente.

Cabe señalar que, con cierto grado de heterogeneidad, las Cartas de derechos de los contribuyentes explicitan buena parte de los derechos y garantías receptados ya constitucionalmente a la vez que suelen prever la existencia de un órgano ad-hoc especializado en la defensa general del contribuyente.

Como bien refiere Casás³⁷⁷, este fenómeno se generalizó a partir de los años 80 en diversos países con el objeto de mejorar la relación entre el fisco y los obligados tributarios y se encuentra presente tanto en sistemas de *common law* como Estados Unidos, Nueva Zelanda o Gran Bretaña, como en sistemas de tradición occidental como Francia, España e Italia.

En Latinoamérica han recurrido a este instrumento México y Colombia, mientras que Perú, Puerto Rico, Uruguay, Chile y Bolivia explicitan un cierto número de derechos que se deducen de la ley o el código tributario.

Generalmente estas Cartas son adoptadas por vía legislativa ordinaria, lo que significa que no cuentan con una jerarquía supra-legal, aún cuando sus prescripciones han sido objeto de referencia expresa al momento de evaluar la legitimidad o no de una determinada medida tributaria.

Como se puede observar de la referencia consignada al final del presente Capítulo (**APENDICE**), mientras algunos sistemas establecen un organismo ad-hoc fuera de la estructura de la administración fiscal activa, otros en cambio solo prevén controles internos de autotutela.

5.1. El contenido de las Cartas de los Derechos de los Contribuyentes ¿Son todos derechos humanos?

Dependiendo del marco constitucional y el sistema tributario doméstico de referencia, el contenido de las Carta de los derechos de los contribuyentes se muestra heterogéneo lo cual impide un tratamiento común. Sin embargo, como hemos advertido, todos parecen reconocer como pilares fundamentales a los principios de “legalidad, igualdad y tutela jurisdiccional” como ejes básicos señalados por la mas autorizada doctrina (Valdés Costa – Uckmar).

³⁷⁷ Casás, José Osvaldo. *Carta de derechos del contribuyente latinoamericano para el ILADT*. Ed. Ad-hoc, julio 2014; pág. 45.

Atento el contenido heterogéneo de las Cartas de los Contribuyentes cabe preguntarse si todos los derechos y garantías allí previstas deben ser considerados “derechos humanos”.

La respuesta no es solo dogmática por cuanto si, como hemos señalado al inicio, los derechos de los contribuyentes deben considerarse una especialización de los DDHH, pues entonces estos deberán participar de sus mismas características antes señaladas (universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad).

En un sentido afirmativo se encuentran posturas como las de Bernal Ladrón de Guevara³⁷⁸, cuando sostiene que los contribuyentes tienen dos tipos de derechos fundamentales:

- i) aquellos que por su universalidad y transversalidad (es decir, que por su contenido u objeto trascienden a todos los ámbitos o materias de la esfera jurídica de los gobernados) le pertenecen a todos, sin importar la materia o el ámbito de aplicación, como el derecho a la igualdad, el derecho de petición, la inviolabilidad del domicilio, la protección de datos personales, el derecho de audiencia (...) todos ellos reconocidos en las constituciones y los tratados internacionales en los cuales el Estado es parte;
- ii) aquellos otros que la constitución política reconoce como derechos fundamentales específicos de los contribuyentes conocidos en el mundo jurídico como las garantías individuales de justicia fiscal.

Refiriéndose al sistema mexicano menciona entre estos derechos a los principios de: proporcionalidad, equidad, legalidad, destino del gasto público.

Deben agregarse además los denominados derechos fundamentales implícitos³⁷⁹ que, aun cuando no han sido explicitados, “son derechos inherentes al ser humano y están ligados directamente con su dignidad, por lo que para poder reclamarlos es necesario implementar una justificación basada en la humanidad; es decir la dignidad del ser humano”³⁸⁰.

La explicitación de estos derechos a menudo son logrados a través del reconocimiento jurisdiccional, ya sea por vía positiva de explicitación (ej. Argentina capacidad contributiva; México el derecho al mínimo vital móvil), o por acción negativa declarando la incompatibilidad de determinadas obligaciones legales con el

³⁷⁸ Diana Bernal Ladrón de Guevara; Israel Santos Flores; Pastora Melgar Manzanilla “La doctrina del Sistema Europeo sobre los Derechos Humanos de propiedad y no autoincriminación en la experiencia de Prodecon”; en *Cuadernos de la Procuraduría de defensa del contribuyente*, N. XII. Mexico; págs. 35, 43 y ss.

³⁷⁹ Como bien observa Guastrini, los “derechos implícitos” son el último recurso, utilizados solo en defecto de los explícitos. “Demandar un derecho implícito representa también una lucha por la positivización de ese derecho lo que se traducirá en la posibilidad de ejecutarlo legalmente” Guastini, Riccado. *Derechos implícitos*. Univ. Andina Simón Bolívar. Ecuador.

³⁸⁰ Bernal hace derivar los implícitos de la “dignidad humana”. En similar sentido J. Tasioulas “Since all human beings are, in this sense, equally human, this valuable status is possessed by each in equal measure. The recognition of this status, which is the most promising way of understanding the notion of human dignity, is incompatible with the impersonal maximization of interests that utilitarians place at the centre of our ethical thought” (Tasioulas, J. “Human Dignity and the foundations of human rights”, en *Understanding Human Dignity*. Ed. Christopher McCrudden. Univ. Oxford, pág. 6.

sistema constitucional vigente (ej. la inconstitucionalidad del *solvo et repete* en Italia por violar el principio de igualdad o en Chile por encontrarse en contradicción con la garantía de acceso efectivo a la justicia).

Para la autora, en definitiva, los derechos de los contribuyentes “son” derechos humanos y, al igual que estos, han ido evolucionando desde su consagración positiva a su realización efectiva³⁸¹.

En mi opinión, y conforme la postura que hemos adoptado en los Capítulos anteriores, no puede sostenerse que todas las garantías contenidas en el heterogéneo catálogo de los derechos del contribuyente deben recibir la calificación de “derechos humanos”.

En efecto, si bien muchas de estas garantías no hacen más que explicitar los efectos de principios y garantías convencionales aplicados al ámbito tributario (legalidad, defensa efectiva, etc), otras referencias hacen más bien a las particularidades y necesidades propias del sistema doméstico de gestión fiscal y administrativa de la relación fisco - contribuyente. Este es el caso de los denominados “códigos de conducta” que, como bien afirma Rozas Valdés, tienden a estandarizar el comportamiento esperado de la administración pública³⁸². Así por ejemplo la versión norteamericana prevé expresamente al “derecho de recibir un servicio de calidad”, o la previsión colombiana que establece el derecho a “conocer la identidad de los funcionarios encargados de la atención al público” (art. 193, ap.14), mientras otros presentan tales derechos dentro del ámbito interno de autotutela de la administración fiscal (Ej. Ecuador³⁸³).

Por esta razón, más ajustada me parece la postura de Coppa cuando advierte que la violación de los derechos del contribuyente “puede” ser considerada una violación de los derechos humanos.

Consecuente con la postura que venimos asumiendo en este trabajo, no cualquier violación a las previsiones de una específica Carta de los Contribuyentes habilitará el acceso al Sistema regional de protección de los derechos humanos competente, por lo que deberá estarse a cada caso singular así como a las particularidades propias de los remedios que prevén los sistemas jurisdiccionales domésticos.

³⁸¹ “La protección a los derechos fundamentales de los pagadores de impuesto ha evolucionado; estamos viviendo en un mundo en desarrollo en materia de derechos fundamentales de los contribuyentes; su contenido era esencialmente de carácter sustantivo, por lo que ahora el foco de interés en relación con estos es la posibilidad real de hacerlos efectivos”. Bernal Ladrón de Guevara, *ob. cit.* pág. 39.

³⁸² Rozas Valdés, J. – Montserrat Casanella Chuecos – García Mexía, P. “Códigos de conducta en el orden tributario”, en *IEF*, Doc. 7/06.

³⁸³ El SRI respeta los derechos del contribuyente; por esta razón se ha fortalecido el departamento de Derechos del Contribuyente que tiene como objetivo: Promover, difundir y salvaguardar los derechos y garantías de los contribuyentes, analizando, canalizando y atendiendo oportuna y eficientemente temas relacionados con las actuaciones de la institución, así como proponer y coordinar la adopción de mecanismos que permitan corregir deficiencias detectadas en los procesos. <http://www.sri.gob.ec/web/guest/derechos-del-contribuyente>

5.1.1.- La “Carta de derechos del contribuyente latinoamericano del ILADT”

Bajo esta perspectiva, en su aporte a la “Carta de derechos del contribuyente latinoamericano del ILADT”³⁸⁴, que sirviera de base para la Carta de derechos del contribuyente latinoamericano aún en curso de elaboración³⁸⁵, el Prof. José Casas organiza su contenido sobre seis ejes fundamentales: 1) la legitimidad del tributo; 2) el afianzamiento de la seguridad jurídica; 3) la igualdad, equidad y capacidad contributiva; 4) el eje referido al ejercicio de la potestad tributaria aplicativa; 5) la tutela jurisdiccional efectiva; 6) sobre inmunidades fiscales.

Me permito agregar dos especificaciones más respecto del ámbito del derecho internacional tributario donde: a) la aplicación de los convenios CDI no debiera ser desvirtuada o invalidada en base a una interpretación doméstica del mismo y b) respecto del creciente intercambio internacional de información, resulta necesario dotar al contribuyente de una acción y una instancia útil para hacer valer sus derechos respecto de la información que se obtiene y transfiere respecto de su persona.

La obra del Prof. Casás recepta la doctrina ILADT que ya se había pronunciado en sus Jornadas precedentes³⁸⁶ y expresamente en las Recomendaciones de las XX Jornadas en San Salvador de Bahía³⁸⁷ donde se concentran en buena parte el contenido de los derechos humanos del contribuyente y donde se recomienda que debería adoptarse un “estatuto o código de defensa del contribuyente” con supremacía sobre las leyes ordinarias y haciendo extensiva su tutela a las personas jurídicas o ideales “ respecto a las obligaciones tributarias y sanciones, en su condición de sujetos pasivos, obligados tributarios o destinatarios del tributo” (Rec. n.4)³⁸⁸.

³⁸⁴ Casás, José Osvaldo. *Carta de derechos del contribuyente latinoamericano. Para el ILADT*. Ed. Ad-Hoc, julio 2014.

³⁸⁵ Si bien se preveía su aprobación por el Instituto en las recientes XXIX Jornadas de Santa Cruz de la Sierra (Bolivia, noviembre 2016), la misma se encuentra aún en curso de estudio y se prevé su presentación para las siguientes Jornadas de Montevideo-2018.

³⁸⁶ Una memoria histórica de los antecedentes de la doctrina ILADT en la materia pueden encontrarse en la citada obra de José O. Casás, *Carta de Derechos, ob. cit.*, pág. 40 y ss.

³⁸⁷ Recomendaciones de las XX Jornadas ILADT de Salvador de Bahía, Brasil del año 2000. En *Anais das XX Jornadas do ILADT*, Tema 1, ABDF. Brasil, 2000. Las recomendaciones pueden consultarse en la página web del Instituto (www.iladt.org).

Respecto de la cuestión referida a la proporcionalidad de las cargas fiscales, esta materia fue objeto de tratamiento específico en las XIV Jornadas ILADT de Buenos Aires que en sus recomendaciones indicaron expresamente “1. Declarar la inconstitucionalidad de las cargas fiscales, que individualmente o en su conjunto resulten excesivas por contravenir los principios y garantías superiores que en cada país contengan las respectivas Constituciones o Leyes de rango superior al de la ley ordinaria”.

³⁸⁸ Entre las otras fuentes de la Carta del ILADT se destacan además el Modelo de Código Tributario para América Latina, las resoluciones ILADT y las tradiciones constitucionales de la doctrina jurisprudencial de los Países de las Asociaciones que integran dicho Instituto.

APENDICE

1.- CARTAS DE DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES

ESPAÑA: (Ley 1/98 (26-02-1998) – Ley General Tributaria 58/2003 (art. 34³⁸⁹)

Constituyen derechos de los obligados tributarios, entre otros, los siguientes:

1. Derecho a ser informado y asistido por la Administración tributaria sobre el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.
2. Derecho a obtener, en los términos previstos en esta ley, las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo y las devoluciones de ingresos indebidos que procedan, con abono del interés de demora previsto en el artículo 26 de esta ley, sin necesidad de efectuar requerimiento al efecto.
3. Derecho a ser reembolsado, en la forma fijada en esta ley, del coste de los avales y otras garantías aportados para suspender la ejecución de un acto o para aplazar o fraccionar el pago de una deuda, si dicho acto o deuda es declarado total o parcialmente improcedente por sentencia o resolución administrativa firme, con abono del interés legal sin necesidad de efectuar requerimiento al efecto, así como a la reducción proporcional de la garantía aportada en los supuestos de estimación parcial del recurso o de la reclamación interpuesta.
4. Derecho a utilizar las lenguas oficiales en el territorio de su comunidad autónoma, de acuerdo con lo previsto en el ordenamiento jurídico.
5. Derecho a conocer el estado de tramitación de los procedimientos en los que sea parte.
6. Derecho a conocer la identidad de las autoridades y personal al servicio de la Administración tributaria bajo cuya responsabilidad se tramitan las actuaciones y procedimientos tributarios en los que tenga la condición de interesado.
7. Derecho a solicitar certificación y copia de las declaraciones por él presentadas, así como derecho a obtener copia sellada de los documentos presentados ante la Administración, siempre que la aporten junto a los originales para su cotejo, y derecho a la devolución de los originales de dichos documentos, en el caso de que no deban obrar en el expediente.
8. Derecho a no aportar aquellos documentos ya presentados por ellos mismos y que se encuentren en poder de la Administración actuante, siempre que el obligado tributario indique el día y procedimiento en el que los presentó.
9. Derecho, en los términos legalmente previstos, al carácter reservado de los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria, que sólo podrán ser utilizados para la aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada y para la imposición de sanciones, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros, salvo en los supuestos previstos en las leyes.
10. Derecho a ser tratado con el debido respeto y consideración por el personal al servicio de la Administración tributaria.
11. Derecho a que las actuaciones de la Administración tributaria que requieran su intervención se lleven a cabo en la forma que le resulte menos gravosa, siempre que ello no perjudique el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.
12. Derecho a formular alegaciones y a aportar documentos que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución.

³⁸⁹ <http://www.minhap.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Impuestos/Consejo%20Defensa%20Contribuyente-/Paginas/Catalogo%20derechos%20contribuyente.aspx>

13. Derecho a ser oído en el trámite de audiencia, en los términos previstos en esta ley.
14. Derecho a ser informado de los valores de los bienes inmuebles que vayan a ser objeto de adquisición o transmisión.
15. Derecho a ser informado, al inicio de las actuaciones de comprobación o inspección sobre la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones y a que las mismas se desarrollen en los plazos previstos en esta ley.
16. Derecho al reconocimiento de los beneficios o regímenes fiscales que resulten aplicables.
17. Derecho a formular quejas y sugerencias en relación con el funcionamiento de la Administración tributaria.
18. Derecho a que las manifestaciones con relevancia tributaria de los obligados se recojan en las diligencias extendidas en los procedimientos tributarios.
19. Derecho de los obligados a presentar ante la Administración tributaria la documentación que estimen conveniente y que pueda ser relevante para la resolución del procedimiento tributario que se esté desarrollando.
20. Derecho a obtener copia a su costa de los documentos que integren el expediente administrativo en el trámite de puesta de manifiesto del mismo en los términos previstos en esta ley.

21. Este derecho podrá ejercitarse en cualquier momento en el procedimiento de apremio.

2. Integrado en el Ministerio de Hacienda, el Consejo para la Defensa del Contribuyente velará por la efectividad de los derechos de los obligados tributarios, atenderá las quejas que se produzcan por la aplicación del sistema tributario que realizan los órganos del Estado y efectuará las sugerencias y propuestas pertinentes, en la forma y con los efectos que reglamentariamente se determinen." Asimismo, el artículo 99 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, relativo al desarrollo de las actuaciones y procedimientos tributarios, establece lo siguiente:

1. En el desarrollo de las actuaciones y procedimientos tributarios, la Administración facilitará en todo momento a los obligados tributarios el ejercicio de los derechos y el cumplimiento de sus obligaciones, en los términos previstos en los apartados siguientes.
2. Los obligados tributarios pueden rehusar la presentación de los documentos que no resulten exigibles por la normativa tributaria y de aquellos que hayan sido previamente presentados por ellos mismos y que se encuentren en poder de la Administración tributaria actuante. Se podrá, en todo caso, requerir al interesado la ratificación de datos específicos propios o de terceros, previamente aportados.
3. Los obligados tributarios tienen derecho a que se les expida certificación de las autoliquidaciones, declaraciones y comunicaciones que hayan presentado o de extremos concretos contenidos en las mismas.
4. El obligado que sea parte en una actuación o procedimiento tributario podrá obtener a su costa copia de los documentos que figuren en el expediente, salvo que afecten a intereses de terceros o a la intimidad de otras personas o que así lo disponga la normativa vigente. Las copias se facilitarán en el trámite de audiencia o, en defecto de éste, en el de alegaciones posterior a la propuesta de resolución.
5. El acceso a los registros y documentos que formen parte de un expediente concluido a la fecha de la solicitud y que obren en los archivos administrativos únicamente podrá ser solicitado por el obligado tributario que haya sido parte en el procedimiento tributario, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 95 de esta ley.

6. Para la práctica de la prueba en los procedimientos tributarios no será necesaria la apertura de un período específico ni la comunicación previa de las actuaciones a los interesados.

7. Las actuaciones de la Administración tributaria en los procedimientos de aplicación de los tributos se documentarán en comunicaciones, diligencias, informes y otros documentos previstos en la normativa específica de cada procedimiento. Las comunicaciones son los documentos a través de los cuales la Administración notifica al obligado tributario el inicio del procedimiento u otros hechos o circunstancias relativos al mismo o efectúa los requerimientos que sean necesarios a cualquier persona o entidad. Las comunicaciones podrán incorporarse al contenido de las diligencias que se extiendan. Las diligencias son los documentos públicos que se extienden para hacer constar hechos, así como las manifestaciones del obligado tributario o persona con la que se entiendan las actuaciones. Las diligencias no podrán contener propuestas de liquidaciones tributarias. Los órganos de la Administración tributaria emitirán, de oficio o a petición de terceros, los informes que sean preceptivos conforme al ordenamiento jurídico, los que soliciten otros órganos y servicios de las Administraciones públicas o los poderes legislativo y judicial, en los términos previstos por las leyes, y los que resulten necesarios para la aplicación de los tributos.

En los procedimientos tributarios se podrá prescindir del trámite de audiencia previo a la propuesta de resolución cuando se suscriban actas con acuerdo o cuando en las normas reguladoras del procedimiento esté previsto un trámite de alegaciones posterior a dicha propuesta. En este último caso, el expediente se pondrá de manifiesto en el trámite de alegaciones.

ITALIA: (Legge 27 luglio, n. 212)³⁹⁰

Art. 1. (Principi generali)

1. Le disposizioni della presente legge, in attuazione degli articoli 3, 23, 53 e 97 della Costituzione, costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario e possono essere derogate o modificate solo espressamente e mai da leggi speciali.

2. L'adozione di norme interpretative in materia tributaria può essere disposta soltanto in casi eccezionali e con legge ordinaria, qualificando come tali le disposizioni di interpretazione autentica.

3. Le regioni a statuto ordinario regolano le materie disciplinate dalla presente legge in attuazione delle disposizioni in essa contenute; le regioni a statuto speciale e le province autonome di Trento e di Bolzano provvedono, entro un anno dalla data di entrata in vigore della presente legge, ad adeguare i rispettivi ordinamenti alle norme fondamentali contenute nella medesima legge.

4. Gli enti locali provvedono, entro sei mesi dalla data di entrata in vigore della presente legge, ad adeguare i rispettivi statuti e gli atti normativi da essi emanati ai principi dettati dalla presente legge.

Art. 2. (Chiarezza e trasparenza delle disposizioni tributarie)

1. Le leggi e gli altri atti aventi forza di legge che contengono disposizioni tributarie devono menzionarne l'oggetto nel titolo; la rubrica delle partizioni interne e dei singoli articoli deve menzionare l'oggetto delle disposizioni ivi contenute.

2. Le leggi e gli atti aventi forza di legge che non hanno un oggetto tributario non possono contenere disposizioni di carattere tributario, fatte salve quelle strettamente inerenti all'oggetto della legge

³⁹⁰ Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 177 del 31 luglio 2000.

medesima.

3. I richiami di altre disposizioni contenuti nei provvedimenti normativi in materia tributaria si fanno indicando anche il contenuto sintetico della disposizione alla quale si intende fare rinvio.

4. Le disposizioni modificative di leggi tributarie debbono essere introdotte riportando il testo conseguentemente modificato.

Art. 3. (Efficacia temporale delle norme tributarie)

1. Salvo quanto previsto dall'articolo 1, comma 2, le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo. Relativamente ai tributi periodici le modifiche introdotte si applicano solo a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore delle disposizioni che le prevedono.

2. In ogni caso, le disposizioni tributarie non possono prevedere adempimenti a carico dei contribuenti la cui scadenza sia fissata anteriormente al sessantesimo giorno dalla data della loro entrata in vigore o dell'adozione dei provvedimenti di attuazione in esse espressamente previsti.

3. I termini di prescrizione e di decadenza per gli accertamenti di imposta non possono essere prorogati.

Art. 4. (Utilizzo del decreto-legge in materia tributaria)

1. Non si può disporre con decreto-legge l'istituzione di nuovi tributi né prevedere l'applicazione di tributi esistenti ad altre categorie di soggetti.

Art. 5. (Informazione del contribuente)

1. L'amministrazione finanziaria deve assumere idonee iniziative volte a consentire la completa e agevole conoscenza delle disposizioni legislative e amministrative vigenti in materia tributaria, anche curando la predisposizione di testi coordinati e mettendo gli stessi a disposizione dei contribuenti presso ogni ufficio impositore. L'amministrazione finanziaria deve altresì assumere idonee iniziative di informazione elettronica, tale da consentire aggiornamenti in tempo reale, ponendola a disposizione gratuita dei contribuenti.

2. L'amministrazione finanziaria deve portare a conoscenza dei contribuenti tempestivamente e con i mezzi idonei tutte le circolari e le risoluzioni da essa emanate, nonché ogni altro atto o decreto che dispone sulla organizzazione, sulle funzioni e sui procedimenti.

Art. 6. (Conoscenza degli atti e semplificazione)

1. L'amministrazione finanziaria deve assicurare l'effettiva conoscenza da parte del contribuente degli atti a lui destinati. A tal fine essa provvede comunque a comunicarli nel luogo di effettivo domicilio del contribuente, quale desumibile dalle informazioni in possesso della stessa amministrazione o di altre amministrazioni pubbliche indicate dal contribuente, ovvero nel luogo ove il contribuente ha eletto domicilio speciale ai fini dello specifico procedimento cui si riferiscono gli atti da comunicare. Gli atti sono in ogni caso comunicati con modalità idonee a garantire che il loro contenuto non sia conosciuto da soggetti diversi dal loro destinatario. Restano ferme le disposizioni in materia di notifica degli atti tributari.

2. L'amministrazione deve informare il contribuente di ogni fatto o circostanza a sua conoscenza dai quali possa derivare il mancato riconoscimento di un credito ovvero l'irrogazione di una sanzione, richiedendogli

di integrare o correggere gli atti prodotti che impediscono il riconoscimento, seppure parziale, di un credito.

3. L'amministrazione finanziaria assume iniziative volte a garantire che i modelli di dichiarazione, le istruzioni e, in generale, ogni altra propria comunicazione siano messi a disposizione del contribuente in tempi utili e siano comprensibili anche ai contribuenti sforniti di conoscenze in materia tributaria e che il contribuente possa adempiere le obbligazioni tributarie con il minor numero di adempimenti e nelle forme meno costose e più agevoli.

4. Al contribuente non possono, in ogni caso, essere richiesti documenti ed informazioni già in possesso dell'amministrazione finanziaria o di altre amministrazioni pubbliche indicate dal contribuente. Tali documenti ed informazioni sono acquisiti ai sensi dell'articolo 18, commi 2 e 3, della legge 7 agosto 1990, n. 241, relativi ai casi di accertamento d'ufficio di fatti, stati e qualità del soggetto interessato dalla azione amministrativa.

5. Prima di procedere alle iscrizioni a ruolo derivanti dalla liquidazione di tributi risultanti da dichiarazioni, qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, l'amministrazione finanziaria deve invitare il contribuente, a mezzo del servizio postale o con mezzi telematici, a fornire i chiarimenti necessari o a produrre i documenti mancanti entro un termine congruo e comunque non inferiore a trenta giorni dalla ricezione della richiesta. La disposizione si applica anche qualora, a seguito della liquidazione, emerga la spettanza di un minor rimborso di imposta rispetto a quello richiesto. La disposizione non si applica nell'ipotesi di iscrizione a ruolo di tributi per i quali il contribuente non è tenuto ad effettuare il versamento diretto. Sono nulli i provvedimenti emessi in violazione delle disposizioni di cui al presente comma.

Art. 7. (Chiarezza e motivazione degli atti)

1. Gli atti dell'amministrazione finanziaria sono motivati secondo quanto prescritto dall'articolo 3 della legge 7 agosto 1990, n. 241, concernente la motivazione dei provvedimenti amministrativi, indicando i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione. Se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama.

2. Gli atti dell'amministrazione finanziaria e dei concessionari della riscossione devono tassativamente indicare:

a) l'ufficio presso il quale è possibile ottenere informazioni complete in merito all'atto notificato o comunicato e il responsabile del procedimento;

b) l'organo o l'autorità amministrativa presso i quali è possibile promuovere un riesame anche nel merito dell'atto in sede di autotutela;

c) le modalità, il termine, l'organo giurisdizionale o l'autorità amministrativa cui è possibile ricorrere in caso di atti impugnabili.

3. Sul titolo esecutivo va riportato il riferimento all'eventuale precedente atto di accertamento ovvero, in mancanza, la motivazione della pretesa tributaria.

4. La natura tributaria dell'atto non preclude il ricorso agli organi di giustizia amministrativa, quando ne ricorrano i presupposti.

Art. 8. (Tutela dell'integrità patrimoniale)

1. L'obbligazione tributaria può essere estinta anche per compensazione.

2. È ammesso l'accollo del debito d'imposta altrui senza liberazione del contribuente originario.

3. Le disposizioni tributarie non possono stabilire né prorogare termini di prescrizione oltre il limite ordinario stabilito dal codice civile.

4. L'amministrazione finanziaria è tenuta a rimborsare il costo delle fidejussioni che il contribuente ha dovuto richiedere per ottenere la sospensione del pagamento o la rateizzazione o il rimborso dei tributi. Il rimborso va effettuato quando sia stato definitivamente accertato che l'imposta non era dovuta o era dovuta in misura minore rispetto a quella accertata.

5. L'obbligo di conservazione di atti e documenti, stabilito a soli effetti tributari, non può eccedere il termine di dieci anni dalla loro emanazione o dalla loro formazione.

6. Con decreto del Ministro delle finanze, adottato ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, relativo ai poteri regolamentari dei Ministri nelle materie di loro competenza, sono emanate le disposizioni di attuazione del presente articolo.

7. La pubblicazione e ogni informazione relative ai redditi tassati, anche previste dall'articolo 15 della legge 5 luglio 1982, n. 441, sia nelle forme previste dalla stessa legge sia da parte di altri soggetti, deve sempre comprendere l'indicazione dei redditi anche al netto delle relative imposte.

8. Ferme restando, in via transitoria, le disposizioni vigenti in materia di compensazione, con regolamenti emanati ai sensi dell'articolo 17, comma 2, della legge 23 agosto 1988, n. 400, è disciplinata l'estinzione dell'obbligazione tributaria mediante compensazione, estendendo, a decorrere dall'anno d'imposta 2002, l'applicazione di tale istituto anche a tributi per i quali attualmente non è previsto.

Art. 9. (Rimessione in termini)

1. Il Ministro delle finanze, con decreto da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale, rimette in termini i contribuenti interessati, nel caso in cui il tempestivo adempimento di obblighi tributari è impedito da cause di forza maggiore. Qualora la rimessione in termini concerna il versamento di tributi, il decreto è adottato dal Ministro delle finanze di concerto con il Ministro del tesoro, del bilancio e della programmazione economica.

2. Con proprio decreto il Ministro delle finanze, sentito il Ministro del tesoro, del bilancio e della programmazione economica, può sospendere o differire il termine per l'adempimento degli obblighi tributari a favore dei contribuenti interessati da eventi eccezionali ed imprevedibili.

Art. 10. (Tutela dell'affidamento e della buona fede. Errori del contribuente)

1. I rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede.

2. Non sono irrogate sanzioni né richiesti interessi moratori al contribuente, qualora egli si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria, ancorché successivamente modificate dall'amministrazione medesima, o qualora il suo comportamento risulti posto in essere a seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni od errori dell'amministrazione stessa.

3. Le sanzioni non sono comunque irrogate quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria o quando si traduce in una mera violazione formale senza alcun debito di imposta. Le violazioni di disposizioni di rilievo esclusivamente tributario non possono essere causa di nullità del contratto.

Art. 11. (Interpello del contribuente)

1. Ciascun contribuente può inoltrare per iscritto all'amministrazione finanziaria, che risponde entro centoventi giorni, circostanziate e specifiche istanze di interpello concernenti l'applicazione delle disposizioni tributarie a casi concreti e personali, qualora vi siano obiettive condizioni di incertezza sulla corretta interpretazione delle disposizioni stesse. La presentazione dell'istanza non ha effetto sulle scadenze previste dalla disciplina tributaria.

2. La risposta dell'amministrazione finanziaria, scritta e motivata, vincola con esclusivo riferimento alla questione oggetto dell'istanza di interpello, e limitatamente al richiedente. Qualora essa non pervenga al contribuente entro il termine di cui al comma 1, si intende che l'amministrazione concordi con l'interpretazione o il comportamento prospettato dal richiedente. Qualsiasi atto, anche a contenuto impositivo o sanzionatorio, emanato in difformità dalla risposta, anche se desunta ai sensi del periodo precedente, è nullo.

3. Limitatamente alla questione oggetto dell'istanza di interpello, non possono essere irrogate sanzioni nei confronti del contribuente che non abbia ricevuto risposta dall'amministrazione finanziaria entro il termine di cui al comma 1.

4. Nel caso in cui l'istanza di interpello formulata da un numero elevato di contribuenti concerna la stessa questione o questioni analoghe fra loro, l'amministrazione finanziaria può rispondere collettivamente, attraverso una circolare o una risoluzione tempestivamente pubblicata ai sensi dell'articolo 5, comma 2.

5. Con decreto del Ministro delle finanze, adottato ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, relativo ai poteri regolamentari dei Ministri nelle materie di loro competenza, sono determinati gli organi, le procedure e le modalità di esercizio dell'interpello e dell'obbligo di risposta da parte dell'amministrazione finanziaria.

6. Resta fermo quanto previsto dall'articolo 21 della legge 30 dicembre 1991, n. 413, relativo all'interpello della amministrazione finanziaria da parte dei contribuenti.

Art. 12. (Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali)

1. Tutti gli accessi, ispezioni e verifiche fiscali nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali sono effettuati sulla base di esigenze effettive di indagine e

controllo sul luogo. Essi si svolgono, salvo casi eccezionali e urgenti adeguatamente documentati, durante l'orario ordinario di esercizio delle attività e con modalità tali da arrecare la minore turbativa possibile allo svolgimento delle attività stesse nonché alle relazioni commerciali o professionali del contribuente.

2. Quando viene iniziata la verifica, il contribuente ha diritto di essere informato delle ragioni che l'abbiano giustificata e dell'oggetto che la riguarda, della facoltà di farsi assistere da un professionista abilitato alla difesa dinanzi agli organi di giustizia tributaria, nonché dei diritti e degli obblighi che vanno riconosciuti al contribuente in occasione delle verifiche.

3. Su richiesta del contribuente, l'esame dei documenti amministrativi e contabili può essere effettuato nell'ufficio dei verificatori o presso il professionista che lo assiste o rappresenta.

4. Delle osservazioni e dei rilievi del contribuente e del professionista, che eventualmente lo assista, deve darsi atto nel processo verbale delle operazioni di verifica.

5. La permanenza degli operatori civili o militari dell'amministrazione finanziaria, dovuta a verifiche presso la sede del contribuente, non può superare i trenta giorni lavorativi, prorogabili per ulteriori trenta giorni nei casi di particolare complessità dell'indagine individuati e motivati dal dirigente dell'ufficio. Gli operatori possono ritornare nella sede del contribuente, decorso tale periodo, per esaminare le osservazioni e le richieste eventualmente presentate dal contribuente dopo la conclusione delle operazioni di verifica ovvero, previo assenso motivato del dirigente dell'ufficio, per specifiche ragioni.

6. Il contribuente, nel caso ritenga che i verificatori procedano con modalità non conformi alla legge, può rivolgersi anche al Garante del contribuente, secondo quanto previsto dall'articolo 13.

7. Nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori. L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza.

Art. 13. (Garante del contribuente)

1. Presso ogni direzione regionale delle entrate e direzione delle entrate delle province autonome è istituito il Garante del contribuente.

2. Il Garante del contribuente, operante in piena autonomia, è organo collegiale costituito da tre componenti scelti e nominati dal presidente della commissione tributaria regionale o sua sezione distaccata nella cui circoscrizione è compresa la direzione regionale delle entrate e appartenenti alle seguenti categorie:

a) magistrati, professori universitari di materie giuridiche ed economiche, notai, sia a riposo sia in attività di servizio;

b) dirigenti dell'amministrazione finanziaria e ufficiali generali e superiori della Guardia di finanza, a riposo da almeno due anni, scelti in una terna formata, per ciascuna direzione regionale delle entrate,

rispettivamente, per i primi, dal direttore generale del Dipartimento delle entrate e, per i secondi, dal Comandante generale della Guardia di finanza;

c) avvocati, dottori commercialisti e ragionieri collegiati, pensionati, scelti in una terna formata, per ciascuna direzione regionale delle entrate, dai rispettivi ordini di appartenenza.

3. L'incarico di cui al comma 2 ha durata triennale ed è rinnovabile per una sola volta. Le funzioni di Presidente sono svolte dal componente scelto nell'ambito delle categorie di cui alla lettera a) del comma 2. Gli altri due componenti sono scelti uno nell'ambito delle categorie di cui alla lettera b) e l'altro nell'ambito delle categorie di cui alla lettera c) del comma 2.

4. Con decreto del Ministro delle finanze sono determinati il compenso ed i rimborsi spettanti ai componenti del Garante del contribuente.

5. Le funzioni di segreteria e tecniche sono assicurate al Garante del contribuente dagli uffici delle direzioni regionali delle entrate presso le quali lo stesso è istituito.

6. Il Garante del contribuente, anche sulla base di segnalazioni inoltrate per iscritto dal contribuente o da qualsiasi altro soggetto interessato che lamenti disfunzioni, irregolarità, scorrettezze, prassi amministrative anomale o irragionevoli o qualunque altro comportamento suscettibile di incrinare il rapporto di fiducia tra cittadini e amministrazione finanziaria, rivolge richieste di documenti o chiarimenti agli uffici competenti, i quali rispondono entro trenta giorni, e attiva le procedure di autotutela nei confronti di atti amministrativi di accertamento o di riscossione notificati al contribuente. Il Garante del contribuente comunica l'esito dell'attività svolta alla direzione regionale o compartimentale o al comando di zona della Guardia di finanza competente nonché agli organi di controllo, informandone l'autore della segnalazione.

7. Il Garante del contribuente rivolge raccomandazioni ai dirigenti degli uffici ai fini della tutela del contribuente e della migliore organizzazione dei servizi.

8. Il Garante del contribuente ha il potere di accedere agli uffici finanziari e di controllare la funzionalità dei servizi di assistenza e di informazione al contribuente nonché l'agibilità degli spazi aperti al pubblico.

9. Il Garante del contribuente richiama gli uffici al rispetto di quanto previsto dagli articoli 5 e 12 della presente legge.

10. Il Garante del contribuente richiama gli uffici al rispetto dei termini previsti per il rimborso d'imposta.

11. Il Garante del contribuente individua i casi di particolare rilevanza in cui le disposizioni in vigore ovvero i comportamenti dell'amministrazione determinano un pregiudizio dei contribuenti o conseguenze negative nei loro rapporti con l'amministrazione, segnalandoli al direttore regionale o compartimentale o al comandante di zona della Guardia di finanza competente e all'ufficio centrale per l'informazione del contribuente, al fine di un eventuale avvio del procedimento disciplinare. Prospetta al Ministro delle finanze i casi in cui possono essere esercitati i poteri di rimessione in termini previsti dall'articolo 9.

12. Ogni sei mesi il Garante del contribuente presenta una relazione sull'attività svolta al Ministro delle finanze, al direttore regionale delle entrate, ai direttori compartimentali delle dogane e del territorio

nonché al comandante di zona della Guardia di finanza, individuando gli aspetti critici più rilevanti e prospettando le relative soluzioni.

13. Il Ministro delle finanze riferisce annualmente alle competenti Commissioni parlamentari in ordine al funzionamento del Garante del contribuente, all'efficacia dell'azione da esso svolta ed alla natura delle questioni segnalate nonché ai provvedimenti adottati a seguito delle segnalazioni del Garante stesso.

Art. 14. (Contribuenti non residenti)

1. Al contribuente residente all'estero sono assicurate le informazioni sulle modalità di applicazione delle imposte, la utilizzazione di moduli semplificati nonché agevolazioni relativamente all'attribuzione del codice fiscale e alle modalità di presentazione delle dichiarazioni e di pagamento delle imposte.

2. Con decreto del Ministro delle finanze, adottato ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, relativo ai poteri regolamentari dei Ministri nelle materie di loro competenza, sono emanate le disposizioni di attuazione del presente articolo.

Art. 15. (Codice di comportamento per il personale addetto alle verifiche tributarie)

1. Il Ministro delle finanze, sentiti i direttori generali del Ministero delle finanze ed il Comandante generale della Guardia di finanza, emana un codice di comportamento che regoli le attività del personale addetto alle verifiche tributarie, aggiornandolo eventualmente anche in base alle segnalazioni delle disfunzioni operate annualmente dal Garante del contribuente.

Art. 16. (Coordinamento normativo)

1. Il Governo è delegato ad emanare, entro centottanta giorni dalla data di entrata in vigore della presente legge, previo parere delle competenti Commissioni parlamentari, uno o più decreti legislativi recanti le disposizioni correttive delle leggi tributarie vigenti strettamente necessarie a garantirne la coerenza con i principi desumibili dalle disposizioni della presente legge.

2. Entro il termine di cui al comma 1 il Governo provvede ad abrogare le norme regolamentari incompatibili con la presente legge.

Art. 17. (Concessionari della riscossione)

1. Le disposizioni della presente legge si applicano anche nei confronti dei soggetti che rivestono la qualifica di concessionari e di organi indiretti dell'amministrazione finanziaria, ivi compresi i soggetti che esercitano l'attività di accertamento, liquidazione e riscossione di tributi di qualunque natura.

Art. 18. (Disposizioni di attuazione)

1. I decreti ministeriali previsti dagli articoli 8 e 11 devono essere emanati entro centottanta giorni dalla data di entrata in vigore della presente legge.

2. Entro il termine di cui al comma 1 sono nominati i componenti del Garante del contribuente di cui all'articolo 13.

Art. 19. (Attuazione del diritto di interpello del contribuente)

1. L'amministrazione finanziaria, nel quadro dell'attuazione del decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300, adotta ogni opportuno adeguamento della struttura organizzativa ed individua l'occorrente riallocazione

delle risorse umane, allo scopo di assicurare la piena operatività delle disposizioni dell'articolo 11 della presente legge.

2. Per le finalità di cui al comma 1 il Ministro delle finanze è altresì autorizzato ad adottare gli opportuni provvedimenti per la riqualificazione del personale in servizio.

Art. 20. (Copertura finanziaria)

1. Agli oneri derivanti dall'attuazione dell'articolo 13, valutati in lire 6 miliardi annue a decorrere dall'anno 2000, si provvede mediante utilizzo dello stanziamento iscritto, ai fini del bilancio triennale 2000-2002, nell'ambito dell'unità previsionale di base di parte corrente "Fondo speciale" dello stato di previsione del Ministero del tesoro, del bilancio e della programmazione economica per l'anno 2000, allo scopo parzialmente utilizzando l'accantonamento relativo al Ministero della pubblica istruzione.

2. Agli oneri derivanti dall'attuazione dell'articolo 19, determinati nel limite massimo di lire 14 miliardi annue per il triennio 2000-2002, si provvede, mediante utilizzo dello stanziamento iscritto, ai fini del bilancio triennale 2000-2002, nell'ambito dell'unità previsionale di base di parte corrente "Fondo speciale" dello stato di previsione del Ministero del tesoro, del bilancio e della programmazione economica per l'anno 2000, allo scopo parzialmente utilizzando l'accantonamento relativo al Ministero della pubblica istruzione.

3. Il Ministro del tesoro, del bilancio e della programmazione economica è autorizzato ad apportare, con propri decreti, le occorrenti variazioni di bilancio.

Art. 21. (Entrata in vigore)

1. La presente legge entra in vigore il giorno successivo a quello della sua pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale.

USA³⁹¹:

Carta de Derechos del Contribuyente:

del derecho de estar informado

el derecho de recibir servicio de calidad

el derecho de pagar no más de la cantidad correcta de impuestos

el derecho de cuestionar la posición del IRS y de ser escuchado

el derecho de apelar una decisión del IRS en un foro autónomo

el derecho de llegar a una resolución

el derecho de privacidad

el derecho de confidencialidad

el derecho de contratar a un representante

el derecho de tener un sistema de impuestos que sea justo y adecuado

MEXICO³⁹²

³⁹¹ <http://www.irs.gov/Spanish/Carta-de-Derechos-del-Contribuyente>.

³⁹² Ahora todos tus derechos como contribuyente están plasmados en la (61 KB) Ley Federal de Derechos del Contribuyente, publicada en el DOF el 23 de junio de 2005.

http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/derechos_contribuyentes/Paginas/default.aspx

LEY FEDERAL DE LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE

CAPÍTULO

Disposiciones Generales

Artículo 1o.- La presente Ley tiene por objeto regular los derechos y garantías básicos de los contribuyentes en sus relaciones con las autoridades fiscales. En defecto de lo dispuesto en el presente ordenamiento, se aplicarán las leyes fiscales respectivas y el Código Fiscal de la Federación.

Los derechos y garantías consagradas en la presente Ley en beneficio de los contribuyentes, les serán igualmente aplicables a los responsables solidarios.

Artículo 2o.- Son derechos generales de los contribuyentes los siguientes:

I. Derecho a ser informado y asistido por las autoridades fiscales en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, así como del contenido y alcance de las mismas.

II. Derecho a obtener, en su beneficio, las devoluciones de impuestos que procedan en términos del Código Fiscal de la Federación y de las leyes fiscales aplicables.

III. Derecho a conocer el estado de tramitación de los procedimientos en los que sea parte.

IV. Derecho a conocer la identidad de las autoridades fiscales bajo cuya responsabilidad se tramiten los procedimientos en los que tengan condición de interesados.

V. Derecho a obtener certificación y copia de las declaraciones presentadas por el contribuyente, previo el pago de los derechos que en su caso, establezca la Ley.

VI. Derecho a no aportar los documentos que ya se encuentran en poder de la autoridad fiscal actuante.

VII. Derecho al carácter reservado de los datos, informes o antecedentes que de los contribuyentes y terceros con ellos relacionados, conozcan los servidores públicos de la administración tributaria, los cuales sólo podrán ser utilizados de conformidad con lo dispuesto por el artículo 69 del Código Fiscal de la Federación.

VIII. Derecho a ser tratado con el debido respeto y consideración por los servidores públicos de la administración tributaria.

IX. Derecho a que las actuaciones de las autoridades fiscales que requieran su intervención se lleven a cabo en la forma que les resulte menos onerosa.

X. Derecho a formular alegatos, presentar y ofrecer como pruebas documentos conforme a las disposiciones fiscales aplicables, incluso el expediente administrativo del cual emane el acto impugnado, que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente resolución administrativa.

XI. Derecho a ser oído en el trámite administrativo con carácter previo a la emisión de la resolución determinante del crédito fiscal, en los términos de las leyes respectivas.

XII. Derecho a ser informado, al inicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, sobre sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones y a que éstas se desarrollen en los plazos previstos en las leyes fiscales.

Se tendrá por informado al contribuyente sobre sus derechos, cuando se le entregue la carta de los derechos del contribuyente y así se asiente en la actuación que corresponda.

La omisión de lo dispuesto en esta fracción no afectará la validez de las actuaciones que lleve a cabo la autoridad fiscal, pero dará lugar a que se finque responsabilidad administrativa al servidor público que incurrió en la omisión.

XIII. Derecho a corregir su situación fiscal con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación que lleven a cabo las autoridades fiscales.

XIV. Derecho a señalar en el juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, como domicilio para recibir notificaciones, el ubicado en cualquier parte del territorio nacional, salvo cuando

tenga su domicilio dentro de la jurisdicción de la Sala competente de dicho Tribunal, en cuyo caso el señalado para recibir notificaciones deberá estar ubicado dentro de la circunscripción territorial de la Sala.

Artículo 3o.- Los contribuyentes podrán acceder a los registros y documentos que formando parte de un expediente abierto a su nombre, obren en los archivos administrativos, siempre que tales expedientes correspondan a procedimientos terminados en la fecha de la solicitud, respetando en todo caso lo dispuesto por el artículo 69 del Código Fiscal de la Federación.

Artículo 4o.- Los servidores públicos de la administración tributaria facilitarán en todo momento al contribuyente el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones.

Las actuaciones de las autoridades fiscales que requieran la intervención de los contribuyentes deberán de llevarse a cabo en la forma que resulte menos gravosa para éstos, siempre que ello no perjudique el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

CAPÍTULO

II

Información, Difusión y Asistencia al Contribuyente

Artículo 5o.- Las autoridades fiscales deberán prestar a los contribuyentes la necesaria asistencia e información acerca de sus derechos y obligaciones en materia fiscal. Asimismo y sin perjuicio de lo que dispone el Artículo 33 del Código Fiscal de la Federación, las autoridades fiscales deberán publicar los textos actualizados de las normas tributarias en sus páginas de Internet, así como contestar en forma oportuna las consultas tributarias.

Los contribuyentes que apeguen su actuación a los términos establecidos en los criterios emitidos por las autoridades fiscales, que se publiquen en el **Diario Oficial de la Federación**, quedarán exentos de responsabilidad fiscal.

Artículo 6o.- Las autoridades fiscales realizarán campañas de difusión a través de medios masivos de comunicación, para fomentar y generar en la población mexicana la cultura contributiva y divulgar los derechos del contribuyente.

Artículo 7o.- Las autoridades fiscales tendrán la obligación de publicar periódicamente instructivos de tiraje masivo y comprensión accesible, donde se den a conocer a los contribuyentes, de manera clara y explicativa, las diversas formas de pago de las contribuciones. Las autoridades fiscales, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, así como los órganos jurisdiccionales del Poder Judicial de la Federación que tengan competencia en materia fiscal, deberán suministrar, a petición de los interesados, el texto de las resoluciones recaídas a consultas y las sentencias judiciales, de conformidad con lo dispuesto en la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental.

Artículo 8o.- Las autoridades fiscales mantendrán oficinas en diversos lugares del territorio nacional para orientar y auxiliar a los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, facilitando, además, la consulta a la información que dichas autoridades tengan en sus páginas de Internet.

Artículo 9o.- Sin perjuicio de lo establecido en el Código Fiscal de la Federación, los contribuyentes podrán formular a las autoridades fiscales consultas sobre el tratamiento fiscal aplicable a situaciones reales y concretas. Las autoridades fiscales deberán contestar por escrito las consultas así formuladas en un plazo máximo de tres meses.

Dicha contestación tendrá carácter vinculatorio para las autoridades fiscales en la forma y términos previstos en el Código Fiscal de la Federación.

Artículo 10.- Respetando la confidencialidad de los datos individuales, el Servicio de Administración Tributaria informará al Instituto Nacional de Estadística, Geografía e Informática los datos estadísticos agregados sobre el ingreso, impuestos, deducciones y otros datos relevantes de los contribuyentes.

Artículo 11.- Para estimular la obligación legal de los contribuyentes de entregar comprobantes fiscales por las operaciones que realicen, las autoridades fiscales organizarán loterías fiscales en las que, con diversos premios, participarán las personas que hayan obtenido los comprobantes fiscales respectivos. Las loterías

fiscales se podrán organizar tomando en cuenta los medios de pago, diversos al efectivo, que reciban los contribuyentes.

CAPÍTULO

III

Derechos y garantías en los procedimientos de comprobación

Artículo 12.- Los contribuyentes tendrán derecho a ser informados, al inicio de cualquier actuación de la autoridad fiscal, para comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones.

Artículo 13.- Cuando las autoridades fiscales ejerzan sus facultades para comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales previstas en las fracciones II y III del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, deberán informar al contribuyente con el primer acto que implique el inicio de esas facultades, el derecho que tiene para corregir su situación fiscal y los beneficios de ejercer el derecho mencionado.

Artículo 14.- Para los efectos de lo dispuesto en la fracción XIII del artículo 2o. de la presente Ley, los contribuyentes tendrán derecho a corregir su situación fiscal en las distintas contribuciones objeto de la revisión, mediante la presentación de la declaración normal o complementaria que, en su caso, corresponda, de conformidad con lo dispuesto en el Código Fiscal de la Federación.

Los contribuyentes podrán corregir su situación fiscal a partir del momento en el que se dé inicio al ejercicio de las facultades de comprobación y hasta antes de que se les notifique la resolución que determine el monto de las contribuciones omitidas. El ejercicio de este derecho no está sujeto a autorización de la autoridad fiscal.

Artículo 15.- Los contribuyentes deberán entregar a la autoridad revisora, una copia de la declaración de corrección que hayan presentado. Dicha situación deberá ser consignada en una acta parcial cuando se trate de visitas domiciliarias; en los demás casos, incluso cuando haya concluido una visita domiciliaria, la autoridad revisora en un plazo máximo de diez días contados a partir de la entrega, deberá comunicar al contribuyente mediante oficio haber recibido la declaración de corrección, sin que dicha comunicación implique la aceptación de la corrección presentada por el contribuyente.

Artículo 16.- Cuando durante el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, los contribuyentes corrijan su situación fiscal y haya transcurrido al menos, un plazo de tres meses contados a partir del inicio del ejercicio de dichas facultades, se dará por concluida la visita domiciliaria o la revisión de que se trate, si a juicio de las autoridades fiscales y conforme a la investigación realizada, se desprende que el contribuyente ha corregido en su totalidad las obligaciones fiscales por las que se ejercieron las facultades de comprobación y por el período objeto de revisión. En el supuesto mencionado, se hará constar la corrección fiscal mediante oficio que se hará del conocimiento del contribuyente y la conclusión de la visita domiciliaria o revisión de que se trate.

Cuando los contribuyentes corrijan su situación fiscal con posterioridad a la conclusión del ejercicio de las facultades de comprobación y las autoridades fiscales verifiquen que el contribuyente ha corregido en su totalidad las obligaciones fiscales que se conocieron con motivo del ejercicio de las facultades mencionadas, se deberá comunicar al contribuyente mediante oficio dicha situación, en el plazo de un mes contado a partir de la fecha en que la autoridad fiscal haya recibido la declaración de corrección fiscal.

Cuando los contribuyentes presenten la declaración de corrección fiscal con posterioridad a la conclusión del ejercicio de las facultades de comprobación y hayan transcurrido al menos cinco meses del plazo a que se refiere el artículo 18 de este ordenamiento, sin que las autoridades fiscales hayan emitido la resolución que determine las contribuciones omitidas, dichas autoridades contarán con un plazo de un mes, adicional al previsto en el numeral mencionado, y contado a partir de la fecha en que los contribuyentes presenten la declaración de referencia para llevar a cabo la determinación de contribuciones omitidas que, en su caso, proceda.

No se podrán determinar nuevas omisiones de las contribuciones revisadas durante el periodo objeto del ejercicio de las facultades de comprobación, salvo cuando se comprueben hechos diferentes. La comprobación de hechos diferentes deberá estar sustentada en información, datos o documentos de terceros o en la revisión de conceptos específicos que no se hayan revisado con anterioridad.

Si con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación se conocen hechos que puedan dar lugar a la determinación de contribuciones mayores a las corregidas por el contribuyente o contribuciones objeto de la revisión por las que no se corrigió el contribuyente, los visitadores o, en su caso, las autoridades fiscales, deberán continuar con la visita domiciliaria o con la revisión prevista en el artículo 48 del Código Fiscal de la Federación, hasta su conclusión.

Cuando el contribuyente, en los términos del párrafo anterior, no corrija totalmente su situación fiscal, las autoridades fiscales emitirán la resolución que determine las contribuciones omitidas, de conformidad con el procedimiento establecido en el Código Fiscal de la Federación.

Artículo 17.- Los contribuyentes que corrijan su situación fiscal, pagarán una multa equivalente al 20% de las contribuciones omitidas, cuando el infractor las pague junto con sus accesorios después de que se inicie el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales y hasta antes de que se le notifique el acta final de la visita domiciliaria o el oficio de observaciones a que se refiere la fracción VI del artículo 48 del Código Fiscal de la Federación, según sea el caso.

Si el infractor paga las contribuciones omitidas junto con sus accesorios, después de que se notifique el acta final de la visita domiciliaria o el oficio de observaciones, según sea el caso, pero antes de la notificación de la resolución que determine el monto de las contribuciones omitidas, pagará una multa equivalente al 30% de las contribuciones omitidas.

Así mismo, podrán efectuar el pago en parcialidades de conformidad con lo dispuesto en el Código Fiscal de la Federación, siempre que esté garantizado el interés fiscal.

Artículo 18.- Las autoridades fiscales contarán con un plazo de seis meses para determinar las contribuciones omitidas que conozcan con motivo del ejercicio de sus facultades de comprobación, sin perjuicio de lo dispuesto en el tercer párrafo del artículo 16 de esta Ley. El cómputo del plazo se realizará a partir de los supuestos a que se refiere el artículo 50 del Código Fiscal de la Federación y le serán aplicables las reglas de suspensión que dicho numeral contempla. Si no lo hacen en dicho lapso, se entenderá de manera definitiva que no existe crédito fiscal alguno a cargo del contribuyente por los hechos, contribuciones y períodos revisados.

Artículo 19.- Cuando las autoridades fiscales determinen contribuciones omitidas, no podrán llevar a cabo determinaciones adicionales con base en los mismos hechos conocidos en una revisión, pero podrán hacerlo cuando se comprueben hechos diferentes. La comprobación de hechos diferentes deberá estar sustentada en información, datos o documentos de terceros o en la revisión de conceptos específicos que no se hayan revisado con anterioridad; en este último supuesto, la orden por la que se ejerzan las facultades de comprobación deberá estar debidamente motivada con la expresión de los nuevos conceptos a revisar.

Artículo 20.- Las autoridades fiscales podrán revisar nuevamente los mismos hechos, contribuciones y períodos, por los que se tuvo al contribuyente por corregido de su situación fiscal, o se le determinaron contribuciones omitidas, sin que de dicha revisión pueda derivar crédito fiscal alguno a cargo del contribuyente.

CAPÍTULO

IV

Derechos y garantías en el procedimiento sancionador

Artículo 21.- En todo caso la actuación de los contribuyentes se presume realizada de buena fe, correspondiendo a la autoridad fiscal acreditar que concurren las circunstancias agravantes que señala el Código Fiscal de la Federación en la comisión de infracciones tributarias.

Artículo 22.- Los contribuyentes cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hayan superado un monto equivalente a treinta veces el salario mínimo general, correspondiente al área geográfica del contribuyente elevado al año, cuando garanticen el interés fiscal mediante embargo en la vía administrativa, deberán ser designados como depositarios de los bienes y el embargo no podrá comprender las mercancías que integren el inventario circulante del negocio, excepto cuando se trate de mercancías de origen extranjero respecto de la cual no se acredite con la documentación correspondiente su legal estancia en el país.

Medios de defensa del contribuyente

Artículo 23.- Los contribuyentes tendrán a su alcance los recursos y medios de defensa que procedan, en los términos de las disposiciones legales respectivas, contra los actos dictados por las autoridades fiscales, así como a que en la notificación de dichos actos se indique el recurso o medio de defensa procedente, el plazo para su interposición y el órgano ante el que debe formularse. Cuando en la resolución administrativa se omita el señalamiento de referencia, los contribuyentes contarán con el doble del plazo que establecen las disposiciones legales para interponer el recurso administrativo o el juicio contencioso administrativo.

Artículo 24.- En el recurso administrativo y en el juicio contencioso administrativo ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, los contribuyentes podrán ofrecer como prueba el expediente administrativo del cual emane el acto impugnado. Éste será el que contenga toda la documentación relacionada con el procedimiento que dio lugar a la resolución impugnada; dicha documentación será la que corresponda al inicio del procedimiento, los actos jurídicos posteriores y a la resolución impugnada. No se incluirá en el expediente administrativo que se envíe, la información que la Ley señale como información reservada o gubernamental confidencial.

Para los efectos de este artículo, no se considerará expediente administrativo, los documentos antecedentes de una resolución en la que las leyes no establezcan un procedimiento administrativo previo.

TRANSITORIOS

Artículo Primero.- La presente Ley entrará en vigor un mes después de su publicación en el **Diario Oficial de la Federación**. Las autoridades fiscales realizarán una campaña masiva para difundir las nuevas disposiciones contenidas en la misma.

Artículo Segundo.- Las disposiciones previstas en la presente Ley, sólo serán aplicables al ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales que se inicien a partir de la entrada en vigor del presente ordenamiento.

Artículo Tercero.- A partir de la entrada en vigor de la presente Ley, se estará a lo siguiente:

I.- Para los efectos de lo dispuesto en la fracción I del artículo 208 del Código Fiscal de la Federación, se podrá señalar el domicilio para recibir notificaciones de conformidad con lo dispuesto en la fracción XIV del artículo 2o. de la presente Ley.

II.- Para los efectos de lo dispuesto en el último párrafo del artículo 208 citado, cuando no se señale el domicilio para recibir notificaciones en los términos establecidos en la fracción XIV del precitado artículo 2o. de esta Ley, las notificaciones que deban practicarse se efectuarán por lista autorizada.

III.- Los contribuyentes podrán presentar en los juicios de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, como prueba documental, el expediente administrativo en los términos establecidos en el artículo 24 de la presente Ley, no obstante que exista disposición en contrario en el Código Fiscal de la Federación.

PERU³⁹³

De acuerdo con el artículo 92° del Código Tributario, los contribuyentes tienen, entre otros, los siguientes derechos:

- a) Ser tratados con respeto y consideración por el personal al servicio de la Administración Tributaria.
- b) Exigir la devolución de lo pagado indebidamente o en exceso.
- c) Sustituir o rectificar sus declaraciones juradas.
- d) Interponer reclamo, apelación, demanda contencioso-administrativa y cualquier otro medio impugnatorio.
- e) Conocer el estado de tramitación de los procedimientos en que sea parte así como la identidad de las autoridades de la Administración Tributaria encargadas de éstos.

³⁹³http://www.mef.gob.pe/index.php?option=com_content&view=article&id=625%3Aderechos&catid=99%3Aderechos-y-deberes-de-los-contribuyentes&Itemid=101074&lang=es

- f) Solicitar la ampliación de lo resuelto por el Tribunal Fiscal.
 - g) Solicitar la no aplicación de intereses y sanciones en los casos de duda razonable o dualidad de criterio.
 - h) Interponer queja por omisión o demora en resolver los procedimientos tributarios o por cualquier otro incumplimiento a las normas establecidas en el Código Tributario.
 - i) Formular consulta a través de las entidades representativas y obtener la debida orientación respecto de sus obligaciones tributarias.
 - j) La confidencialidad de la información proporcionada a la Administración Tributaria.
 - k) Solicitar copia de las declaraciones o comunicaciones presentadas a la Administración Tributaria.
 - l) No proporcionar los documentos ya presentados y que se encuentran en poder de la Administración Tributaria.
 - m) Contar con asesoramiento particular, cuando se le requiera su comparecencia, así como a que se le haga entrega de la copia del acta respectiva, luego de finalizado el acto y a su sola solicitud verbal o escrita.
 - n) Solicitar aplazamiento y/o fraccionamiento de deudas tributarias.
 - o) Solicitar a la Administración la prescripción de la deuda tributaria.
 - p) Tener un servicio eficiente de la Administración y facilidades necesarias para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.
- Resulta importante mencionar que los contribuyentes también tienen entre sus derechos, el régimen de incentivos y de gradualidad aplicable a las infracciones tributarias

COLOMBIA (Ley 1607)³⁹⁴

Art. 193. *CONTRIBUYENTES*. Son contribuyentes o responsables directos del pago del tributo los sujetos respecto de quienes se realiza el hecho generador de la obligación sustancial.

Las autoridades tributarias deberán brindar a las personas plena protección de los derechos consagrados en el Código de Procedimiento Administrativo y Contencioso Administrativo.

Adicionalmente, en sus relaciones con las autoridades, toda persona tiene derecho:

1. A un trato cordial, considerado, justo y respetuoso.
2. A tener acceso a los expedientes que cursen frente a sus actuaciones y que a sus solicitudes, trámites y peticiones sean resueltas por los empleados públicos, a la luz de los procedimientos previstos en las normas vigentes y aplicables y los principios consagrados en la Constitución Política y en el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.
3. A ser fiscalizado conforme con los procedimientos previstos para el control de las obligaciones sustanciales y formales.
4. Al carácter reservado de la información, salvo en los casos previstos en la Constitución y la ley.
5. A representarse a sí mismo, o a ser representado a través de apoderado especial o general.
6. A que se observe el debido proceso en todas las actuaciones de la autoridad.
7. A recibir orientación efectiva e información actualizada sobre las normas sustanciales, los procedimientos, la doctrina vigente y las instrucciones de la autoridad.
8. A obtener en cualquier momento, información confiable y clara sobre el estado de su situación tributaria por parte de la autoridad.
9. A obtener respuesta escrita, clara, oportuna y eficaz a las consultas técnico-jurídicas formuladas por el contribuyente y el usuario aduanero y cambiario, así como a que se le brinde ayuda con los problemas tributarios no resueltos.
10. A ejercer el derecho de defensa presentando los recursos contra las actuaciones que le sean desfavorables, así como acudir ante las autoridades judiciales.
11. A la eliminación de las sanciones e intereses que la ley autorice bajo la modalidad de terminación y conciliación, así como el alivio de los intereses de mora debido a circunstancias extraordinarias cuando la ley así lo disponga.
12. A no pagar impuestos en discusión antes de haber obtenido una decisión definitiva en la vía administrativa o judicial salvo los casos de terminación y conciliación autorizados por la ley.

³⁹⁴ Ley 1607 de 2012. <http://www.defensoriadian.gov.co/derechos-del-contribuyente-2/>

13.A que las actuaciones se lleven a cabo en la forma menos onerosa y a no aportar documentos que ya se encuentran en poder de la autoridad tributaria respectiva.

14.A conocer la identidad de los funcionarios encargados de la atención al público.

15.A consultar a la administración tributaria sobre el alcance y aplicación de las normas tributarias, a situaciones de hecho concretas y actuales.

PUERTO RICO³⁹⁵

Carta de Derechos del Contribuyente:

En las entrevistas, investigaciones, reclamaciones de reintegro y crédito, y otras gestiones que se realicen en el Departamento de Hacienda (Departamento), el contribuyente tendrá derecho a:

- Recibir un trato digno, considerado e imparcial.
- Que se le garantice la confidencialidad de la información sometida al Departamento.
- Requerir que toda entrevista que se lleve a cabo deberá ser a una hora y en un lugar razonable.
- Que la entrevista o investigación no sea utilizada para hostigarle o intimidarle de forma alguna.
- Recibir al inicio de una investigación una explicación en términos claros y sencillos del proceso al cual va a ser sometido y los derechos que le asisten.
- Ser asistido por un abogado, contador, contador público autorizado, o cualquier persona autorizada a representar contribuyentes registrados ante el Departamento, o autorizado en ley.
- Ser informado con anterioridad a la entrevista, investigación, vista administrativa o cualquier otra gestión sobre la intención de grabar la misma y de que se le provea, a su solicitud, una copia exacta de dicha grabación previo al pago del costo de la misma.
- Ser notificado por escrito de la naturaleza de su responsabilidad contributiva.
- Ser advertido de su derecho a no incriminarse mediante su propio testimonio, a guardar silencio y a que no se tome en cuenta ni se comente en su contra.
- Consultar en cualquier momento durante la entrevista o procedimiento contributivo a un abogado, contador público, o agente autorizado a representarlo ante el Departamento, o finalizar la entrevista aún cuando ésta haya comenzado.
- Ser notificado por escrito de cualquier ajuste realizado por el Departamento como resultado de una investigación contributiva cuando ésta conlleve añadir intereses, penalidades y recargos según lo estipulado por ley, así como la cantidad exacta del ajuste y los fundamentos para dichos cambios.
- Pagar la contribución que le corresponda de acuerdo a la ley, y, de no poder pagar en su totalidad en el tiempo que le corresponda, tendrá derecho a que pueda acogerse a un plan de pago.
- Renunciar a los derechos descritos en los apartados anteriores si esta renuncia se hace voluntariamente y a sabiendas.
- Otorgar un poder escrito a cualquier persona autorizada a representar contribuyentes registrada ante el Departamento, o autorizada en ley, para que lo represente durante una entrevista o procedimiento contributivo, el cual recibirá para propósitos de la entrevista o procedimiento, un trato igual al del contribuyente.
- Que no se discrimine por motivo de raza, color, sexo, nacimiento, origen o condición social, ni ideas políticas, religiosas o de asociación de cualquier contribuyente o persona que lo represente.

Nada de lo anterior debe interpretarse como una limitación de los poderes del Secretario para realizar investigaciones, siempre y cuando éstas se lleven a cabo sin violar los derechos constitucionales del contribuyente o persona que lo represente.

CHILE (Circular n.19 – 2011)³⁹⁶ - Derechos de los Contribuyentes

³⁹⁵ El Código de Rentas Internas de Puerto Rico del 2011, <http://www.hacienda.gobierno.pr/sobre-hacienda/derechos-del-contribuyente>.

³⁹⁶

http://www.cetuchile.cl/images/docs/consagracion_en_el_codigo_tributario_de_los_derechos_de_los_contribuyentes.pdf

<http://www.sii.cl/documentos/circulares/2011/circu19.htm>

Artículo 8º bis.- Sin perjuicio de los derechos garantizados por la Constitución y las leyes, constituyen derechos de los contribuyentes, los siguientes:

1º Derecho a ser atendido cortésmente, con el debido respeto y consideración; a ser informado y asistido por el Servicio sobre el ejercicio de sus derechos y en el cumplimiento de sus obligaciones.

2º Derecho a obtener en forma completa y oportuna las devoluciones previstas en las leyes tributarias, debidamente actualizadas.

3º Derecho a recibir información, al inicio de todo acto de fiscalización, sobre la naturaleza y materia a revisar, y conocer en cualquier momento, por un medio expedito, su situación tributaria y el estado de tramitación del procedimiento.

4º Derecho a ser informado acerca de la identidad y cargo de los funcionarios del Servicio bajo cuya responsabilidad se tramitan los procesos en que tenga la condición de interesado.

5º Derecho a obtener copias, a su costa, o certificación de las actuaciones realizadas o de los documentos presentados en los procedimientos, en los términos previstos en la ley.

6º Derecho a eximirse de aportar documentos que no correspondan al procedimiento o que ya se encuentren acompañados al Servicio y a obtener, una vez finalizado el caso, la devolución de los documentos originales aportados.

7º Derecho a que las declaraciones impositivas, salvo los casos de excepción legal, tengan carácter reservado, en los términos previstos por este Código.

8º Derecho a que las actuaciones se lleven a cabo sin dilaciones, requerimientos o esperas innecesarias, certificada que sea, por parte del funcionario a cargo, la recepción de todos los antecedentes solicitados.

9º Derecho a formular alegaciones y presentar antecedentes dentro de los plazos previstos en la ley y a que tales antecedentes sean incorporados al procedimiento de que se trate y debidamente considerados por el funcionario competente.

10º Derecho a plantear, en forma respetuosa y conveniente, sugerencias y quejas sobre las actuaciones de la Administración en que tenga interés o que le afecten.

Los reclamos en contra de actos u omisiones del Servicio que vulneren cualquiera de los derechos de este artículo serán conocidos por el Juez Tributario y Aduanero, conforme al procedimiento del Párrafo 2º del Título III del Libro Tercero de este Código.

En toda dependencia del Servicio de Impuestos Internos deberá exhibirse, en un lugar destacado y claramente visible al público, un cartel en el cual se consignen los derechos de los contribuyentes expresados en la enumeración contenida en el inciso primero.”.

BOLIVIA (ley 2492) ³⁹⁷

Según el Art. 68º Ley 2492 Derechos del sujeto pasivo.- Constituyen derechos del sujeto pasivo los siguientes:

1. A ser informado y asistido en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y en el ejercicio de sus

³⁹⁷ http://www.asesorateenbolivia.com/index.php?option=com_content&view=article&id=462:icuales-son-mis-derechos-como-contribuyente&catid=130:impuestos-a-vehiculos-automotores&Itemid=172#contenido

derechos.

2. A que la Administración Tributaria resuelva expresamente las cuestiones planteadas en los procedimientos previstos por este Código y disposiciones reglamentarias, dentro de los plazos establecidos.

3. A solicitar certificación y copia de sus declaraciones juradas presentadas.

4. A la reserva y confidencialidad de los datos, informes o antecedentes que obtenga la Administración Tributaria.

5. A ser tratado con el debido respeto y consideración por el personal que desempeña funciones en la Administración Tributaria.

6. Al debido proceso y a conocer el estado de la tramitación de los procesos tributarios en los que sea parte interesada.

7. A formular y aportar, todo tipo de pruebas y alegatos que deberán ser tenidos en cuenta al redactar la correspondiente Resolución.

8. A ser informado al inicio y conclusión de la fiscalización tributaria.

A la acción de Repetición.

A ser oído o juzgado de conformidad a lo establecido en el Art. 16 de la Constitución Política del Estado.

URUGUAY³⁹⁸:

- Derecho a un trato cordial, considerado y respetuoso
- Derecho a ser considerado un contribuyente que cumple correctamente sus obligaciones
- Derecho a un servicio profesional y a recibir ayuda para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias
- Derecho a representación o asesoramiento de parte
- Derecho a la privacidad de la información
- Derecho a ser oído y presentar recursos administrativos
- Derecho a recibir servicio eficiente que no le implique mayores costos.

³⁹⁸ Según Carta de la DEGI (no expresa rango normativo de referencia)

<http://www.google.com.ar/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&frm=1&source=web&cd=1&ved=0CBwQFjAA&url=http%3A%2F%2Fwww.dgi.gub.uy%2Fwdgi%2Ffiledownload%3F2%2C4%2C381%2CO%2CS%2C0%2C29326%253BS%253B0%253B108%2C&ei=ATDbVKKRO4z1arvQgJAP&usg=AFQjCNFV-I8DCW61OUZkA8quRwJgCmBWug>

CAPITULO IV
LA DIMENSIÓN JURÍDICA DEL GASTO PÚBLICO
DERECHOS HUMANOS Y RESTRICCIÓN PRESUPUESTARIA

1. INTRODUCCIÓN.

De los Capítulos precedentes hemos concluido que “todos los derechos cuestan” y, en tal sentido, el sistema tributario es -o debiera ser- funcional a la consecución de la realización efectiva de los derechos humanos.

En el presente Capítulo intentaremos profundizar entonces la cuestión acerca del ¿para qué contribuir?.

Así como el “deber de contribuir” no puede escindirse de la existencia de riqueza imponible, como advertía Tocqueville, tampoco puede desvincularse de su finalidad, esto es, el “sostenimiento de las cargas públicas”. Así tributos y cargas públicas no pueden ser considerados un fin en sí mismo, por cuanto también son instrumentales a la realización efectiva de los derechos humanos. De hecho, el sostenimiento del mismo del Estado, su estructura y gobierno, también es consustancial a esta justificación y destino.

Desde el ámbito económico, los estudios sobre la materia muestran de manera pacífica como el aumento del gasto público se ha incrementado exponencialmente, especialmente a partir de la primera guerra mundial³⁹⁹.

Contemporáneamente, los Estados han privilegiado la expansión del gasto como medio para alcanzar determinados objetivos político-sociales y, consecuentemente, han tratado de aumentar los ingresos fiscales para cubrir el aumento de este mayor gasto que implica. En opinión de Tanzi y Shuknecht, el gasto público actual ha crecido desmesuradamente, por cuanto, señalan, “la mayor parte de las ganancias sociales y económicas pueden obtenerse con un gasto publico mucho menor”⁴⁰⁰. Tal postura implica cuestionarse acerca de la eficacia de la utilización de los recursos públicos en función de una finalidad determinada.

De cualquier manera, esta situación ha derivado en el aumento de la presión fiscal⁴⁰¹ y del endeudamiento público interno y externo⁴⁰².

³⁹⁹ Desde 1870 a 1990 el gasto publico se ha quintuplicado: los países OCDE pasaron del 8,3% al 45,9%, mientras que los extra-europeos han ido del 6,3 al 39,6, proyección esta que decididamente se muestra en aumento.

⁴⁰⁰ “Es posible que el gasto público no necesite ser mucho mayor que el 30% del PBI, por ejemplo, para alcanzar la mayoría de los objetivos sociales y económicos importantes que justifican la intervención gubernamental”. Tanzi, Vitto y Schuknecht, Ludger. “Crecimiento del gobierno y reforma del Estado en los países industriales” en *Desigualdad social, valores, crecimiento y el Estado*. Ed. Fondo de cultura Económica. México, 1998. – Nótese que la referencia de los autores es de 1998 donde el gasto publico representaba aun menos del crecimiento actual, especialmente luego de la crisis sub-prime.

⁴⁰¹ Desde la incorporación del impuesto a las rentas este, con excepción de breves periodos, ha continuado a aumentar, mientras que el índice de presión tributaria media superan el 45%.

⁴⁰² La relación entre deuda pública y PBI, en buena parte de los casos supera el 100%. Así por ejemplo Italia que ha pasado del 54% en 1980 al 132,7% en el 2015. Argentina, por su parte muestra en este ultimo año un 56,51%.

La relación entre ambas variables muestra no solo cuanto el Estado requiere a sus ciudadanos sino en qué modo y con qué eficiencia se procura los recursos. En palabras de Gómez-Sabaini existe una clara relación entre sistema tributario y cohesión social⁴⁰³. En efecto, así como la configuración del sistema tributario habla sobre quienes (que sectores) y en qué medida soportan el peso de la carga recaudatoria⁴⁰⁴, el sistema de organización y atribución del gasto público habla acerca de quiénes son sus beneficiarios y que derechos obtienen un mayor o menor grado de protección en la práctica.

Por cierto, la relación entre sistema de gastos y sistema de recaudación es dinámica y contingente. Es claro que cualquier decisión sobre el gasto afecta el sistema de recursos para adecuarse a su satisfacción y, por ende, requiere un permanente reajuste de los derechos del contribuyente frente a esta nueva situación. En efecto, aún cuando se recurra al empréstito como medio de satisfacer un aumento de gasto es claro que, tarde o temprano, tendrá sus consecuencias en el sistema económico y fiscal. En esta óptica, el subsidio de hoy es el impuesto de mañana.

La íntima relación entre ambas variables es tal que un “gasto sustentable” consolidado supone la existencia de un sistema de recursos eficaz que parta de confiables consideraciones sobre el crecimiento económico del País y el patrimonio neto del Estado. A contrario sensu, una asignación ineficiente e inequitativa de los recursos presupuestarios deslegitima las contribuciones públicas hasta límites insospechados. Como bien recuerda Rozas Valdés, “no es más eficiente aquel sistema que atribuye más recursos al sector público sino el que procura una mejor atención de las necesidades y servicios del común”⁴⁰⁵.

La dimensión y límite al gasto público, por su parte, influye sobre la finalidad misma del sistema que puede verse obligado a satisfacer gastos burocráticos renunciando a objetivos de redistribución de riqueza o desviándose de otros fines políticos (creación de empleo, inversión, etc.) que se hayan elegido como medios adecuados para lograr un nivel adecuado de realización de los derechos humanos⁴⁰⁶.

Cuando esa relación se quiebra, no solo el sistema tributario se convierte en ineficaz sino que la crisis económica -y con ella la crisis política y social- es inevitable, tal como lo demuestra el ejemplo de default Argentino (2002-2016) o la reciente crisis internacional sub-prime (2008).

⁴⁰³ Gómez- Sabaini, Juan C. “Cohesión social, equidad y tributación. Análisis y perspectivas para América Latina”; en CEPAL, *Serie Políticas sociales*, Santiago de Chile, 2006.

⁴⁰⁴ Tal análisis excede el diverso aporte que se realiza en base a un sistema fiscal basado en impuestos al consumo (regresivos) o impuestos progresivos a la renta, por cuanto debe tener en cuenta también otros factores económicos tales como la inflación crónica que recae mayormente sobre los asalariados o el endeudamiento externo que recaerá sobre los contribuyentes futuros.

⁴⁰⁵ Rozas Valdés, José A. “De la justicia tributaria a la justicia financiera” en *Revista empresa y humanismo*, Vol 15, n.2, 2013; pág. 122.

⁴⁰⁶ “Si los gastos fijos de administración son muy altos (...) la recaudación del impuesto a las ganancias se desvía para cubrir gastos burocráticos corrientes, desatendiendo a los excluidos y desvirtuando los objetivos de eficiencia de país (...) Esta es la ética del sistema impositivo perdurable, que elimina el resentimiento y la exclusión social, y permite crecer aceleradamente y eliminar también el desempleo, objetivo central de cualquier administración nacional con énfasis en lo social”.

Conf. J. o. Ferreres, “Impuesto y gasto público (1) y Gasto e impuestos (2)”. En periódico *Clarín*, setiembre 2016.

En el escenario actual que hemos descrito, caracterizado por una soberanía “abierta” con una fuerte integración a nivel comunitario e internacional que, en el ámbito tributario, se manifiesta en el acelerado proceso de “coordinación internacional”, resulta necesario admitir que la otra característica, esto es el libre flujo de capitales -en gran medida con fines especulativos- escapa al control público de cada Estado singular. De allí la necesidad y el reclamo permanente de una imposición razonable y un gasto público productivo en términos de atracción de la inversión directa productiva y, en términos más inmediatos, de los mismos flujos de capitales por los cuales las economías nacionales –especialmente aquellas “importadoras de capital”- compiten a diario.

En tal sentido ha afirmado Mangiameli⁴⁰⁷, “...se trata de tomar conciencia que la única forma de Estado social hoy posible es la del Estado social subsidiario, donde las intervenciones públicas no pueden prescindir de la capacidad de generar tanto la promoción económica y social como el retorno de la riqueza pública invertida”.

Esta tensión entre de gasto social y gasto económico frente a economías nacionales deficitarias ciertamente inciden y condicionan la estructura de los sistemas fiscales⁴⁰⁸ y la evolución socioeconómica de una determinada sociedad⁴⁰⁹, a la vez hace más evidente la relación entre impuestos y gastos públicos.

Desde el ámbito jurídico, la citada vinculación entre derechos fundamentales, recursos y gastos aparece más atomizada.

Como hemos podido ver en el Capítulo anterior (**Remisión**) mientras en el ámbito del derecho tributario -e incluso mucho antes de la Carta Magna inglesa de 1215- se ha desarrollado un *corpus iuris* tendiente a proteger al ciudadano “contribuyente” frente al poder ilimitado o el “apetito arbitrario del fisco”; las otras formas de financiamiento público no parecen haber alcanzado igual grado de desarrollo jurídico. Así, los empréstitos internos y externos, la venta y gestión de bienes públicos, las privatizaciones, los ingresos de beneficios de las empresas públicas, las concesiones por extracción de recursos naturales o la explotación de ciertas actividades, la emisión monetaria como forma de financiamiento, entre otras, han sido excluidas de la rama tributaria y son englobadas en el ámbito de las finanzas públicas en el marco más general del derecho administrativo o, en la postura más extrema, segregadas directamente del ámbito jurídico.

⁴⁰⁷ Mangiameli, S. “Appunti sullo Stato sociale sussidiario” en *Teoria del Diritto e dello Stato*; 2002; pág. 335.

⁴⁰⁸ Concluye Mangiameli “...en cualquier medida, la eficacia y la economicidad del gasto público inciden sobre la determinación de los que se define como “justo impuesto”, desde el momento que la exacción fiscal ya no representa para la administración pública, una porción gratuita de la riqueza productiva, puesta a su disposición, sino un recurso a invertir para la construcción de la renta nacional y la ampliación de la base imponible, persiguiendo así concretamente una política fiscal dirigida a hacer más equitativo el peso de los impuestos”. Mangiameli, S. “il diritto alla giusta imposizione. La prospettiva del costituzionalista”; en *Diritto e Pratica Tributaria*, N. 4/2016; pág. 1395.

⁴⁰⁹ Recuerdo aquí la observación de la Pfra. Silvia Vida cuando advertía como a menudo la defensa de la inversión productiva y los gastos útiles, a menudo enmascaran la defensa lisa y llana de los intereses especulativos del capital. Vida, S. “Neoliberalismo e postcapitalismo: il presente e il futuro della crisi globale”, *Discussant con motivo del Seminario de Ragion Pratica “Crisi economica, politiche pubbliche e diritti fondamentali”*; Genova, 23-24 settembre 2106.

En materia del manejo y control del gasto público, por su parte, el foco de análisis se ha puesto en sus efectos económicos y en su control político o técnico contable; de todas maneras alejado de la persona a quien en definitiva debiera beneficiar.

Pero aún cuando puede señalarse como superado el paradigma administrativo de la “imposibilidad de demandar al Estado” y “la imposibilidad controlar los actos de gobierno”, lo cierto es que el desarrollo de un sistema de principios, límites y garantías en el ámbito de las finanzas públicas pareciera estar lejos de la evolución que ha alcanzado en el otro margen del Derecho tributario.

Esta diversa evolución se refleja en la asimetría de protección jurídica cuando la persona actúa como contribuyente y cuando actúa como beneficiario del gasto.

Así, mientras el ente administrativo encargado de la recaudación ha visto limitar en el tiempo su arbitrariedad y el contribuyente puede hacer valer sus derechos frente a un actuar ilegítimo del poder tributario; el ente político encargado de realizar el gasto público aparece débilmente vinculado a reglas y controles formales (ej. límites a las contrataciones), mientras los beneficiarios del gasto público difícilmente cuentan con acciones judiciales efectivas para lograr su regular consecución.

Tal asimetría se refleja también en la relación institucional entre los poderes del Estado, donde no es extraño constatar la existencia de una administración tributaria regulada vs. un órgano político que gasta de manera irresponsable. En el medio, la institución judicial debe dar respuesta tanto a los excesos del fisco para con los contribuyentes como a la regresividad de la protección de derechos justificada en la falta de recursos suficientes.

En el ámbito académico esta dicotomía encuentra su claro correlato en el diverso desarrollo de juridicidad del derecho tributario (derecho constitucional tributario, estatutos del contribuyente, etc.) y los estudios económicos y políticos que se ocupan de las finanzas públicas. En palabras de Corti, se evidencia en este ámbito como derecho y economía tienden a transitar por vías paralelas mostrando las dificultades de esta última para razonar en términos de derechos. De hecho, el “contribuyente” del derecho tributario no encuentra una subjetivación precisa cuando actúa como beneficiario del gasto público⁴¹⁰.

Sin embargo, recientemente la cuestión ha recobrado interés de la mano del análisis del costo de las decisiones judiciales (las sentencias que cuestan) y de la protección de los derechos humanos en un

⁴¹⁰ Aún mas, se presenta una diversa subjetivación de la persona humana en función del rol jurídico que le toca (contribuyente, beneficiario, consumidor, etc) donde no siempre los principios y reglas de interpretación de una rama jurídica pueden aplicarse a la otra. De esta manera, la persona humana, única e indivisible, se atomiza jurídicamente y su protección parece diluirse en un laberinto jurídico constituido por normas, interpretaciones, praxis diversas, cuando no contradictorias.

contexto de crisis económica y los vínculos constitucionales del denominado “equilibrio de balance” (art. 81 C.N. italiana) y otros límites supranacionales a la política de gastos públicos⁴¹¹.

En Latinoamérica, por su parte, parece renovarse la preocupación por la cuestión a partir de las controversias judiciales como la que hemos comentado ab-initio y la incorporación constitucional de criterios como la “sostenibilidad fiscal” (art. 334 C.N. colombiana).

Las aportes académicos realizados en el marco del derecho financiero (Mauricio Plazas Vega), derecho constitucional presupuestario (Corti, 2007), o del derecho del gasto público (Troja Jaramillo 2014), son muestra de la renovada preocupación por la materia⁴¹².

En nuestra hipótesis inicial nos preguntábamos en términos generales si esta menor juridicidad del fenómeno de gasto público conspira contra la realización efectiva de los derechos humanos.

En cuanto aquí nos interesa pareciera una visión pacíficamente aceptada que el gasto público tiene estrecha relación con la protección efectiva de los derechos humanos. Y si bien todos los derechos están vinculados a la matriz de recursos y gastos, tal relación aparece mas diáfana en materia de los denominados “derechos sociales de prestación”.

Cabe ahora ocuparnos de verificar cuales respuestas jurídicas han elaborado los sistemas para afrontar estas cuestiones, en particular:

- a) ¿existen normas jurídicas que regulan a definición, ejecución y control del gasto público? En tal caso, ¿a quienes van dirigidas y quienes pueden exigir su cumplimiento?
- b) ¿cuál es la respuesta jurídica frente a las restricciones presupuestarias para hacer efectivos los derechos humanos?

⁴¹¹ Sirvan de muestra los numerosos seminarios y congresos realizados el presente año en la materia. Por ejemplo, los relevantes seminarios de “*Ragion Pratica sobre Crisi economica, politiche pubbliche e diritti fondamentali*” organizados por el Dpto. de Filosofía del Derecho de la Univ. degli Studi di Genova.

⁴¹² Un aporte doctrinario importante proviene de la doctrina española en la evolución de los principios orientadores del gasto público (Casado Ollero, 2012).

2. DIMENSIÓN JURÍDICA DEL GASTO PÚBLICO -

DEBER DE CONTRIBUIR Y CONTROL DEL GASTO PÚBLICO COMO PRESUPUESTOS DE REALIZACIÓN DE LOS DERECHOS HUMANOS

En el Capítulo II (**Remisión**) concluíamos que el cambio de visión desde el “poder de imposición” al “deber de contribuir” implica poner el foco en el contribuyente que trasciende la visión de un mero sujeto pasivo (deudor) del poder de imposición (fisco acreedor) y desvinculado del destino de los recursos públicos.

De hecho, la protección de los derechos humanos del contribuyente no se asegura solamente con la reafirmación de los principios tributarios constitucionales que, a menudo, se muestran ineficientes frente al aumento de la imposición y las obligaciones materiales y formales que provienen incluso de fuentes supranacionales.

Como reflexiona Mangiameli⁴¹³, los principios constitucionales parecen haber llegado al final del recorrido. “La capacidad contributiva y la progresividad del sistema tributario no se han mostrado en grado de contener la tendencia a utilizar la potestad tributaria para alimentar el Estado como simple aparato” y resulta entonces necesario ocuparse de la otra cara de la moneda, esto es el débito público. En palabras del autor, definir adecuadamente el débito público es una condición de equilibrio, de salvaguarda de la independencia del Estado y una reserva para políticas anticíclicas. En otras palabras “justo impuesto y justo gasto”.

En este entendimiento, repensar el sistema de recursos y gastos en función de la realización efectiva de los derechos humanos implica también revisar la asimetría señalada entre relación jurídica tributaria y la cuestión del gasto público.

En efecto, mientras se afirma la calificación jurídica de la relación tributaria, respecto al gasto público suele considerárselo como una expresión de discrecionalidad del poder político, siendo las normas presupuestarias normas “formales” de coordinación interna de los poderes públicos. En este entendimiento, la persona contribuyente de la relación tributaria no encuentra su correlato en la disciplina del gasto público. Ambas corren por carriles jurídicos e institucionales diversos.

Como bien advierte Lago Montero⁴¹⁴, “la doctrina europea no ha conseguido construir una relación jurídica de gasto público que dimanase del hecho de haber pagado impuestos. Se consideran relaciones jurídicas distintas la de contribuir, que nace de la realización de cada hecho imponible, y las de gasto público, que nace de las leyes, hechos, actos o negocios disciplinantes de la ejecución presupuestaria”.

⁴¹³ Mangiameli, S. *ob.cit.* pág. 1391.

⁴¹⁴ Lago Montero, José M. en su prólogo a la obra *El derecho del gasto público* del Prof. Toya Jaramillo, *ob. cit.*

Frente a esta postura, como veremos más adelante, se abre paso aquella otra que considera la existencia de un “derecho del gasto público” (Troya Jaramillo) como correlato de la obligación de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas.

De cualquier manera, el derecho positivo y la praxis jurisprudencial evidencian límites a la pregonada absoluta libertad de los poderes públicos al momento de la decisión y ejecución del gasto. En tal sentido, como veremos, los sistemas constitucionales tienden a afirmar tres límites principales: a) en primer lugar el gasto debe orientarse a satisfacer “necesidades públicas”, b) debe ser equilibrado con el sistema de recursos y c) trasciende la relación interna administrativa de los poderes públicos.

3. - NECESIDADES PUBLICAS. DEBER DE CONTRIBUIR Y GASTO PUBLICO

3.1. Necesidades económicas, bienes jurídicos y derechos humanos

En materia de derechos humanos y costos de los derechos es común encontrarse con asimetrías tales como: “ampliación y pluralidad de derechos reconocidos en las Constituciones y los Tratados de los derechos humanos Vs. aumento del gasto y el déficit público para atender a la satisfacción de los derechos y a la existencia misma del Estado democrático de bienestar”; o “vigencia del principio de progresividad Vs. la escasez de recursos presupuestarios”.

Tales posturas evidencian, *in primis*, las dificultades de los estudios económicos para hablar en términos de derechos y, viceversa, las limitaciones de los estudios jurídicos para incorporar la cuestión del costo de los derechos en sus ponderaciones judiciales.

Entre la escasa doctrina económica que ha afrontado la cuestión, el Prof. Pérez Salazar concluye en que podría encontrarse un punto de unión en la siguiente afirmación: “la decisión pública de que un bien es meritorio lo transforma en necesidad ... el reconocimiento social de las necesidades, que las convierte en derechos”⁴¹⁵. De allí que se haya sostenido esta “juridificación de la política” desde que, una vez identificado los bienes a proteger, tarea esta estrictamente política, la dimensión jurídica entra en juego para dotar a esos bienes de garantías adecuadas a tal fin.

Mas allá de que pueda o no compartirse esta visión, lo cierto es que aparece como un intento meritorio de establecer un vínculo entre preferencias privadas, necesidades públicas y distribución del ingreso; a la vez que evidencia el vínculo entre los tres ámbitos: político, económico y jurídico.

Esta relación aparece mas tangible aún en el ámbito sociológico cuando se expresan posturas simplificadas del tipo “menor impuesto a menor gasto publico”; “impuestos escandinavos con servicios públicos africanos”; “mas impuesto al capital para mayor gasto social”, etc.

Desde el ámbito jurídico del gasto, surge entonces la necesidad de establecer límites normativos que: a) restrinjan la arbitrariedad del ente político encargado del gasto; b) vinculen de alguna manera su configuración a la finalidad última de su existencia (esto es al realización efectiva de algunos derechos considerados socialmente como prioritarios) y c) establezcan algún grado de coherencia entre la dimensión del gasto y los recursos existentes.

En los Puntos siguientes veremos algunas formas de abordar este fenómeno para luego concentrarnos estrictamente en la dimensión jurídica de los limites al gasto público.

⁴¹⁵ Pérez Salazar, Mauricio “Necesidades, derechos y políticas públicas: una mirada desde la teoría económica”, en *Revista de Economía Institucional*, Vol. 1, N.20, primer semestre/2009; pág. 266-7.

3.1.1. Las necesidades públicas como presupuesto del gasto público

Al momento de la realización efectiva de los derechos humanos, la acción del Estado se concreta en la satisfacción de necesidades a través de la utilización de los recursos públicos obtenidos, principalmente, del universo de los contribuyentes.

Cabe subrayar, sin embargo, que si bien la actividad financiera del Estado se concreta en la satisfacción de las necesidades públicas, no es esta su finalidad última por cuanto, como hemos sostenido, el fin último de la actividad financiera del Estado no puede ser otra que la realización efectiva de los derechos constitucionalmente receptados⁴¹⁶.

A primera vista, podría sostenerse que el primer límite o regla que debe orientar la concreción del gasto público es la satisfacción de necesidades públicas antes que privadas (ej. una escuela antes que la remodelación de la vivienda particular del gobernante).

En este escenario, el primer problema que aparece en el horizonte es ¿Quién define cuales necesidades son públicas y cuales privadas?. Ciertamente la respuesta es política y depende en buena medida de las funciones que el Estado asume como tal.

De allí que es coherente para buena parte de la doctrina realizar la distinción entre necesidades públicas y privadas según el ente satisfactor sea público o privado.

Sin embargo, en una visión como la que hemos propuesto que tiene como principal referencia la realización efectiva de los derechos humanos, la satisfacción de estos no puede dejar de tener en cuenta a la persona como destinataria final de dicha actividad, por lo que la precedente clasificación en función del ente prestador readquiere un interés relativo.

En efecto, calificar a las necesidades de acuerdo a las funciones del Estado relativiza el carácter dinámico -y a menudo contingente- de las funciones que en un determinado periodo histórico este asume como tal. De hecho, ni siquiera las denominadas “funciones esenciales o tradicionales” (defensa, seguridad, justicia) escapan a esta adjetivación⁴¹⁷. Recuérdese aquí la relación entre las funciones que ideológicamente se atribuyen al Estado con el contenido mas o menos amplio de los derechos humanos que hemos tratado en el **Capítulo I** (concepto minimalista o pluralista de los derechos).

Por otra parte, la realidad demuestra que hay necesidades que si bien en principio son privadas (ej. vivienda, alimentación, vestimenta) o generales (ej. caminos, energía), de todas maneras “deben” ser

⁴¹⁶ Una postura contraria nos lleva a una teleología tautológica donde las necesidades publicas se convierten en un fin en sí mismas. Conf. Corti, H. para quien el concepto de necesidad pública se presenta como un obstáculo epistemológico.

⁴¹⁷ De hecho no son pocas las doctrinas que proponen la limitación extrema de las funciones del Estado, así por ejemplo, los postulados del denominado anarcocapitalismo, liderados por Murray Rothbard y David Friedman, proponen un desmantelamiento del Estado planteando incluso la posibilidad de la administración de justicia a través de tribunales de arbitramento financiados por el sector privado y la seguridad organizada directamente por los particulares.

prestadas por el Estado, allí cuando quienes las experimentan no están en condiciones de satisfacerlas ya sea por su particular situación de incapacidad física o mental, o por su situación de indigencia.

Finalmente, lo que es mas relevante a nuestro análisis, dejar exclusivamente en cabeza del Estado (y de su Gobierno) las decisiones acerca de cuáles necesidades elige o no satisfacer, implica condicionar la protección de los derechos humanos a la sola voluntad del Gobierno sin una conexión jurídica con la persona objeto-sujeto de protección.

Desde nuestra visión, las necesidades deben ser definidas y clasificadas en función del destinatario actual e inmediato de su satisfacción.

Consecuentemente, un primer vínculo jurídico en la definición y satisfacción de las necesidades estará dado por el contenido de los derechos humanos que surgen de las Convenciones internacionales en la materia y la Constitución del Estado.

Aún cuando parte de los autores han señalado la ajuricidad del término “necesidades económicas” (Corti), la mayor parte de la doctrina ha tratado de definir y clasificar jurídicamente a estas⁴¹⁸.

En esta última perspectiva, Plazas Vega⁴¹⁹ sostiene que es viable aludir a *necesidades públicas o privadas* y subdividir las primeras en *esenciales o absolutas* y *generales o relativas*.

En la doctrina del autor colombiano la clasificación es relevante por cuanto reconoce un vínculo implícito entre el ámbito de los gastos y el de los recursos públicos. En efecto, la clasificación no solo tiene finalidad pedagógica, sino que principalmente indica cual es el medio financiero “idóneo” para sostener la acción del Estado. En tal sentido: “el impuesto debe tener por destino las necesidades esenciales, y solo en segundo lugar las generales, y la tasa y la contribución especial, las necesidades generales”.

En esta concepción, serán “necesidades privadas” aquellas cuya satisfacción interesa, de manera inmediata y actual, al particular y solo de manera mediata o eventual a la colectividad.

En una clasificación que parece reflejar aquellas de la “generación de los derechos”, el maestro colombiano sostiene que estas necesidades suelen clasificarse en *primarias (existenciales)*, *secundarias (sociales)* o *terciarias (culturales)*, según el criterio de intensidad⁴²⁰.

⁴¹⁸ En realidad el concepto de “necesidad” no es ajeno al derecho. Así por ejemplo el “estado de necesidad” en el ámbito de derecho penal es a menudo invocado como eximente o atenuante de responsabilidad penal. La cuestión acerca de si “la necesidad da derechos” se refiere a una valoración ética-económica que, en buena parte, ha sido superada por la positivización de los derechos humanos y la ratificación de estándares mínimos de protección como tendremos oportunidad de verificar a lo largo del presente Capítulo.

⁴¹⁹ Plazas Vega, Mauricio. *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario*, Tomo I, Tercera Edición, Bogotá, Temis, 2016, págs. 137 y sgtes.

⁴²⁰ “Las *primarias* son inherentes a la existencia misma de la persona (Vgr. vivienda, alimentación, o vestido). Las *secundarias* o *sociales* surgen en virtud de la vinculación del hombre a la sociedad (Vgr. la procreación o la reunión). Las *terciarias* o *culturales* (surgen “como consecuencia de la acción transformadora del hombre sobre la naturaleza y

En principio, la satisfacción de este tipo de necesidades la promueve y financia su destinatario particular. Empero, es posible que por razones de inferioridad física, psíquica o económica, el Estado deba asumir la responsabilidad de su satisfacción y, en tal caso, se convierten en públicas porque el interés por su satisfacción ya no se limita al particular sino que involucra a la colectividad como un todo.

Las “necesidades públicas”, por su parte, tienen como destinatario actual e inmediato a la colectividad o la colectividad y el particular.

De acuerdo con el criterio de *exclusión* y con la posibilidad de privar de su satisfacción a quienes no quieran o no puedan pagar, las *necesidades públicas* pueden clasificarse en *absolutas o esenciales* y *relativas o generales*:

a) Necesidades esenciales o absolutas: se incluyen aquí los llamados *servicios públicos de primer grado* y, en particular, las actividades que son inherentes al Estado, como consecuencia de la convivencia social de los hombres. Así, la administración de justicia o la policía son necesidades esenciales en la medida que bajo ninguna circunstancia pueden desatenderse porque, de llegarse a tal supuesto, podrían surgir insurrecciones y levantamientos populares.

También cabe incluir en esta categoría a las necesidades que si bien serían en principio *privadas* o *públicas generales*, devienen en *públicas esenciales* debido a la condición de inferioridad física, psíquica o económica del destinatario de su satisfacción.

De otra parte, de manera eventual o mediata pueden ser destinatarios los particulares aunque no se encuentren en condiciones de inferioridad física o económica. En efecto, cuando una persona acude a la administración de justicia, por ejemplo, lo hace para satisfacer una necesidad individual que, sin embargo, desde el punto de vista de la colectividad, tiene la condición de pública y esencial.

Como es obvio, estas necesidades no pueden dejar de satisfacerse y, como explica Ramírez Cardona, ni siquiera debieran sentirse porque han de ser características del medio satisfactor las de *suficiencia*, o dimensión adecuada; *oportunidad*, o momento requerido, y *consolidación*, o imperceptibilidad por el usuario⁴²¹.

Lo anterior explica por qué el medio financiero adecuado para atender esta tipología de necesidades es el impuesto.

b) Necesidades generales o relativas: El interés actual e inmediato por la satisfacción de esta especie de necesidades reside, a un mismo tiempo, en la colectividad y el particular.

En ese sentido, en beneficio de los asociados entendidos como un todo, el Estado debe establecer condiciones e infraestructura que hagan viable la satisfacción individual de la necesidad. Porque si bien

la sociedad, con el fin de lograr una mayor y más calificada satisfacción de las necesidades primarias y secundarias”). Conf. al decir de Ramírez Cardona (*Sistema de hacienda pública*, Bogotá, Edit. Temis, 1980, pág. 29.

⁴²¹ Véase *ibidem*, págs. 44 a 46.

el destinatario concreto es el particular, no es menos cierto que, por las características del medio o instrumento satisfactor, es indispensable una organización impersonal, de tipo colectivo y de grandes proporciones que haga posible la utilización individual del medio.

Este es el caso de los llamados *servicios públicos de segundo grado* (energía, telefonía, etc.) que están dirigidos a satisfacer requerimientos de los particulares pero amparados en una red o infraestructura básica cuyo adecuado funcionamiento preocupa a toda la colectividad.

Esa condición simultánea, de pública e individual, explica que sea posible excluir de su satisfacción al asociado que no quiere pagar y que, por tal motivo, pueda suspenderse la prestación del servicio sin que se originen insurrecciones populares⁴²².

En opinión de Plazas Vega, lo anterior explica que la financiación de las llamadas *empresas de servicio público* provenga de las *tasas* pagadas por los usuarios destinatarios del servicio y de los *impuestos* o erogaciones contraprestacionales a cargo de los administrados. Si bien es de destacar que los procesos de privatización y las normativas que los regulan abren paso a una estructura de *precios* con las características de competencia y libertad que le son propias. Finalmente, como se expuso en el punto anterior, la satisfacción de este tipo de necesidades en favor de los indigentes y discapacitados que no se encuentren en condiciones de pagar la tasa interesa a toda la colectividad y, en lo pertinente, se convierte en necesidad esencial o absoluta a financiar con impuestos.

Mas allá que pueda o no compartirse la clasificación propuesta por el maestro colombiano, considero que es relevante por cuanto:

- 1- El carácter público o privado de las necesidades no depende de la voluntad discrecional del Gobierno sino que está condicionada por el destino del gasto y, en última instancia, por la estructura de una determinada sociedad. Esto se advierte, por ejemplo, cuando necesidades privadas “en origen” pueden convertirse en públicas por la singular incapacidad de la persona que le impide satisfacerlas.
- 2- Establece un “vinculo de idoneidad” entre el tipo de necesidad y la estructura tributaria adecuada para su satisfacción. En tal entendimiento, las necesidades a satisfacer no solo determinan la composición y dimensión del gasto público, sino que además indican la tipología de contribución mas idónea para su satisfacción.

3.1.2. Los derechos humanos como “bienes públicos meritorios”

⁴²² Empero, la subsistencia en condiciones adecuadas de la infraestructura requerida para la satisfacción de necesidades individuales no puede depender exclusivamente del pago del servicio por los usuarios sino que, cualquiera que sea la situación del recaudo, debe permanecer en el ámbito del Estado.

En la teoría económica la proposición de que el suministro de bienes públicos es función del Estado no es controversial por cuanto este mismo tiene la capacidad coercitiva para recaudar los impuestos necesarios para producirlos (de allí que la “falta de recursos” no puede ser un justificante absoluto de falta de protección de los derechos).

Apunta Pérez Salazar⁴²³ que en el marco de las preferencias privadas y las necesidades públicas, “las necesidades que corresponden a derechos económicos y sociales involucran bienes privados, cuyo consumo es rival y excluyente, y se compran y venden en el mercado; ejemplos obvios: la educación, salud y vivienda. Esto suscita una inquietud a quien no entiende la interacción social estrictamente en términos de preferencias individuales sino en el lenguaje de las necesidades. ¿Y si el individuo no quiere o no puede pagarlos?”.

El economista colombiano echa mano a la teoría del “bien meritorio” de Richard Musgrave⁴²⁴ como un puente entre bienes privados y públicos en cuanto implica una confluencia de preferencias individuales y colectivas. Confluencia esta que, en cuanto aquí nos importa, puede darse frente a “meta-preferencias” que se consideran éticamente superiores a las demás. En tal postura, la decisión pública de que un bien es meritorio lo transforma en una necesidad (pública) y dicho reconocimiento social de las necesidades las convierte en derechos.

En este entendimiento, los derechos humanos podrían expresarse como “bienes meritorios” cuya satisfacción debe realizarse mediante políticas públicas.

Cabe advertir que, en la opinión de Pérez Salazar el concepto de los bienes meritorios es más estrecho que el de los “derechos humanos”, por lo que tal calificación se conciliaría más bien con cierto tipos de derechos humanos identificados generalmente con el conjunto de los derechos económicos y sociales⁴²⁵.

3.1.3. El goce de los bienes y servicios públicos como índice de capacidad contributiva y criterio de graduación de la exacción fiscal (Remisión)

Visto que tanto la exacción tributaria como el suministro de bienes públicos aparecen como las dos caras de la misma moneda, se ha intentado precisar un límite al poder de imposición vinculado con el grado de utilización de los bienes y servicios públicos.

En tal entendimiento, habíamos ilustrado en el Capítulo anterior⁴²⁶, la función del principio de capacidad contributiva sería la de imponer al legislador un criterio de reparto del gasto público fundado en las

⁴²³ Pérez Salazar, Mauricio “Necesidades, derechos y políticas públicas: una mirada desde la teoría económica”, en *Revista de Economía Institucional*, Vol. 1, N.20, primer semestre/2009, pág. 265.

⁴²⁴ Musgrave, R. *Merit Goods*; en *New Palgrave: A dictionary of economics*, vol. 3, London, McMillan, 1987. citado por Pérez Salazar, *ob. cit.*

⁴²⁵ “No creo, para poner un ejemplo, que la idea de Musgrave sea muy útil para entender derechos fundamentales como la libertad de expresión o el derecho al debido proceso”. Entrevista al autor a raíz de su artículo, *ob. cit.* pág. 266.

⁴²⁶ En el Capítulo precedente hemos tratado la cuestión de la existencia de límites jurídicos cuantitativos (mínimos y máximos) a la imposición tributaria. Estos tenían como referencia tanto referencias macro-objetivas como el PBI y

manifestaciones de goce de los servicios públicos. Consecuentemente, la carga fiscal debiera ser mas alta allí cuando mayor es la eficacia de los servicios públicos para producir los presupuestos de hecho.

En tal sentido, serán considerados tales solo aquellos hechos reveladores de riqueza que manifiestan un goce de los servicios públicos⁴²⁷. Para expresarlo en términos de “capacidad contributiva”, a menor ventaja de los servicios públicos corresponde una exacción reducida; a mayores ventajas significativas corresponderá entonces una exacción mas elevada⁴²⁸.

Esta postura pareciera contar con un relevante respaldo de buena parte de la sociedad cuando advierte que la crisis del Estado de bienestar ha llevado progresivamente a una disminución de los gastos sociales y un consecuente aumento de los gastos privados, en un fenómeno de progresiva “sustitución del gasto público por el privado” (de Rita⁴²⁹) que justificaría una menor imposición fiscal frente a una disminución del gasto social.

En esta visión no solo aparece cuestionado el *quantum* del impuesto en función del *quantum* del gasto sino que implica revisar la estructura misma del sistema de recursos. Así, por ejemplo, un sistema tributario de base amplia y basado en el principio de solidaridad es solo compatible con un estado social de bienestar.

Oportunamente (**Remisión** Capítulo III, punto 3) he sostenido como una concepción de la capacidad contributiva de este tipo, aún cuando pretenda encontrar un límite cuantitativo “endógeno” al deber de contribuir, no parece idónea para establecer solo por sí misma un límite máximo que vincule directamente al legislador.

Esto evidencia no solo la difícil cuantificación del parámetro del “gocce de los servicios públicos” sino la complejidad de tal apreciación puesto que, como se ha observado, mientras más ineficiente es el servicio, paradójicamente, mas recursos se necesitan. Esto demuestra la insuficiencia del parámetro del “gocce de los servicios públicos” como único límite máximo intrínseco al poder de imposición y a la distribución del gasto público.

Sin embargo, esto no significa que al momento de establecer la política tributaria el legislador debe excluir la ponderación acerca de la calidad y cantidad de servicio público brindado y a quienes beneficia al momento de establecer el qué y el cuánto del presupuesto de impuesto.

En efecto, así como al momento de afrontar la cuantía de los límites (mínimos y máximos) al nivel de imposición se hacía referencia a la necesidad de tener en cuenta la calidad y cantidad de los servicios públicos brindados por el Estado (principio del beneficio), con mayor razón el goce de los servicios públicos

subjetivas respecto de la particular situación personal y familiar del singular contribuyente. Cabe en este caso entonces cuestionarse si también existen límites jurídicos a la dimensión del gasto público y, en tal caso, si esta tiene relación con el nivel de recursos disponibles.

⁴²⁷ Maffezzoni, F. *ob. cit.* pág. 65 y ss.

⁴²⁸ Bergonzini, *ob. cit.* pág. 254.

⁴²⁹ Conf. disertación del Prof. Giuseppe de Rita “Ordinamento tributario e buon governo” en el ámbito del Convenio “Per un nuovo ordinamento tributario”. Fondazione Antonio Uckmar. Genova, 14-15 ottobre, 2016.

debiera tenerse no solo al momento de determinar el nivel de imposición fiscal sino también al momento de atribuir y destinar efectivamente el gasto público.

Esta postura comporta otras dos consecuencias relevantes para nuestro tema de estudio: a) por un lado implica ratificar la unidad del fenómeno financiero recursos-gastos públicos y b) obliga a reconsiderar la postura que desconoce el control judicial del gasto público.

3.2. Límites jurídicos a la composición y dimensión del gasto público

Cabe preguntarse entonces si existen también límites jurídicos a su composición y dimensión (aumento o disminución) del gasto público.

Una respuesta clásica en esta materia es que el Estado es soberano para establecer su política de gastos y que dicha decisión corresponde exclusivamente a la valoración del órgano político, valoración esta que está excluida del control judicial. En tal perspectiva, el gasto público no encuentra otro límite que el de la oportunidad política de su definición y la cautela administrativa de su ejecución, actividad esta que se materializa en el presupuesto que, a su vez, adquiere la naturaleza de “ley formal” de coordinación interna de los entes de gobierno (Duguit – Jeze)⁴³⁰.

La postura contraria, en cambio, sostiene que en el ámbito de un Estado de derecho la norma presupuestaria y la política de gastos en general no puede estar plenamente fuera del control jurisdiccional por cuanto debe realizarse de acuerdo a los fines constitucionales.

3.2.1. Vínculos constitucionales. La constitucionalización del gasto público.

Un primer vínculo a la definición y composición del gasto público pareciera surgir de la estructura de la “Constitución económica” adoptada por determinado Estado. En efecto, así como un sistema de economía mixta (privada-pública) debe respetar un mínimo de recursos (y derechos) al ámbito de la propiedad privada, este reconocimiento deberá tener su correlato en el reverso de la moneda, esto es la decisión y destino del gasto privado⁴³¹.

⁴³⁰ Como bien señala Giuliani Fonrouge “la influencia del pensamiento jurídico francés, principalmente con las obras de Duguit y de Jèze, ha difundido el concepto de que el presupuesto no es una ley de orden común; poseería la exterioridad formal técnica, de una ley, pero constituiría en esencia un acto de previsión y de autorización, cuando no un acto administrativo”. Giuliani Fonrouge, C.M. “En torno a la naturaleza jurídica de la Ley de presupuesto”, en <http://www.derecho.uba.ar/publicaciones/lye/revistas/7/en-torno-la-naturaleza-juridica-de-la-ley-de-presupuesto.pdf>

⁴³¹ En efecto, de nada serviría reconocer la propiedad privada si luego la decisión de cómo y donde gastar todo el producido de dichos recursos fuese exclusiva del Estado. La casuística, sin embargo, muestra ejemplos donde – generalmente justificados por situaciones de crisis- el Estado ha obligado o condicionado ciertas decisiones de inversión o gasto privado (ej. cuando en el periodo pre-crisis Argentina se obligó a los fondos privados de pensión a “invertir” en fondos públicos del Estado).

Como he señalado en el Capítulo I (**Remisión**) el proceso de constitucionalización del derecho (Guastini⁴³²) aparece implicado y en gran medida impulsado por el carácter expansivo de los derechos fundamentales. Tal proceso ciertamente alcanza al fenómeno de los recursos y los gastos públicos.

Los tiempos actuales, a menudo apurados por el contexto de crisis económica, mayor gasto público y restricciones de recursos, parecen haber derivado a un proceso de constitucionalización del gasto público. Tal constatación permite aseverar con Troya Jaramillo “que en este campo no opera la absoluta discrecionalidad de la administración. Ella se encuentra sujeta a reglas referentes a su priorización, a cuyo efecto el gasto público tiene íntima relación con el modelo económico de las constituciones políticas definen, modelo que inspira las políticas”.

Tal evolución se manifiesta además en el creciente interés por los estudios sobre “derecho constitucional presupuestario” (Corti), “derecho del gasto público” (Troya Jaramillo) y de “principios constitucionales del gasto público”.

Un segundo vínculo constitucional a la atribución del gasto provendrá entonces de las normas expresamente previstas en el texto constitucional.

Un veloz panorama de las Constituciones analizadas muestran como tales vínculos se traducen en formulas amplias que repiten en gran medida los postulados económicos de eficiencia, eficacia y efectividad.

En tal sentido, un punto de inflexión en la incorporación de “principios constitucionales de gasto público”⁴³³ aparece con la reforma de la Constitución Española de 1978 cuando establece, entre otros: a) la asignación equitativa de los recursos públicos (art. 31, 2 CE); b) la racionalidad en el gasto público (art. 31, 2 CE); c) legalidad en materia de gasto público (art. 133.4 CE); d) la estabilidad presupuestaria (art. 135 CE).

Desde el primer aspecto, por ejemplo, el art. 72 inc. 8) de la reformada C.N. Argentina, por su parte, al momento de asignar al Congreso la facultad de fijar anualmente el Presupuesto, remite expresamente a las pautas que rigen el régimen de coparticipación fiscal. En virtud de dicha norma⁴³⁴, la distribución debe realizarse conforme criterios objetivos de reparto que, en opinión de Brügge⁴³⁵ se traducen en tres

⁴³² Riccardo Guastini entiende por constitucionalización del ordenamiento jurídico “un proceso de transformación de un ordenamiento al término del cual resulta totalmente impregnado por las normas constitucionales. Un ordenamiento jurídico constitucionalizado se caracteriza por una Constitución extremadamente invasora, entrometida, capaz de condicionar tanto la legislación como la jurisprudencia y el estilo doctrinal, la acción de los actores políticos, así como las relaciones sociales”: citado por Carbonell, M. *Neoconstitucionalismo(s)*, Ed. Trotta, Madrid, 2005, pág. 49. En mi opinión, esta mayor expansión de la Constitución se traduce además en una mayor flexibilidad de la misma y una marcada influencia de la jurisprudencia que en una función de una “sobreinterpretación” de la misma que no admite “vacíos constitucionales”.

⁴³³ Al respecto véase Martínez Giner, Luis F. “La ordenación constitucional del gasto público en España”, en www.rua.ua.es.

⁴³⁴ Art. 72 inc.2, 3 par. “La distribución ... se efectuará en relación directa a las competencias, servicios y funciones ... contemplando criterios objetivos de reparto; será equitativa, solidaria y dará prioridad al logro de un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades en todo el territorio nacional”.

⁴³⁵ Brügge, Juan F. “Bases constitucionales del presupuesto gubernamental y el control externo de su ejecución” en www.atcpc.org.ar.

principios fundamentales: a) igualdad erogatoria (reparto eficiente del gasto y creación de programas diferenciados según el grado de necesidades de grupos de ciudadanos con carencias); b) equidad erogatoria (racionalización del uso de la renta pública tendientes a lograr el desarrollo equilibrado); c) solidaridad erogatoria (el mayor gasto en ayuda de ciertos sectores y la consecuente reducción respecto de otros solo aparece justificable en pos de lograr “el pleno ejercicio de los derechos constitucionales, con criterios razonables, amparado en acciones positivas”).

La norma señalada resulta de interés además porque evidencia la reclamada unidad del fenómeno del sistema de recursos y gastos junto al régimen federal de gobierno⁴³⁶.

Desde el perfil de la “estabilidad presupuestaria”, como veremos más adelante, las reformas constitucionales de Alemania, Italia, España han receptado el principio del “equilibrio de balance”, mientras que la Constitución colombiana ha incorporado el criterio de la “sustentabilidad fiscal”.

La jurisprudencia constitucional colombiana⁴³⁷, por su parte, se señalan los principios de transparencia, seriedad y coherencia.

En cuanto aquí nos interesa es relevante la definición de este último estándar por cuanto se presenta como vínculo de “concordancia” entre la política pública de gasto, los recursos económicos disponibles y la capacidad institucional del Estado para cumplirlas⁴³⁸.

Sin perjuicio que volveremos mas adelante sobre esta cuestión, se advierte que al regular las políticas públicas de gastos, los sistemas jurídicos han receptado estándares amplios (equidad, eficiencia, coherencia, etc.) generalmente bajo la forma de principios constitucionales.

Esto supone, al menos desde la teoría: a) la necesidad de reglas de actuación de tales principios, b) la previsión de recursos “concordantes” y c) la previsión del control judicial acerca del cumplimiento de los mismos.

⁴³⁶ Conf. Hernández, Antonio M. *Federalismo. Autonomía municipal y Ciudad de Buenos Aires en la reforma constitucional de 1994*. Ed. Depalma, pág. 67 y sgtes. Para un análisis de la relación entre presupuesto y federalismo argentino, véase Pares, Susana “Presupuesto y Federalismo”; en *Propuestas para fortalecer el Federalismo Argentino*. (Dir. Hernández – Rezk – Capello) ANDCS Córdoba – Inst. Federalismo, 2015; pág. 459.

⁴³⁷ Entre otros, TC, fallo T-025/2004.

⁴³⁸ “La coherencia apunta a que exista concordancia entre, de un lado, lo que promete el Estado y, del otro lado, los recursos económicos y la capacidad institucional para cumplir lo prometido, máxime si las promesas se han transformado en normas jurídicas. La coherencia exige que si el Estado crea un derecho prestacional por vía de una ley, prevea que debe contar con los recursos para garantizar su goce efectivo y con la capacidad institucional para atender la demanda de servicios generada por la creación de ese derecho específico”, del fallo TC- T-025/2004.

3.2.1. Bis (sigue) El principio de equilibrio presupuestario y el criterio de la sustentabilidad fiscal

Una de las recepciones constitucionales más recientes se refiere al estándar de equilibrio fiscal que ha obtenido jerarquía constitucional en numerosos sistemas europeos y latinoamericanos con una formulación similar.

Excede los límites de esta referencia el análisis exhaustivo del principio de “equilibrio de balance” del cual se ha ocupado la doctrina, por lo que me limitaré a destacar algunos puntos relevantes que considero tienen conexión con el tema de la protección de los derechos humanos. A tal fin, estimo que puede ser útil echar mano a la comparación sobre algunos aspectos del art. 81 de la Const. italiana y el art. 334 de la Const. Colombiana, ambas vigentes, y que para mayor comodidad transcribo a continuación:

Art. 81 Cost. Italiana (Ref. 2012)

Lo Stato assicura l'equilibrio tra le entrate e le spese del proprio bilancio, tenendo conto delle fasi avverse e delle fasi favorevoli del ciclo economico.

Il ricorso all'indebitamento è consentito solo al fine di considerare gli effetti del ciclo economico e, previa autorizzazione delle Camere adottata a maggioranza assoluta dei rispettivi componenti, al verificarsi di eventi eccezionali.

Ogni legge che importi nuovi o maggiori oneri provvede ai mezzi per farvi fronte.

Le Camere ogni anno approvano con legge il bilancio e il rendiconto consuntivo presentati dal Governo.

L'esercizio provvisorio del bilancio non può essere concesso se non per legge e per periodi non superiori complessivamente a quattro mesi.

Il contenuto della legge di bilancio, le norme fondamentali e i criteri volti ad assicurare l'equilibrio tra le entrate e le spese dei bilanci e la sostenibilità del debito del complesso delle pubbliche amministrazioni sono stabiliti con legge approvata a maggioranza assoluta dei componenti di ciascuna Camera, nel rispetto dei principi definiti con legge costituzionale.

Art. 334. Const Colombia (Reg. art. 1 Acto leg. 3 de 2011)

La dirección general de la economía estará a cargo del Estado. Este intervendrá, por mandato de la ley, en la explotación de los recursos naturales, en el uso del suelo, en la producción, distribución, utilización y consumo de los bienes, y en los servicios públicos y privados, para racionalizar la economía con el fin de conseguir en el plano nacional y territorial, en un marco de sostenibilidad fiscal, el mejoramiento de la calidad de vida de los habitantes, la distribución equitativa de las oportunidades y los beneficios del desarrollo y la preservación de un ambiente sano. Dicho marco de sostenibilidad fiscal deberá fungir como instrumento para alcanzar de manera progresiva los objetivos del Estado Social de Derecho. En cualquier caso el gasto público social será prioritario.

El Estado, de manera especial, intervendrá para dar pleno empleo a los recursos humanos y asegurar, de manera progresiva, que todas las personas, en particular las de menores ingresos, tengan acceso efectivo al conjunto de los bienes y servicios básicos. También para promover la productividad y competitividad y el desarrollo armónico de las regiones.

La sostenibilidad fiscal debe orientar a las Ramas y Órganos del Poder Público, dentro de sus competencias, en un marco de colaboración armónica.

El Procurador General de la Nación o uno de los Ministros del Gobierno, una vez proferida la sentencia por cualquiera de las máximas corporaciones judiciales, podrán solicitar la apertura de un Incidente de Impacto Fiscal, cuyo trámite será obligatorio. Se oirán las explicaciones de los proponentes sobre las consecuencias de la sentencia en las finanzas públicas, así como el plan concreto para su cumplimiento y se decidirá si procede modular, modificar o diferir los efectos de la

misma, con el objeto de evitar alteraciones serias de la sostenibilidad fiscal. En ningún caso se afectará el núcleo esencial de los derechos fundamentales.

Parágrafo. Al interpretar el presente artículo, bajo ninguna circunstancia, autoridad alguna de naturaleza administrativa, legislativa o judicial, podrá invocar la sostenibilidad fiscal para menoscabar Los derechos fundamentales, restringir su alcance o negar su protección efectiva.

a) En primer lugar es importante advertir que tanto la incorporación constitucional del principio de equilibrio y el criterio de sustentabilidad son contemporáneas y se dan en un contexto de crisis económica extendida a nivel occidental (c.d. crisis subprime).

En efecto, cabe recordar que el “principio de equilibrio” fue receptado por los sistemas nacionales en actuación de las previsiones del Tratado de estabilidad, coordinación y *governance* de la Unión Europea⁴³⁹ en un contexto de salvataje financiero y solidaridad condicionada del Banco Central Europeo (BCE). Así fue receptado con jerarquía constitucional tanto en Alemania (2009) como en España (2011), mientras que Francia ha receptado la figura por medio de una ley orgánica.

Esto es relevante además si se recuerda que, en ambos casos, su recepción obedece tanto a motivos de necesidad de coordinación interna de los balances de los entes gubernamentales de los distintos órganos de gobierno, como a presiones externas de organismos supranacionales. En este último sentido, pueden mencionarse las ayudas condicionadas de la Unión Europea, en un caso, y las exigencias de los organismos multilaterales de crédito (FMI, Banco Mundial, etc.) mas presente en el caso de los Países latinoamericanos. En otras palabras, ambas propuestas normativas aparecen como respuesta a las exigencias de ayuda económica y financiera supranacional condicionada al cumplimiento de ciertos estándares de restricción del gasto público y limitación del déficit.

b) Desde el punto de vista de la política económica, la fórmula del “equilibrio de balance” aparece definida como el “equilibrio entre los ingresos y gastos del respectivo balance”. Si bien la norma colombiana no define expresamente el término “sostenibilidad fiscal”, la Corte Constitucional, como refiere Plazas Vega⁴⁴⁰, ha señalado que existe un elemento común a todas las definiciones propuestas en la doctrina económica, cual es el de “preservar la *disciplina fiscal* y proscribir déficits fiscales y niveles de deuda que expongan la estabilidad macroeconómica. Y agrega que el *criterio de sostenibilidad fiscal* tiene por objeto disciplinar las finanzas públicas para reducir el déficit fiscal, lo cual se logra mediante “el establecimiento de límites a la diferencia entre los ingresos y los gastos”⁴⁴¹.

⁴³⁹ El denominado “*Fiscal compact*” fue suscripto en 2012 y entró en vigencia el año siguiente.

⁴⁴⁰ Plazas Vega, M. ob. cit. Cap. III y ss. Véase también Gabriel Rosas Vega, Mauricio A Plazas Vega y Sergio Bernal Castro *Sostenibilidad fiscal y regla fiscal – Aspectos jurídicos y económicos*. Bogotá, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2013.

⁴⁴¹ Corte Constitucional de Colombia, sentencia C-288 del 18 de abril de 2012 (M.P. Luis Ernesto Vargas Silva).

Consecuentemente, ambas formulaciones admiten la existencia de un déficit en tal ecuación y tratan de establecer un límite al mismo⁴⁴².

c) Desde el perfil jurídico es interesante advertir como una misma ecuación económica originada en similares circunstancias han adoptado una diversa naturaleza. Así mientras generalmente se asume al “equilibrio de balance” como un principio constitucional, la Corte Constitucional colombiana⁴⁴³ se ha encargado de reafirmar que no se trata de un principio constitucional autónomo sino de un “criterio orientador” un “un patrón o guía para la actuación de las autoridades del Estado (...) subordinado a la aplicación de los fines constitucionales del Estado Social y Democrático de Derecho”.

Mas allá de esta diversa naturaleza declarada, pareciera que en la práctica ambas formulaciones actúan como normas de “*policij*” que individualizan objetivos de política fiscal.

d) En cuanto a nuestra materia de interés se refiere, la diversa atribución de naturaleza jurídica cobra relevancia por dos razones principales:

- por una parte retoma la cuestión de la jerarquía de los derechos, y
- en segundo lugar implica revisar si esta diversa naturaleza implica distintos efectos respecto del ámbito de aplicación normativa.

En otras palabras, cabe cuestionarse acerca de si “equilibrio” o “sostenibilidad fiscal” deben ser objeto de balance en un pie de igualdad con los demás derechos humanos constitucionalizados o, en cambio, deben subordinar o subordinarse a estos últimos.

Si bien profundizaré esta materia más adelante al momento de abordar la cuestión de las restricciones presupuestarias, basta recordar aquí como ciertas decisiones jurisprudenciales han sostenido que “el principio no cede incluso frente a niveles esenciales de las prestaciones estatales⁴⁴⁴” (decisión del Consejo de Estado italiano antes citada). En el reverso, para la Corte Constitucional colombiana dicha interpretación sería casi imposible de sostener, ya sea por su naturaleza de “criterio de coordinación” atribuida, como por la interpretación auténtica que el mismo artículo propone en su último párrafo intentando evitar la restricción del nivel de protección de los derechos en virtud del mencionado criterio.

De cualquier manera, como veremos a continuación, ambas posturas contrapuestas desde lo dogmático tarde o temprano deben afrontar la concreta falta de recursos para satisfacer los derechos involucrados. Mas adelante revisaremos los principales esquemas de solución brindados por la doctrina jurisprudencial.

⁴⁴² De hecho, la modificación del término “pareggio o igualdad” por el de “equilibrio” en la norma italiana en sede parlamentaria reafirma esta visión.

⁴⁴³ Corte Constitucional, sentencia C-288 de 2012.

⁴⁴⁴ En base a este tipo de interpretaciones, buena parte de la doctrina ha señalado críticamente la disposición de un principio “supra-constitucional”.

3.2.2. Límites jurídicos supranacionales (*breve referencia*).

Un axioma de los elementos constitutivos del Estado moderno ha sido el de la soberanía respecto de sus decisiones fiscales y en materia de gastos públicos. Claramente lo señala Juan B. Alberdi cuando afirma “el poder de crear, manejar e invertir el Tesoro público, es el resumen de todos los poderes, función mas ardua de la soberanía nacional”⁴⁴⁵.

Ya hemos señalado como en el ámbito del derecho internacional tributario la potestad tributaria sufre auto-limitaciones en función de otros fines tales como la lucha contra el fraude fiscal internacional o el intercambio de información, a la vez que ciertas conductas de decisión de política fiscal pueden ser objetadas desde el punto de la competencia fiscal dañosa (*harmful tax competition*). La reciente cruzada del G-20 y la OCDE con las acciones BEPs son una clara manifestación de la incidencia de las decisiones tecnócratas que son varias veces “asumidas” o “impuestas” a los Estados sin una discusión o intervención sustancial del Parlamento (**Remisión** Capítulo II).

En los procesos de integración comunitaria también algunos tributos o facultades impositivas han sido delegadas en órganos supranacionales (ej. iva comunitario), mientras ciertas medidas estratégicas de potestad tributaria pueden ser objetadas en base a la prohibición de “ayuda de Estado”⁴⁴⁶ tal como ha sucedido en los reconocidos casos de EDF y Apple⁴⁴⁷.

En materia de gastos públicos los vínculos supranacionales aparecen menos claros y el celo por mantener la “soberanía política del gasto público” ha sido esgrimida como corolario del desarrollo autónomo de los pueblos. Sin embargo, como hemos visto en el punto anterior, el policentrismo del poder ha trascendido los límites nacionales y los vínculos comunitarios están presentes y se hacen concretos a partir de ayudas condicionadas al cumplimiento de ciertos parámetros que implican la limitación del déficit público.

También este tipo de vínculos de ayuda condicionada bajo la reducción del déficit fiscal y el control del gasto público están presentes en las exigencias de los organismos multilaterales de crédito (Fondo Mundial, Banco Mundial, etc).

Cabe recordar además que existen otras circunstancias que pueden incidir indirectamente en la formulación del gasto publico. Este es el ejemplo de los efectos económicos de sentencias de tribunales

⁴⁴⁵ Alberdi, Juan Bautista. *Sistema Económico y rentístico de la Confederación Argentina según su Constitución de 1853*. El Foro. Bs.As; 1993; pág. 306.

⁴⁴⁶ Para una amplia visión sobre la cuestión de “Aiuto di Stato” véase, entre otros, Del Federico, L. “Le controversia sul recupero degli aiuti di Stato nella giustizia tributaria italiana: profili critici, orientamenti giurisprudenziali e linee evolutive”; en *Rivista trimestrale di diritto tributario*, 2012; Fas. 3; págs. 591 - 627

⁴⁴⁷ Bruselas ha condenado los “*tax rullings* de favor” considerándolos una indirecta “ayuda de Estado” prohibida en el ámbito de la Unión. En tal sentido se condenó a Francia a recuperar 1400 millones de euros a la energética EDF y recientemente intimó a Irlanda a recuperar mas de 13.000 millones de euros a la multinacional tecnológica Apple.

internacionales o extranjeros que implican una disminución de recursos y, por ende, una modificación de la política de gastos⁴⁴⁸.

Tales vínculos a menudo no solo se traducen en “presiones” mas o menos solapadas de los entes para o supranacionales sino que adquieren el rango de norma jurídica y, como hemos visto respecto del principio de “equilibrio de balance”, asumen jerarquía constitucional.

El ejemplo mas claro de la dimensión jurídica de tales vínculos se observa en el proceso de integración comunitaria europea. En efecto, como hemos recordado, el art. 104 del Tratado de Amsterdam⁴⁴⁹ dispone: *“1. Los Estados miembros evitarán déficit públicos excesivos. 2. La Comisión supervisará la situación presupuestaria y el nivel de endeudamiento público...”*

De esta manera se establece un doble límite: al déficit y al débito público que, en principio, no puede superar un nivel de proporción respecto del PBI del país miembro. El Protocolo, por su parte, estableció en nivel del 3% máximo para el déficit publico previsto o efectivo en relación al PBI, mientras que dispuso el 60% para la relación entre deuda pública y PBI, ambos a valores de mercado.

En la visión comunitaria, la acción combinada de ambos vínculos debería conducir a un reequilibrio entre ingresos y gastos públicos.

El Tratado de Amsterdam, por su parte, se completa con el “Pacto de estabilidad y crecimiento”⁴⁵⁰ que ratifica la preferencia por una paridad del balance como principio cardinal de la administración de los recursos estatales, flexibilizado por un limitado recurso al déficit y al débito público (al menos en línea de principio, aunque varias veces superado en la práctica).

Estas obligaciones comunes no significan de hecho una uniformidad en los sistemas de gestión pública por cuanto las políticas de gestión adoptadas por los Estados solo aparecen auto-limitadas allí cuando estas extralimitan los valores dispuestos a nivel comunitario.

Frente a tales límites aparece claro como resultaría mas fácil para los gobiernos aumentar los ingresos antes que reducir los gastos (y sus ineficiencias⁴⁵¹). En efecto, aún cuando exista la voluntad política de reducir los gastos -y asumir el costo político- aparece dificultoso reducir los “nichos” de ineficiencia, los gastos de personal y de previdencia social. Las eventuales reducciones parecieran concentrarse en

⁴⁴⁸ Tal vez el ejemplo mas gráfico en este caso puede encontrarse en los fallos del Juez Griesa del Tribunal de Nueva York ratificado por la Segunda instancia respecto del caso de los “bonos argentinos en default” (c.d. fondos buitres) y que implicó la condena de mas de 1.330 millones de dólares para la República Argentina.

⁴⁴⁹ El Tratado de Amsterdam (2-10-1997) que modifica el Tratado de la Unión europea (tratado de Maastricht) ha entrado en vigor el 1 mayo 1999.

⁴⁵⁰ Resolución del Consejo Europeo 17-6-1997; Reglamentos n. 1466 y 1467/97 que prevén la obligación de cada País a presentar a la Comisión un “programa de estabilidad y desarrollo”, a la vez que ratifica el límite máximo del 3% del déficit.

⁴⁵¹ En efecto, aún cuando exista la voluntad política de reducir los gastos -y asumir el costo político- aparece dificultoso reducir los “nichos” de ineficiencia, los gastos de personal y de previdencia social. Las eventuales reducciones parecieran concentrarse en inversiones de estructura a largo término que son, precisamente aquellas necesarias para promover el desarrollo.

inversiones de estructura a largo término que son, precisamente, aquellos “gastos económicos” relevantes para generar desarrollo y sostener el aumento del PBI.

Sin embargo, como hemos analizado antes, el aumento o disminución de la presión tributaria no es ilimitada tanto desde el punto de vista económico como jurídico por lo que este “doble límite” aparece claramente.

Ahora bien, frente a estas diversas fuentes de poder policéntrico y supralocal insertos -y condicionados- en un contexto global caracterizado por la liberación de los flujos de capitales, la persona-individuo corre el riesgo de no ver efectivamente realizados los derechos ampliamente declarados. De allí el rol decisivo que han adquirido las Cortes constitucionales que deben mediar entre vínculos comunitarios y la obligación constitucional de realizar los derechos, especialmente en ausencia de un sistema democrático pleno a nivel comunitario.

Consecuentemente, a decir de Masala⁴⁵², el rol de la Cortes constitucionales es “relevante, insuficiente e insustituible” para equilibrar los efectos de la política europea y atenuar sus efectos sociales. En cuanto aquí nos interesa, las Cortes deben afrontar también el difícil equilibrio entre las exigencias de tutela de derechos (incluso acerca de las prerrogativas de los Parlamentos y las autonomías locales) y la exigencia de salvaguardar la estabilidad financiera en una situación de crisis económica prolongada.

⁴⁵² Masala, Pietro “La tutela dei diritti sociali nelle situazioni di crisi economica: gli orientamenti della Corte Costituzionale italiana” en *Stato di diritto e Crisi... ob. cit.* pág. 191.

4. LA JURIDICIDAD DEL GASTO PÚBLICO FRENTE A LOS DERECHOS HUMANOS

Como he sostenido antes, una visión unitaria del fenómeno financiero de la creación y gestión de recursos y gastos públicos que propugnamos no significa desconocer la autonomía científica de las distintas ramas del derecho involucradas, mas aún cuando estas muestran un diverso grado de evolución. Significa en cambio reconocer su interdependencia conceptual y funcional que deriva, *in primis*, de la misma Constitución financiera del Estado. Significa además reconocer una unidad teleológica toda vez que la finalidad de la actividad financiera del Estado consiste en otorgarle efectividad a las instituciones constitucionales y cobra sentido en función de la realización efectiva de los derechos humanos.

Si bien la reflexión entre los recursos tributarios y la asignación equitativa de los mismos se había profundizado ya en la segunda mitad del siglo pasado, fue con la Constitución española de 1978 que introdujo los conceptos de equidad, eficiencia y economicidad en la asignación de recursos, donde se advierte un punto de inflexión para los posteriores desarrollos dogmáticos en la materia.

Sin embargo, tales desarrollos son aún heterogéneos y han derivado en las mas disimiles elaboraciones doctrinarias. Como bien refiere Asorey, “así cabe mencionar quienes propugnaron o se cuestionaron la existencia de un derecho de gastos públicos, quienes le han atribuido un carácter de relación publica de gasto o quienes han interpretado el gasto público como actividad instrumental destinada a dar efectividad al mismo, es decir atribuyéndole un carácter instrumental en beneficio de la actividad financiera. Tampoco puede omitirse las concepciones mas aceptadas en la actualidad que dotan al gasto público de relevancia material, sujetándolo a los principios materiales de justicia”⁴⁵³.

Teniendo en cuenta este convulsionado escenario, me permitiré hacer hincapié sobre dos ramas particulares, íntimamente vinculadas, que tienen en cuenta esta última perspectiva. Me refiero al derecho constitucional presupuestario y al denominado derecho del gasto público, en cuanto se ocupan del gasto público ya no como meras reglas de coordinación interna dentro de los poderes, sino en función de la realización efectiva de los derechos humanos.

4.1. Del presupuesto formal al derecho constitucional presupuestario

El proceso de constitucionalización del derecho (Guastini) que hemos descrito antes, encuentra una cabal manifestación en la evolución del presupuesto cuya visión clásica gira en torno a la ley y, por ende, tiene su mismo origen en el Estado liberal de derecho y en la reivindicación del Parlamento como Poder competente en la decisión acerca de los recursos financieros y la gestión del gasto público⁴⁵⁴.

⁴⁵³ Ruben O. Asorey, Conferencia ante la C.S.J. de México, junio 2014, publicado también por Thompson R. “Doctrina actual: ¿Puede la justicia controlar el gasto público” (28-08-2014) en www.thompsonreuterslatam.com

⁴⁵⁴ De hecho, la primer reivindicación del Parlamento británico no será el de dictar leyes sino de aprobar la creación de tributos. En similar sentido Rivosecchi quien señala como “la historia de la asamblea electiva se caracteriza esencialmente desde su origen por la reivindicación del control parlamentario sobre la dirección político-financiero y,

En este entendimiento, la centralidad de la relación jurídica resta en el binomio de reparto de funciones entre el Poder Legislativo (control) y el Poder Ejecutivo (ordenamiento y ejecución) y, por ende, en reglas de procedimiento y coordinación internas.

El paso del derecho tributario a una visión sustancial de los principios constitucionales que directa o indirectamente ordenan el sistema tributario fue bien explicitada por autores como Victor Uckmar en su *“Principi comuni di diritto costituzionale tributario”* y ha ocupado buena parte del desarrollo académico y científico durante las últimas décadas⁴⁵⁵, hasta llegar al estudio de la relación entre tributación y derechos humanos como, en parte, se ocupa el presente trabajo.

Este paso de lo formal a lo sustancial aún no parece haberse consolidado plenamente en el marco del derecho presupuestario donde coexisten aún visiones formales y sustanciales del presupuesto. Para Breedy – Ferraro Castro⁴⁵⁶ la evolución de estas diversas dimensiones del presupuesto coincide con las distintas visiones acerca del rol del Estado. Así, para el Estado liberal, el presupuesto se presenta como una cuenta de ingresos y gastos, un instrumento contable y rígido que debe ser “neutral” a la economía del País. En cambio, desde la perspectiva del Estado social de bienestar el presupuesto pasa a tener un rol relevante como instrumento financiero de la política económica destinado a generar transformaciones en las condiciones predominantes en una sociedad.

Se constata entonces un diverso grado de evolución jurídica entre ambas dimensiones del fenómeno. Esta “asimetría conceptual” ha sido puesta de manifiesto por autores como Corti⁴⁵⁷ en Argentina o Valls⁴⁵⁸ en Francia para quienes “los ingresos son aprehendidos tanto formal como materialmente, en tanto que los gastos sólo lo son desde un punto de vista estrictamente formal”.

fundamentalmente, sobre el ejercicio del poder de imposición fiscal y sobre la gestión del gasto público”. Rivosecchi, Guido. *L’indirizzo politico finanziario tra Costituzione italiana e vincoli Europei*. Cedam, 2007; pág. 9.

⁴⁵⁵ Para un análisis de las obras presentes en Latinoamérica puede consultarse la prolífica bibliografía reportada en las versiones brasilera y española de los *Principios Constitucionales de Derecho Tributario* ediciones a cargo de los Profesores Marco Aurelio Greco – A. Rocha y José O. Casás, respectivamente.

⁴⁵⁶ Breedy, Elizondo – Ferrara Castro, F. “Efecto de los Derechos económicos, sociales y culturales en la formulación del presupuesto nacional”, en *Corte Interamericana de Derechos Humanos*. Costa Rica, 1998. Tomo I, págs. 631-632.

⁴⁵⁷ Corti, Horacio (h). *Derecho Constitucional Presupuestario*. LexisNexis- T. Reuters, 2007.

⁴⁵⁸ En el capítulo que analiza la dificultad de juridizar los gastos públicos Valls sostiene que “la cuestión de la constitucionalidad material de los gastos públicos está poco estudiada por la doctrina francesa. Esta se concentra sobre los principios relativos a los ingresos públicos, y más particularmente sobre las normas relativas a los impuestos. Los gastos públicos solo son abordados por el sesgo de sus aspectos formales con el conjunto de principios aplicables al derecho presupuestario. Si estos últimos justifican perfectamente ese interés, no es menos cierto que cierta asimetría se hace lugar entre estos dos aspectos de las finanzas públicas...”. Valls, Julien *Le contrôle des normes législatives par les cours constitutionnelles et française*. LGDJ, París, 2002; pág. 106 y sgtes.

En nuestro análisis, hemos advertido como la visión de la ley de presupuesto como mera ley formal interna de coordinación ha sido puesta en crisis tanto por la evolución doctrinaria⁴⁵⁹, como por la misma realidad, por cuanto cualquier modificación en la asignación o ejecución presupuestaria significa atribuir mayores o menores recursos a una repartición, un servicio o una función pública, lo cual se traduce en una mayor o menor asignación de recursos destinados a la realización efectiva de uno o más derechos determinados (ej. disminución de la cobertura sanitaria, reducción del plan de viviendas, etc.). En tal sentido, es claro que la ley presupuestaria, integrada básicamente por una estimación recaudatoria y una autorización para gastar, tienen efectos directos sobre los ciudadanos aún cuando sus destinatarios formales puedan ser los distintos entes que integran el Gobierno.

Solo recientemente el interés académico por la materia parece evolucionar especialmente de la mano de la constitucionalización del principio de “equilibrio presupuestario” o las vinculaciones supranacionales al gasto y el déficit público, tal como hemos señalado antes y que solo pueden explicarse en relación con el sistema de recursos y con las finalidades perseguidas por la Constitución.

Esta postura no solo ratifica la visión unitaria y autónoma del derecho financiero⁴⁶⁰ a partir de la Constitución sino que además pone de relieve la centralidad y naturaleza “relacional” del presupuesto.

Esta centralidad constitucional de la ley presupuestaria como vínculo entre el sistema de derechos y la administración pública ya había sido advertida en las reflexiones de Mangiameli⁴⁶¹ que hemos reportado en nuestro Capítulo II (**Remisión**). Es esta entonces también la base en torno al cual debe conformarse el derecho de las finanzas públicas. En mejores palabras de Rodríguez Bereijo “el núcleo central de la temática del Derecho Financiero no está constituido tanto por las relaciones jurídicas tributarias, sino más bien por la relación entre los ingresos y los gastos públicos, el verdadero eje central en torno al que gira el Derecho financiero. Esta relación encuentra su expresión o se materializa en el presupuesto del Estado; de ahí que se haya afirmado con razón (...) que la institución presupuestaria es la que da unidad y coherencia a la actividad financiera del Estado”⁴⁶².

En palabras de Spisso⁴⁶³, esta coherencia surge de la misma interpretación constitucional de la cual “se desprende que no existe libertad para asignar el gasto público según las preferencias circunstanciales del

⁴⁵⁹ Para un claro análisis acerca de la evolución de la naturaleza jurídica del presupuesto, véase Giuliani Fonrouge, C.M. “En torno a la naturaleza jurídica de la Ley de presupuesto”, en <http://www.derecho.uba.ar/publicaciones/lye/revistas/7/en-torno-la-naturaleza-juridica-de-la-ley-de-presupuesto.pdf>.

⁴⁶⁰ Tal como sostiene buena parte de la doctrina tributaria. Entre muchos otros, Andrea Amatucci en Italia, Fernando Sainz de Bujanda, en España, Liic Philip, en Francia, Horacio Garcia Belsunce y Rubén Asorey en Argentina, Mauricio Plazas Vega en Colombia, etc.

⁴⁶¹ Mangiameli, S. “Il diritto alla giusta imposizione. La prospettiva del costituzionalista”; en *Diritto e Pratica Tributaria*, N. 4/2016; pág. 1373. El autor afirma que la visión constitucional del “justo impuesto” va más allá de la Carta de principios que regulan el ejercicio de la potestad tributaria por cuanto el tema concierne directamente la “forma de ser concreta del Estado”

⁴⁶² Rodríguez Bereijo, Álvaro. *Introducción al estudio del derecho financiero*. IEF. 1976, pág. 103.

⁴⁶³ Spisso, Rodolfo. *Derecho constitucional tributario*. Ed. Abeledo Perrot, Bs.As. 4 ed. Pág. 384.

gobierno de turno, sino de forma de asegurar la igualdad de oportunidades y de trato en el ejercicio de los derechos constitucionales”.

Desde esta perspectiva, el mismo autor explicita los principios constitucionales que en su autorizada postura rigen la actividad erogatoria del Estado⁴⁶⁴:

“- La Constitución proclama la igualdad de oportunidades y de trato en el ejercicio de los derechos para todas las personas sin discriminación, exigiendo de parte de los poderes públicos la implementación de acciones positivas tendientes a la vigencia sociológica de los derechos que consagra.

-La omisión de implementar medidas de acción positiva legitima a los perjudicados a promover acciones judiciales en defensa de sus derechos.

-Se debe reconocer el carácter participativo del presupuesto. La ley debe fijar los procedimientos de consulta sobre las prioridades de asignación de recursos.

-La existencia de gastos reservados, secretos o análogos es incompatible con los principios de la república democrática.

-La falta de recursos no puede ser obstáculo para el pleno goce y ejercicio de los derechos constitucionales, constituyendo un imperativo ético y jurídico por parte de los poderes públicos neutralizar los efectos antijurídicos de la insuficiencia de bienes.

-El Poder judicial, en el ejercicio de su jurisdicción, tiene plena competencia para exigir de los poderes públicos la atención de situaciones que importen la falta de igualdad de oportunidades y de trato y el pleno goce de los derechos constitucionales”.

Es claro que la apertura a los principios constitucionales, *in primis* los derechos fundamentales y los derechos humanos, abre la puerta a dos corolarios relevantes para nuestro estudio:

a) Desde el punto de vista dogmático surge la necesidad de repensar las instituciones financieras en función de la realización de los derechos. Corti incluso va más allá al sostener que no se trata solo de una cuestión de límites (que los derechos le imponen a la potestad del Estado) sino de “inmersión” de las instituciones financieras en el pensamiento de los derechos fundamentales⁴⁶⁵.

Consecuentemente no solo el derecho tributario sino también el derecho presupuestario debiera repensarse a partir de la finalidad de realización de los derechos humanos. Esto implica, entre otros, modificar los criterios de reparto organizativo de los servicios públicos o, más aún, rechazar la atribución de los recursos en base a la asignación histórica de los años precedentes y pasar a formas de asignación pensadas en función de los distintos derechos que se han elegido proteger.

⁴⁶⁴ Spisso, Rodolfo. *ob. cit.* pág. 390.

⁴⁶⁵ Recordando al pensamiento de Plazas Vega, Corti concluye sosteniendo que “Los derechos son un fin y un sentido para todos los institutos financiero, entre ellos es tributo y el presupuesto”; Corti, Horacio “Ley de Presupuesto y Derechos Fundamentales: los fundamentos de un nuevo paradigma jurídico-financiero”, en <http://www.forumjustica.com.br/wp-content/uploads/2015/08/Revista-Juridica-de-Buenos-Aires.pdf>; pág.17.

Una visión de este tipo puede encontrarse en los criterios propuestos por Breedy – Ferraro Castro, para una supervisión y evaluación del proceso de elaboración del presupuesto “con el objeto de proteger los derechos económicos, sociales y culturales”. Dentro de tales pautas se destacan la prohibición de subejecución vía presupuesto de las leyes materiales, la utilización de los indicadores de desarrollo para establecer montos mínimos de inversión social y la incorporación de rubros de inversión social dentro del presupuesto⁴⁶⁶.

Agreden los autores que “para que el Estado garantice los derechos en el marco de un concepto de desarrollo centrado en la promoción y protección de la persona humana, deberá incluirlos estructuralmente en los planes y proyectos nacionales, para que en la ejecución de estos últimos se garantice la eficacia de los derechos a que nos referimos, de modo que el “plan de gobierno” no vaya en contra ni deteriore la vigencia y eficacia de los mismos”.

b) Desde el punto de vista institucional, obviamente cobra mayor relevancia el Poder judicial que, en la visión clásica, le estaba vedado ejercer su actividad de control material sobre una mera ley de coordinación formal.

En este escenario es donde evoluciona la problemática en torno al activismo judicial frente a la actividad de gestión del gasto público y, en particular, la judiciabilidad de la relación entre protección de los derechos humanos y restricción de recursos, como analizaremos al final de este Capítulo.

4.2. El derecho del gasto público

Como hemos enunciado antes, la dimensión jurídica del gasto público ya había sido destacada por buena parte de la doctrina (Ingrosso⁴⁶⁷, Pérez de Ayala⁴⁶⁸) que señaló además sus finalidades económico-sociales (Giuliane Fonrouge⁴⁶⁹) y el efecto transformador de los ingresos del Estado (Villegas⁴⁷⁰). Los estudios

⁴⁶⁶ “El presupuesto debe contener rubros de inversión en: a) Materia de desarrollo económico (art. 6.2. del Pacto de Derechos Económicos, Sociales y Culturales PDESC); b) Materia laboral (art. 6 del PDESC); c) Seguridad social, nivel de vida adecuado y salud (arts. 9, 11 y 12); d) Programas a favor de la infancia y de la juventud (art. 10.3); e) Educación y desarrollo del principio de implantación progresiva de la educación gratuita (art. 13); f) Programa para el desarrollo de un nivel de vida adecuado (alimentación, vestido y vivienda) a favor del individuo y de la familia; g) Programas para la conservación, el desarrollo y la difusión de la ciencia y la cultura (art. 15)”. - Breedy, Elizondo – Ferrara Castro, F. “Efecto de los Derechos económicos, sociales y culturales en la formulación del presupuesto nacional”, en *Corte Interamericana de Derechos Humanos*. Costa Rica, 1998. Tomo I, pág. 640.

⁴⁶⁷ Ingrosso, G. *Diritto Finanziario*. Napoli. Ed. E. Jovene, 1954.

⁴⁶⁸ Pérez de Ayala, José L. voz “Gastos Públicos” en *Nueva Enciclopedia Jurídica*. Ed. Francisco Seix, Barcelona, 1971.

⁴⁶⁹ “Gasto publico es toda erogación generalmente en dinero que incide sobre las finanzas del Estado y se destina al cumplimiento de fines administrativos o económico sociales”. Giuliani Fonrouge, Carlos M. *Derecho financiero*. 9 ed. La Ley, Bs.As, 2003; pág. 186.

⁴⁷⁰ “Los gastos públicos consisten en la transformación de los ingresos del Estado en rentas y patrimonios de quienes producen los bienes materiales y prestan los servicios personales requeridos por el Estado u obtienen subvenciones de este”. Villegas, Hector B. *Manual de finanzas publicas*. Bs.As. Ed. Depalma, 2000; pág. 125.

dogmáticos, como hemos visto, han evolucionado a la luz de la reforma constitucional española de 1978 y la prolífica jurisprudencia que se ha sucedido, especialmente a partir de los años setenta del siglo pasado. Si bien la mayor parte de los estudios jurídicos sobre el gasto público han evolucionado en el campo del derecho financiero o ciencia de las finanzas; otras corrientes doctrinarias lo analizan en el ámbito del derecho presupuestario, o bien propugnan una autonomía didáctica del derecho del gasto público. Actualmente dichos estudios han recobrado importancia con el crecimiento del sector público en la economía⁴⁷¹ y las restricciones nacionales o supranacionales del déficit público frente a la realización de los derechos fundamentales, especialmente los denominados “derechos sociales de prestación”. En este marco, se ha pasado de considerarlo un mero instituto administrativo a un instrumento de gobierno para satisfacer necesidades públicas, que intenta responder a la cuestión acerca de cuanto, en qué y cómo se gasta⁴⁷². Ello implica obviamente la existencia de un sistema normativo adecuado que prevea mecanismos de control institucional y herramientas jurídicas en cabeza de los beneficiarios que tienen derecho a hacerlos efectivos.

Cabe recordar que en la doctrina clásica, la ejecución del gasto no crea un vínculo entre el Estado y los beneficiarios, sino que solo genera políticas públicas y disposiciones de coordinación de técnica contable y administrativa. En tal entendimiento, se ha sostenido que debe hablarse de “función financiera del gasto público” dirigida a la misma administración pública antes que de una relación jurídica con el particular⁴⁷³.

Para aquella otra doctrina que, en cambio, afirma la autonomía didáctica del derecho del gasto público, no solo reconocen el fuerte contenido económico de tales normas sino, en cuanto aquí nos interesa, su estrecha relación “con el contenido mínimo del Estado social de derecho modulado en la perspectiva de la real vigencia de los derechos humanos, en particular aquellos que atañen a los ámbitos económicos y sociales” (Troya Jaramillo). En la concepción del maestro ecuatoriano “...el procedimiento administrativo del gasto público supone la existencia de una relación jurídica⁴⁷⁴ en la cual a la obligación pecuniaria del Estado corresponde un derecho de crédito a favor de los beneficiarios”.

⁴⁷¹ En Argentina El peso relativo del gasto en el producto nacional pasó del 17,4% en el 2004 al 32,7% en el 2014, es decir un aumento porcentual del 88% o de 15,3 puntos porcentuales del PIB, en los últimos diez años. Fuente CPCC – IARAF, en: http://www.consejo.org.ar/noticias15/files/consejo_iaraf_gasto_publico_argentino_oct%202015.pdf.

⁴⁷² Conf. Damarco, Hector J. *Manual de finanzas públicas*. Bs.As. AZ Editora, 1977, pág. 70.

⁴⁷³ Conf. Menendez Moreno, A. “Derecho financiero y tributario” en *Lecciones de Cátedra*, Ed. Lex Nova, 2 ed: Valladolid, 2001. Pág. 425 y sgtes.

⁴⁷⁴ Reconocen también la existencia de una relación jurídica del gasto público. Gonzalez Sánchez, M. “La relación jurídica del gasto público”, en *Presupuesto y gasto público*, N. 1. IEF, España.

En tal perspectiva, el *objeto* de la relación jurídica del gasto público -conceptualizada a la sombra de la relación tributaria⁴⁷⁵- sería “la prestación en sí misma debida por la Administración (...) lo que desemboca necesariamente en una erogación⁴⁷⁶”.

La *causa* directa se encuentra en la ley, principalmente en la ley presupuestaria y en los principios constitucionales que se refieren específicamente a la materia. Los actos administrativos, por su parte, aún cuando no pueden ser considerados causa o fundamento, son de utilidad para reconocer su existencia y exigibilidad.

Por cuanto se refiere a los *sujetos*, son considerados sujetos activos los “administrados –beneficiarios”, mientras que los sujetos pasivos de la relación son los órganos públicos encargados de realizar el gasto.

Sosteniendo su autonomía didáctica, reconoce como postulados característicos de la materia a los *principios* de: legalidad, transparencia, progresividad, equidad y eficiencia, razonabilidad, planificación y competencia. A decir de Bayona de Perogordo, la asignación equitativa se resume en: garantizar la satisfacción mínima de las necesidades públicas; el principio de justicia material del gasto público que implica la interdicción de discriminaciones y de la arbitrariedad en el gasto⁴⁷⁷.

Una particular referencia merece el principio de eficiencia del gasto público que es reclamada tanto por los promotores de la visión liberal⁴⁷⁸ como por la postura social⁴⁷⁹ del gasto público. Como bien reconoce la doctrina económica “aún no se ha logrado una metodología para medir dicha eficiencia” (Tanzi 2000) y de hecho implica una visión interdisciplinario por cuanto, como bien advierte Pérez Salazar, mientras la economía trata de aportar soluciones en términos de “*trade-off*” (en términos cuantitativos de costos-beneficios), el derecho presupone una ponderación cualitativa.

En nuestro limitado campo de interés, nos detendremos aquí brevemente en la facultad jurídica del beneficiario para hacer valer tales derechos. Esto es la determinación del beneficiario, el contenido del derecho y las acciones para que, en definitiva, el derecho “del” gasto público declarado se convierta en el derecho “al” gasto público determinado.

⁴⁷⁵ Este tentativo de reclamar una mayor juridicidad en el sector del gasto público, no debe ser entendida como un descredito a la declarada autonomía científica del derecho tributario y de hecho la mayor parte de las formulaciones sobre el gasto se hacen bajo la estructura de la relación jurídica tributaria. Debe tomárselo, en cambio, como un valido tentativo de reducir la “asimetría” jurídica entre ambas relaciones. Todo ello sin perder el fin de la entera actividad financiera del Estado, esto es hacer efectiva la protección de los Derechos humanos.

⁴⁷⁶ Corti a su vez distingue entre la erogación como simple actividad registrable del gasto el cual presupone erogar con algún sentido. Corti, H.G. *Derecho financiero*. Bs.As. Abeledo Perrot, 1997; pág. 221.

⁴⁷⁷ Bayona de Perogordo, J. “Notas para la construcción de un derecho de los gastos públicos”; en *Presupuesto y gasto público* N2; 1979; España; pág. 30.

⁴⁷⁸ En palabras del FMI la eficiencia se expresa como la capacidad del Estado en alcanzar metas socioeconómicas con la menor distorsión posible del mercado y con la mínima absorción de los recursos disponibles (Tanzi 2000). Conf. la “mayor rentabilidad social” Fisher Bollin, P. “Eficiencia del gasto público en América Latina”. *Fund. Konrad Adenauer*, Río de Janeiro, 2008.

⁴⁷⁹ Se engloban aquí las posturas que reconocen el carácter redistributivo del gasto público y la vigencia de los valores de solidaridad, función social y desarrollo equilibrado del conjunto de los beneficiarios.

4.2.1. El beneficiario del gasto público:

Ya desde la primera cuestión surge la dificultad de identificar a los beneficiarios de dicha relación jurídica. Los autores que se han ocupado de la cuestión suelen distinguir con acierto aquellas relaciones que nacen de contratos con el Estado (situación de prestadores-acreedores) de aquellas otras que no prevén una contraprestación sinalagmática.

El intento de construir la relación jurídica del gasto público en base a la relación jurídico tributaria en su clásica estructura subjetiva (deudor/acreedor) entra en clara tensión con la compleja situación del gasto público donde este puede originarse en diversos hechos o actos. Así, el carácter de beneficiario -en la terminología más amplia -puede tener origen en la ley, un acto de concesión, un acto administrativo, una sentencia judicial que ordena realizar tal gasto o a pagar una determinada indemnización, o incluso en un contrato de provisión o suministro entre el Estado y el particular.

Durante el análisis de la doctrina especializada no he llegado a conceptualizar de manera uniforme a este “beneficiario” que a veces es designado como “administrado” o “particular” y otras como “ciudadano”. Valgan aquí entonces nuestras reflexiones acerca de cómo estas calificaciones de “la persona” no implican solo un recorte “didáctico” de la materia involucrada sino que, principalmente, comporta una diversa modalidad y grado de protección. Así, por ejemplo, ¿puede negársele asistencia sanitaria a una persona que no es contribuyente ni ciudadano del Estado involucrado?. Se advierte aquí que falta aún el paso de la concepción de “administrado” a persona beneficiaria, paso éste que hemos señalado al momento de referirnos al destinatario de los derechos humanos.

En su momento hemos destacado la unidad del fenómeno financiero y es claro que la calificación de contribuyente tributario y beneficiario del gasto público pueden coincidir en una misma persona. Sin embargo solo hasta allí llega la coincidencia, por cuanto en el actual sistema jurídico las causas que determinan cada condición son totalmente independientes. En otras palabras, el derecho al gasto público no nace ni está condicionado por el deber de pagar impuestos, ni viceversa.

4.2.2. El contenido del derecho del gasto público

Dentro del universo de los gastos comprendidos en la relación jurídica del gasto público, la doctrina especializada tiende a excluir a los gastos regidos por una relación contractual y a los denominados gastos “facultativos”⁴⁸⁰. Sin embargo, temo que precisamente es en el ámbito de los gastos “extra-presupuestarios”⁴⁸¹ donde los principios antes señalados, en particular la no arbitrariedad, debieran ser objeto de aplicación efectiva.

⁴⁸⁰ Troya Jaramillo, *ob. cit.* pág. 191.

⁴⁸¹ La casuística es infinita y va desde los “gastos reservados”, la libre reasignación de partidas o la técnica de subvaluar ingresos para luego contar con recursos de “libre disponibilidad”.

En cuanto a nuestro campo de interés se refiere, cabe señalar que existen ciertos tipos de gastos que las Constituciones han incorporado expresamente como gastos “prioritarios”, por lo que debieran ser objeto de una particular protección. Así por ejemplo los gastos sociales en Colombia (art. 350 CN⁴⁸²), los gastos en salud, justicia y educación que son considerados prioritarios en Ecuador (art. 286 inc.2 CN), o el art. 71 de la Constitución ecuatoriana de 1998 que incluso fija un porcentaje expreso cuando dispone que “en el presupuesto general del Estado se asignará no menos del 30% de los ingresos corrientes totales del gobierno central para la educación y la erradicación del analfabetismo”.

Si bien tales disposiciones se muestran atomizadas y no parecieran imponer una supra-jerarquización de tales derechos⁴⁸³, seguramente deben vincularse, en lo dogmático, con la cuestión del “contenido de los derechos humanos” (posturas minimalista o pluralista) y, en lo práctico, con la visión del “contenido mínimo indisponible” de los derechos, como veremos a continuación.

4.2.3. Las acciones exigibles en cabeza del beneficiario

El aspecto más complejo es sin duda el de personalizar la asignación equitativa de recursos, lo que implica reconocer una acción específica al “beneficiario” (más allá de las acciones colectivas que tienen por objeto el control de la buena gestión del gasto público en general) y una instancia judicial competente a tal fin.

En esta óptica, afirma Troya Jaramillo “los beneficiarios del gasto público, titulares de derechos en función de sus necesidades estarían facultados para exigir una erogación que hiciera efectivos sus derechos”⁴⁸⁴.

La conclusión del autor, respecto del sistema jurídico ecuatoriano, es que les cabe a los administrados la facultad “para proponer recursos y acciones cuya finalidad sea obtener que determinados rubros del gasto consten en el presupuesto y para obtener la efectiva erogación de ellos (...) pero siempre que se aluda al interés legítimo de los particulares o a la violación de derechos subjetivos o de plena jurisdicción”.

Adviértase aquí, sin embargo, como la apertura a “las necesidades” luego es inmediatamente reencausada en las estructuras clásicas del “interés legítimo” y los “derechos subjetivos”.

Una directriz de “*soft law*” puede encontrarse en la Declaración de Quito⁴⁸⁵ sobre exigibilidad y realización de los derechos sociales, cuando en su art. 23 establece que “los derechos económicos, sociales y culturales son exigibles a través de diversas vías: judicial, administrativa, política, legislativa...”, mientras que el art. 29 pone en cabeza del Estado la obligación de adoptar medidas inmediatas (...) Tales medidas deben consistir

⁴⁸² “...Excepto en casos de guerra exterior o por razones de seguridad pública, el gasto social tendrá prioridad sobre cualquier otra asignación” (art. 350 CN)

⁴⁸³ Ya hemos recordado como los tribunales han ido superando la división entre normas operativas y programáticas. Así, por ejemplo, Zornoza Perez quien afirma como el Tribunal Constitucional español ha rechazado cualquier interpretación que diferencia entre normas jurídicas auténticas y normas programáticas, afirmando que todas ellas son jurídicas. Zornoza Perez, J. “Hacienda pública, gasto público y derechos económicos y sociales”, en *Finanzas públicas y Constitución*. Ed. Corp. Editora Nacional, Quito. 2004.

⁴⁸⁴ Troya Jaramillo, *ob. cit.* pag. 211 y sgtes.

⁴⁸⁵ Declaración de Quito Acerca de la exigibilidad y realización de los derechos económicos, sociales y culturales (DESC) en América Latina y el Caribe. 24-06-1998.

en actos concretos, deliberados y orientados lo mas claramente posible hacia la satisfacción de la totalidad de los derechos. En todo caso corresponderá al Estado justificar su inactividad, demora o desviación en el cumplimiento de tales objetivos...” (art. 29, d)

Respecto a la judiciabilidad, y sin perjuicio del tratamiento jurisprudencial que veremos a continuación, es claro que mas allá de la postura dogmatica asumida y teniendo presente las complejidades de la función, lo cierto es que en la práctica jurisprudencial esto viene sucediendo desde el momento que el juez es competente para ordenar la asignación de tal recurso o la cobertura prestacional a una persona singular. Y esto parece ser irreversible desde el mismo momento que desde la perspectiva de la efectividad de los derechos humanos, no puede existir un derecho declarado sin un remedio jurisdiccional que permita hacerlo efectivo. En palabras de Corti, “si existen jueces con capacidad para atribuir derechos, estos mismos cuentan con la capacidad de atribuir recursos”.

Asimismo los Tribunales, especialmente aquellos con competencia de control constitucional, se han ido ocupando del costo de sus propias sentencias (ej. los fallos “Robin Tax” del Tribunal Constitucional Italiano o el caso “Intercorp” de la Corte Suprema Argentina) lo que demuestra una mayor sensibilidad no solo por hacer efectivos los derechos declarados, sino también por reconocer el “costo” de su decisiones.

4.3.- Juridicidad y realización de los Derechos Humanos

Durante nuestro breve análisis hemos advertido como el fenómeno del gasto público ha evolucionado desde la “ajuricidad” hasta la recepción normativa de principios que, en numerosos casos, han adquirido rango constitucional.

En este convulsionado panorama, personalmente no estoy en condiciones de afirmar que el derecho del gasto público sea la respuesta hacia una visión unitaria del fenómeno, especialmente cuando esta disciplina parece estructurarse a partir de los esquemas clásicos de los derechos subjetivos y el binomio deudor/acreedor, administrado/administrador.

Si creo, en cambio, que sus principios cardinales, ya receptados en las Constituciones, debieran tener una aplicación efectiva a todo el fenómeno de las finanzas públicas, en particular el reclamado principio de “eficiencia del gasto público”.

En esta óptica, una mayor juridicidad del gasto público aparece como una condición necesaria más no suficiente para la realización efectiva de los derechos humanos. Podría decirse entonces que no faltan principios, sino reglas operativas que respondan a una visión unitaria del fenómeno financiero en función de los derechos humanos.

Resulta claro es que a este punto de la evolución jurídica donde los principios generales han sido incluso constitucionalizados, faltan reglas y normas de *policy* que reordenen la actividad del gasto (y a toda la

actividad financiera del Estado en general) de manera coherente con la finalidad de la realización efectiva de los derechos humanos.

Esto implica superar la visión normativa del gasto público como meras reglas de coordinación interna de los poderes y repensar toda la función financiera del Estado en base a institutos orientados a concretar los derechos humanos mediante la concreta utilización de los recursos públicos.

Así por ejemplo, las clásicas clasificaciones económicas o contables que distinguen entre “gastos corrientes y gastos de inversión”⁴⁸⁶ debieran dar paso a otras nuevas construidas “a partir de los derechos”. De hecho, como recordaremos a continuación, la aplicación de los “indicadores de progreso” o las mismas recomendaciones de la ONU suelen adoptar este tipo de postura cuando se recomienda incrementar la asignación de recursos a un derecho particular (ej. Recomendación 54, ONU, 2010; sobre derecho a la salud)⁴⁸⁷.

Es claro que la cuestión acerca de la exigibilidad y judiciabilidad del gasto público es el aspecto más difícil de abordar, incluso por que toca directamente el equilibrio de los Poderes del Estado y porque depende de las singularidades de cada sistema doméstico en particular. Claro que la decisión de la política de gastos no puede quedar en última instancia de manera regular en el Poder judicial, por cuanto desnaturaliza su función y, en mi opinión, termina consagrando la intrusión de los otros poderes en la Justicia. En efecto, si la función judicial será el órgano a quien le compete la última decisión en materia de asignación de recursos, es claro que el poder político pretenderá de alguna manera tener voz en tal decisión.

Como bien advierte Asorey, las acciones efectivas lejos están de los desarrollos dogmáticos pero es claro que “los administrados deben contar con los remedios procesales que les permitan solicitar la aplicación de los principios y garantías constitucionales en materia de gasto público”. Advirtiendo la dificultad de esta función judicial el autor concluye afirmando que “no avanzar en esta dirección sería retrotraernos a las teorías decimonónicas que hacen cesar el derecho, allí donde precisamente comienza la política y la fuerza normativa de lo fáctico”⁴⁸⁸.

Esto significa nada más y nada menos que reponer a la “persona” como destinataria final del sistema de los derechos en el centro de la escena.-

⁴⁸⁶ Otras posturas como la del los mexicanos Guerrero y Valdez establecen clasificaciones: a) administrativa (quien gasta); b) funcional (para que se gasta) y c) económica (gasto corriente o gasto de capital). Guerrero Amparán, Juan P. y Valdéz Palacios, Yailen, *Manual sobre la clasificación económica del gasto público*. Toluca-México, citada por Troya Jaramillo, ob. cit. pág. 95.

⁴⁸⁷ Recomendación 54: “... se exhorta al Estado parte (Ecuador) a que asigne un mayor porcentaje del PBI al sector salud” ONU, Comité Derechos Económicos, Sociales y Culturales, 2010.

⁴⁸⁸ Ruben O. Asorey, Conferencia ante la C.S.J. de México, junio 2014, publicado también por Thompson R. “Doctrina actual: ¿Puede la justicia controlar el gasto público” (28-08-2014) en www.thompsonreuterslatam.com.

5. REALIZACIÓN DE LOS DERECHOS HUMANOS Y RESTRICCIONES PRESUPUESTARIAS.

5.1. Introducción

A título de recapitulación podríamos recordar nuevamente la advertencia de Norberto Bobbio cuando afirmaba que la protección de los derechos humanos es un problema jurídico y, en un sentido más amplio, político⁴⁸⁹.

Ya hemos mencionado en su oportunidad como en doctrina de la misma de la ONU, la “realización progresiva” de los derechos económicos, sociales y culturales implica la obligación de “adoptar medidas apropiadas con miras a lograr la plena efectividad ... *hasta el máximo de los recursos de que se disponga*” (art.21 Pacto Int, DESC)⁴⁹⁰.

En este sentido, una de las cuestiones que los derechos humanos debe afrontar en el marco de la protección y realización “progresiva” efectiva de los derechos, es el fenómeno de la restricción presupuestaria de medios económicos. Si bien es cierto que la restricción de recursos es una concepción mas amplia que la de recursos presupuestarios disponibles, utilizaremos ambos términos indistintamente a fines del presente⁴⁹¹.

Al abordar tal problemática, suelen contraponerse a priori dos posturas diversas: “los recursos son escasos” y “los derechos humanos son inalienables y progresivos”.

Tales posturas derivan de esquemas conceptuales diversos y evidencian las dificultades de la ciencia económica para razonar en términos de derechos y, viceversa, de la ciencia jurídica para afrontar los efectos económicos del costo de los derechos.

Ciertamente el conflicto se da en el ámbito de realización y protección de los derechos humanos, sin embargo su análisis en buena medida esta vinculado a las respuestas que se hayan dado acerca del contenido y jerarquía jurídica que se reconocen a estos mismos. De hecho, como hemos advertido antes, la interdependencia de ambas dimensiones se evidencia en el “contenido” mismo de los derechos humanos.

⁴⁸⁹ “El problema de fondo relativo a los derechos del hombre es hoy no tanto el de justificarlos sino el de protegerlos. No es un problema filosófico sino jurídico y, en un sentido más amplio, político”. Bobbio, Norberto; *L’eta dei diritti*. Ed. Einaudi 1990- 2 ed, pág. 16-17.

Agrega Savater, “Por ello, el empeño de justificarlos metafísicamente es mucho menos urgente que el de protegerlos y cumplirlos con eficacia. En último extremo, no provienen tanto de las promesas de la luz como del espanto de las sombras, no pretenden conseguir inauditos bienes imaginados sino evitar males conocidos: jura inventa metu injusti”. Savater, Fernando “Los derechos humanos” en *Diario El País*, editorial del 17-01.1992.

⁴⁹⁰ El parámetro del “máximo de recursos disponibles” se reitera en otros Pactos Internacionales como, por ej, art. 4 de la Conv. sobre derechos del niño (art.4); Conv. derechos de las personas con discapacidad (art.42). Léase, Oficina del Alto Comisionado de la ONU para los derechos Humanos “Preguntas frecuentes sobre los derechos económicos, sociales y culturales”. F. informativo, n. 33.

⁴⁹¹ En efecto, mientras la escases de recursos puede estimarse en base a parámetros como el de la riqueza nacional, el PBI, etc. la restricción de recursos presupuestarios se identifica con esa porción de recursos con los cuales ya cuenta el Estado, de acuerdo a las previsiones presupuestarias, y son disponibles por este para satisfacer las finalidades publicas.

Desde el punto de vista jurídico, la protección de los derechos humanos frente a un contexto de restricción de “recursos disponibles”, no puede derivar en la prórroga de dicha protección hasta tanto existan recursos suficientes. En efecto, el texto de los mismos Tratados imponen la “obligación inmediata de adoptar medidas apropiadas” a tal fin.

Descartada entonces la posibilidad de invocar la falta de recursos como causa de justificación para no realizar las actividades tendientes a su realización, el problema se traslada al ámbito de la jerarquía de los derechos y la utilización eficiente de los recursos disponibles. En otras palabras: ¿deben realizarse algunos derechos antes que otros?, ¿existen derechos condicionados a la efectiva disponibilidad de recursos económicos?

En síntesis, la cuestión de la realización de los derechos humanos en un escenario de restricción de recursos económicos presenta dos órdenes de problemas principales:

- a) Conflicto entre derechos: lo que implica la necesidad de un balance o ponderación entre los diversos derechos involucrados, derechos estos que se suponen positivizados en principios de igual jerarquía e interdependientes entre sí;**
- b) Conflicto entre derechos y restricciones presupuestarias: lo que se traduce en la existencia –o no– de derechos “financieramente” condicionados.**

Antes de adentrarnos en el análisis de las temáticas propuestas entiendo que es necesario reforzar que la efectiva realización de los derechos no solo esta condicionada (favorecida u obstaculizada) por su regulación normativa sino, principalmente, por el contexto económico y social donde estos deben realizarse y del cual el éxito de las soluciones normativas no puede prescindir.

En tal entendimiento, hemos señalado como a menudo el contexto económico global y el libre flujo de capitales encuentra en la dimensión doméstica la restricción de recursos y un contexto social marcado por un diverso grado de desigualdad. Es desde esta prevención que resulta coherente evaluar el la oportunidad de incorporación normativa y el éxito de su implementación.

5.2. Cuestión previa: Derechos progresivos y recursos escasos

Es una constatación de la realidad que no todos los derechos pueden ser satisfechos al mismo tiempo y en su mas plena medida, por lo que la relación entre recursos públicos (escasos) que se demandan y los gastos públicos (crecientes y casi ilimitados) que se atribuyen a tal fin, aparece en un estado de tensión permanente.

Por una parte, la ampliación y pluralidad de derechos reconocidos en las Constituciones y los Tratados de los derechos humanos y, por la otra el aumento del déficit público para atender a la satisfacción de los derechos y a la existencia misma del Estado democrático de bienestar.

Por una parte, tanto el corolario del principio de progresividad como el texto de los mismos Tratados imponen la “obligación inmediata de adoptar medidas apropiadas” a tal fin. Por la otra, la escases de recursos presupuestarios.

Por una parte, en fin, la dificultad de las ciencias económicas para razonar en términos de derechos, mas allá de intereses o preferencias privadas. Por la otra parte, la dificultad de las ciencias jurídicas para asumir los costos económicos de las previsiones normativas y de las decisiones que estas involucran.

Desde el perfil del carácter progresivo de de los derechos humanos que sucintamente hemos tratado en el Capítulo I (**Remisión**) la cuestión pasará por verificar si tal atributo admite –y en tal caso, en que límites- escenarios de restricción de protección.

Si bien se observa, la cuestión no se refiere al necesario balance de derechos que exige la interdependencia de derechos receptados en principios de igual jerarquía jurídica, sino a la interacción de su protección frente a un escenario de restricción económica.

Desde el perfil de la escases de los recursos, es cierto que tal expresión comprende una concepción mas amplia que la de “restricciones presupuestarias”. Si bien la restricción presupuestaria es corolario de la escasez (Pérez Salazar), la primera ecuación es objeto de análisis de política económica y de aprovechamiento de recursos; mientras que la segunda es materia propia de la ciencia de las finanzas (o de derecho del gasto publico o derecho presupuestario para aquellas posturas que le asignan autonomía científica y didáctica).

En efecto, mientras la escases de recursos se estima en base a parámetros como el de la riqueza nacional (PBI), la restricción de recursos presupuestarios implica una decisión política subyacente y se identifica con esa porción de recursos con los cuales ya cuenta el Estado, de acuerdo a las previsiones presupuestarias, y son disponibles por este para satisfacer las finalidades públicas.

En palabras de Alexy “en el cumplimiento de los derechos fundamentales sociales, el Estado puede distribuir solo aquello que, bajo la forma de tasas e impuestos, saca de otros. Pero, esto significa que los muchas veces mencionados límites de la capacidad de rendimiento del Estado resultan no solo de los bienes distribuibles existentes, sino esencialmente de aquello que el Estado puede tomar de los propietarios de estos bienes para fines distributivos sin lesionar los derechos fundamentales”⁴⁹².

Personalmente comparto la postura que sostiene que “todos los derechos cuestan” (Holmes – Sunstein⁴⁹³). En otras palabras, los recursos públicos -y *en primis* los ingresos fiscales- no sirven para financiar solamente los derechos sociales. En efecto, los ingresos recaudados a través de la imposición fiscal y el sistema

⁴⁹² Alexy, R. *ob. cit.* (1993) pág. 493.

⁴⁹³ Stephen Holmes – Cass R. Sunstein. *El costo de los derechos. Por qué la libertad depende de los impuestos*. Ed. Siglo Veintiuno. Bs.As, 2011.

tributario permiten el financiamiento, y por ende la protección de todos los derechos reconocidos y garantizados en los ordenamientos.

En otras palabras, el quantum de los recursos condiciona el quantum de los derechos efectivamente garantizados. **En este sentido, hemos sostenido que la existencia de recursos económicos se presenta como una condición necesaria, aunque no suficiente, para la efectividad de los derechos.**

Frente a esta situación, la realización y protección de los derechos humanos en un contexto de restricción presupuestaria presenta tres alternativas posibles:

- a) la suspensión o prórroga de la realización del derecho; alternativa esta que aparece en conflicto con las disposiciones normativas y con las características propias de los derechos humanos;
- b) plantear la supremacía del derecho frente a la restricción: lo que soluciona el problema jurídico mas no el financiero;
- c) dar primacía a la restricción presupuestaria por sobre la realización de los derechos: lo cual soluciona el problema financiero pero deja en crisis la realización del derecho.

Sin bien se observa, las soluciones intermedias pasan por encontrar un límite equilibrado a estos extremos. Lo que implica la ponderación de principios en juego y de tales límites (de tiempo y nivel de protección).

5.3. La cuestión del conflicto de derechos. La ponderación de los principios.

Durante nuestro análisis acerca del contenido y jerarquización de los derechos humanos (**Remisión Capítulo I**) habíamos señalado como, de frente a la “proliferación” declarativa de derechos y la real imposibilidad de hacerlos efectivos plenamente, la teoría jurídica ha dado distintas respuestas que van desde la restricción del núcleo duro de los derechos humanos (tendientes a asegurar efectivamente al menos estos), hasta aquellas otras que dejan la cuestión a la praxis de su realización efectiva, subordinada a la existencia de los recursos disponibles y a los reclamos urgentes que se van dando.

Si bien la cuestión hace al ámbito del reconocimiento y positivización de los derechos en principios jurídicos y no estrictamente a su realización y protección efectiva, esta claro que la postura que se afirme en tal materia condiciona de alguna medida la solución que se dé en el plano de la realización efectiva.

En efecto, una postura restrictiva en el plano de su reconocimiento será coherente con la protección limitada de cierto tipos de derechos “mínimos” por sobre el resto; mientras que la postura contraria se desentiende del ámbito aplicativo dejándolo librado -y condicionado- a la efectiva disponibilidad de recursos para hacerlos efectivos.

Sin embargo, ya hemos visto como un elenco restringido de derechos humanos (Rawls, Ignatieff) pareciera contrastar con la declarada interdependencia de los derechos, a la vez que no garantiza su realización

puesto que, en general, si no se aseguran ciertos derechos económicos y sociales, difícilmente pueda garantizarse la efectividad del más elemental derecho individual.

Desde el punto de vista fáctico, la restricción de “derechos mínimos”, allí cuando hayan sido explicitados, tampoco elimina el conflicto entre estos pocos derechos a quienes se les reconoce la máxima jerarquía. En mi criterio, la cuestión tampoco se resuelve estableciendo jerarquías de protección diferenciada como aquella que declara que dentro del universo de derechos humanos no todos estos tienen la condición de derechos fundamentales para ser protegidos por vía de tutela diferenciada⁴⁹⁴.

Tampoco parece aceptable la postura contraria que hace depender el contenido de los derechos de la existencia de recursos efectivos atribuidos por el Estado a su realización. En tal sentido, los derechos humanos pierden su carácter universal por cuanto están condicionados a la atribución de recursos -y solo en tal grado- por parte de un determinado Estado.

En el medio de estos extremos, hemos destacado como se hacía lugar otra postura que, sin pretender expresar una jerarquía axiológica, intenta un compromiso de “contenido mínimo” ante las exigencias de una determinada sociedad en un preciso momento histórico.

En esta postura que se acerca a la perspectiva del derecho como una “práctica social compleja” (Viola), los derechos “son razones para la acción y puede entenderse que esgrimen razones suficientes (por lo menos) en favor de la tutela de un bien para un sujeto, en la mayor medida posible. Eso no quita ni que la determinación de que bienes hay que garantizar sea problemática, ni que su interpretación resulte difícil”⁴⁹⁵. En tal sentido, se asume que la interacción de los derechos puede ser conflictiva y, por ende, la actividad de justificación exige una necesaria ponderación con los demás derechos involucrados y el concreto contexto en el cual estos deben realizarse⁴⁹⁶.

⁴⁹⁴ Esta pareciera ser la interpretación desde el particular sistema colombiano y aquellos otros que otorgan una tutela diferenciada conforme el art. 86 de la Const. colombiana la acción y tutela es procedente únicamente para la protección y garantía de los derechos fundamentales.

Adviértase que tal diferencia, en mi opinión, es relativa por cuanto la definición de “derechos fundamentales” resta en el ámbito del juez de aplicación y así la misma Corte Constitucional ha manifestado que “la identificación de un derecho fundamental esta dictaminada, principalmente, por el vínculo estrecho que este tiene con la dignidad humana, sin reparo que se trate de un derecho de primera, segunda o tercera generación”. Conf. sent. T-571 de 1992; T-227 del 2003; T-002 y T-008 de 1992 y T-760 de 2008, señaladas por Plazas Vega. Personalmente dudo que en el plural elenco de derechos humanos pueda identificarse alguno que no tenga vinculación con el concepto de dignidad humana o cuya violación no implique el quebrantamiento de un derecho fundamental.

⁴⁹⁵ Trujillo, Isabel “Derechos y falsos derechos: derechos razonables y no razonables”; en *Persona y Derecho*, N. 52; año 2005; pág. 228.

⁴⁹⁶ La ponderación implica que los derechos son plurales, tienen la pretensión de exclusividad y, por ende, pueden entrar en conflicto.

Desde la perspectiva del juicio de razonabilidad se impone que la ponderación de los derechos siga la lógica de la proporcionalidad, de la gradualidad. Ello implica la ponderación tanto con los demás principios en juego como con las posibilidades fácticas que presenta el contexto histórico-social-geográfico concreto.

Cabe recordar aquí las palabras de Corti⁴⁹⁷ cuando señala que “en el estado actual de reflexión constitucional parecen rechazables las dos posiciones claras y nítidas sobre la cuestión: la clásica (no hay jerarquía alguna) y la que sostiene, en cambio, la existencia de una ordenación sistemática general y precisa.

En contraste parecen perfilarse una serie de criterios básicos, que establecen algunas *primacias prima facie*, pero que no llegan a generar una ordenación jerárquica de los derechos: a) La subordinación de los derechos propietarios a los restantes derechos fundamentales; b) La existencia de derechos no restringibles en época de emergencia; c) El privilegio de los derechos de categorías de personas que merecen un trato preferencial”.

Como he sostenido antes, esta postura realista que cobra mayor fuerza en buena parte de la doctrina⁴⁹⁸; sin embargo, tarde o temprano debe enfrentarse con la exigencia de transparentar el criterio axiológico que implica la elección de este “núcleo básico” de derechos⁴⁹⁹, ya sea en abstracto o como producto de una ponderación en el caso concreto.

Los organismos internacionales de DDHH, por su parte, tienden a eludir cualquier tipo de jerarquización afirmando que todos los DDHH tienen la misma importancia⁵⁰⁰ y que estos “en su conjunto son indivisibles, interdependientes, interrelacionados y de igual importancia para la dignidad humana”⁵⁰¹. En tal marco, resulta indispensable un balance o ponderación de los derechos en juego.

5.3.1. Las restricciones jurídicas a los “principios de derechos humanos”.

Como hemos visto, generalmente los derechos humanos se estructuran como principios jurídicos.

En un sistema pluralista de derechos humanos es indispensable afirmar el carácter no absoluto de los derechos, por cuanto siendo estos interdependientes exigen un esfuerzo de balance para que todos puedan coexistir sin negarse o vulnerarse recíprocamente. En otras palabras “hasta donde llegue el principio absoluto no puede haber derechos fundamentales”.

⁴⁹⁷ Corti, Horacio. *Derecho Constitucional Presupuestario*. LexisNexis- T. Reuters, 2007; pág. 818.

⁴⁹⁸ En tal sentido, Pinto cuando refiriéndose a los derechos económicos y sociales en el orden internacional reconoce “de alguna manera se preserva un mínimo de derechos básicos cuya restricción no se considera compatible con la promoción del bienestar general en una sociedad democrática: el derecho a la alimentación, la atención primaria de la salud, el derecho a tener un alojamiento precario y la educación básica”. Pinto, Mónica “Cumplimiento y exigibilidad de los derechos económicos, sociales y culturales en el marco del Sistema Interamericano. Avances y desafíos actuales”; en *Revista del Centro Nacional de Derechos Humanos*. Número 22. Año 2013.

⁴⁹⁹ En efecto las decisiones jurisprudenciales que proponen este tipo de “ordenación” generalmente no se preocupan de justificarlo explícitamente o invocan otros estándares aún más generales como el de la “dignidad humana”, lo que puede derivar en el establecimiento de una “jerarquía encubierta” de los derechos.

⁵⁰⁰ La oficina del alto comisionado de la ONU ratifica esta visión que ha sido repetido numerosas veces en la comunidad internacional como la Declaración del derecho al desarrollo (1986), la Declaración y Programa de acción de Viena (1993), entre otras.

⁵⁰¹ Directrices de Maastricht, punto 4.

Tal postura aparece receptada, por ejemplo, en el art. 32.2 de la Convención Americana de los Derechos Humanos cuando expresa “Los derechos de cada persona están limitados por los derechos de los demás, por la seguridad jurídica de todos y las justas exigencias del bien común en una sociedad democrática”.

No existiendo entonces principios absolutos debe aceptarse la posibilidad de colisión o conflicto de principios.

Una forma de entender y afrontar este fenómeno del conflicto de derechos humanos puede ser el propuesto por Robert Alexy⁵⁰² en su teoría de los derechos fundamentales.

En el pensamiento de Alexy, los derechos fundamentales se presentan en su estructura generalmente como “principios” y esto significa que funcionan como “mandatos de optimización”. Es decir que, a diferencia de las reglas⁵⁰³ “definitivas”, “los principios ordenan que algo debe ser realizado en la mayor medida posible, teniendo en cuenta las posibilidades jurídicas y fácticas”.

Consecuentemente, el conflicto entre reglas y las colisiones entre principios se resuelven diversamente. Así, mientras los conflictos entre reglas se solucionan vía la invalidez o excepción de una de las reglas involucradas; las colisiones entre principios implica la ponderación del “peso” de cada uno de los principios teniendo en cuenta las determinadas y concretas circunstancias del caso. En efecto, cuando dos principios conducen a una contradicción esto significa que cada uno de ellos limita la posibilidad jurídica de cumplimiento del otro. En tal caso, la solución pasará por una “relación de precedencia condicionada”, esto es la ponderación de las condiciones que, frente a las circunstancias concretas, un principio cede parcialmente ante el otro⁵⁰⁴.

En esta ponderación, el mismo carácter de principio implica la “máxima proporcionalidad” con sus tres postulados: adecuación, necesidad (medio mas benigno) y proporcionalidad en sentido estricto. En palabras de Alexy, “de la máxima de proporcionalidad en sentido estricto se sigue que los principios son mandatos de optimización con relación a las posibilidades jurídicas. En cambio, las máximas de necesidad y de adecuación derivan del carácter de los principios como mandatos de optimización con relación a las posibilidades fácticas”.

Desde el primer perfil, es ineludible entonces admitir que “las restricciones de los derechos fundamentales son normas que restringen la *realización* de los principios fundamentales”.

⁵⁰² Alexy, Robert. *Teoría de los Derechos Fundamentales*. Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1993 y “Epílogo de la Teoría de los derechos fundamentales” (2002).

⁵⁰³ La diferencia entre principios y reglas es fundamental en la teoría de Alexy. Así, luego de señalar las diferencias clásicas entre ambas tipologías jurídicas señala “las reglas y los principios son razones de tipo diferente. Los principios son siempre razones prima facie; las reglas, a menos que se haya establecido una excepción, razones definitivas”. . Alexy, R. ob.cit. (1993), pág. 101.

⁵⁰⁴ La formulación del concepto de relación de dependencia condicionada según Alexy sería la siguiente: “El principio P1 tiene, en un caso concreto, un mayor peso que el principio P2 cuando existen razones suficientes para que P1 preceda a P2 bajo las condiciones C dadas en el caso concreto”.

En tal entendimiento, “los derechos fundamentales se presentan como “condicionales derrotables”⁵⁰⁵, esto es, admiten la exclusión de su consecuencia jurídica como resultado de una excepción no contemplada en el antecedente de la norma.

En este escenario, los límites o restricciones a los derechos fundamentales pueden estar previstos expresamente por la Constitución (restricciones propiamente dichas) o autorizadas por esta a una norma de inferior jerarquía (intervención o restricción indirectamente constitucional). De cualquier manera, sea que las excepciones sean delimitadas *ex tunc* o *ex nunc*⁵⁰⁶, lo cierto es que ello se traducirá en un menor o mayor margen de ponderación por parte del Juez.

En cuanto aquí nos interesa, la teoría de la derrotabilidad puede manifestarse también en el ámbito de la aplicación del derecho puesto que en tanto el principio (que contiene un determinado derecho humano) no se exceptúe o limite, este mantendrá entonces su consecuencia jurídica. En otras palabras “mientras el principio no se refuta funciona como regla”⁵⁰⁷.

A primera vista podría señalarse que la teoría de la derrotabilidad de los principios puede explicar la restricción aplicativa de un principio (un derecho humano) frente a la insuficiencia de recursos económicos o restricciones presupuestarias. En otras palabras “dada la una situación de desequilibrio de balance - previsto por la norma- al momento de hacer efectivo un determinado derecho fundamental, este puede ver restringida su plena aplicabilidad”.

Ciertamente esta teoría funcionaría para justificar los fenómenos restrictivos allí cuando estos derivasen de la aplicación de otros principios constitucionales o reglas normativas (autorizadas por la Constitución, como por ej. el “principio de equilibrio de balance”). Mas difícil pareciera ser su aplicación ante la “simple” falta de recursos económicos.

De todas maneras, cabe destacar que, tanto desde el perfil teórico como práctico, la invocación de las restricciones presupuestarias para restringir el alcance de los derechos humanos, a su vez, se encuentra limitada por el mismo contenido esencial de tales derechos. En palabras de Alexy se puede decir que “los derechos fundamentales, en tanto tales, son restricciones a su restricción y restringibilidad”⁵⁰⁸.

⁵⁰⁵ Conforme explica García Figueroa “la derrotabilidad es una propiedad disposicional. Admitido que las disposiciones presentan una manifestación, una condición de manifestación y una base, entonces la manifestación de la derrotabilidad de una norma puede definirse como la exclusión de su consecuencia jurídica como ocurrencia en el momento t2 de una excepción no contemplada en el antecedente total de la norma en t1”. García Figueroa, Alonso “La incidencia de la derrotabilidad de los principios iusfundamentales sobre el concepto de Derecho” en *Diritto & questioni pubbliche*; pág. 197.

⁵⁰⁶ Mientras para la “teoría interna” todo derecho fundamental se halla delimitado originariamente, *ex tunc*, y tan solo se debe descubrir su delimitación (sus excepciones); para la teoría externa (Alexy) tal delimitación no se encuentra en origen sino que debe determinarse caso por caso *ex nunc*. Véase, García Figueroa, Alonso “La incidencia de la derrotabilidad de los principios iusfundamentales sobre el concepto de Derecho” en *Diritto & questioni pubbliche*; pág. 208, 209.

⁵⁰⁷ De allí que se señale que la derrotabilidad no es una categoría intrínseca de los principios sino un predicado disposicional. Para los criterios de diferencia entre principios y reglas véase Alexy, R. ob. cit (1993) pág. 85.

⁵⁰⁸ Esto es “la garantía del contenido esencial” como restricción de las restricciones. Alexy, R. ob. cit. (1993), pág. 277.

En este sentido la teoría de la derrotabilidad aparece “derrotada” por el mismo derecho en juego (en su “mínimo no disponible” o “contenido esencial”) y no podría ser diversamente puesto que, de otra manera, se estarían consagrando la existencia de restricciones absolutas desde el perfil teórico y una violación o desconocimiento del mismo derecho humano, desde el perfil práctico.

5.3.2. Las restricciones presupuestarias como limitaciones fácticas a los derechos fundamentales

Para cierta doctrina (Tórtora Aravena⁵⁰⁹) las restricciones presupuestarias frente a derechos fundamentales son ejemplos de limitaciones fácticas a los derechos, esto es, límites que no resultan de la Constitución, ni su ley delegada, pero que, por diversos motivos, son “toleradas” por el Estado, generalmente invocando disposiciones administrativas o de competencia.

En apoyo de su argumentación cita una relevante línea de la doctrina jurisprudencial chilena que ha llegado a privilegiar los problemas económicos del fisco incluso frente al derecho a la vida⁵¹⁰.

Este tipo de posturas en realidad no tratan una ponderación o un balance entre los derechos humanos, ni siquiera entre estos y los instrumentos de realización, sino que directamente condicionan la aplicabilidad y alcance de los derechos a la coyuntural situación económica del Fisco.

5.4. Equilibrio de balance y restricción de derechos.

El conflicto entre derechos humanos y el principio de equilibrio de balance

En los puntos precedentes hemos esbozado la cuestión de si el principio de “equilibrio de balance” constitucionalizado por diversos sistemas europeos, o el criterio de “sostenibilidad fiscal” previsto por la Constitución colombiana, deben ser objeto de un balance con los demás derechos humanos constitucionalizados o bien debe subordinarse -o prevalecer- sobre estos.

La respuesta en alguna medida está condicionada por el alcance de la recepción constitucional del estándar del equilibrio, la naturaleza jurídica que se le atribuya dentro del sistema y el alcance frente a los derechos humanos.

Si bien ya hemos tratado la recepción constitucional del “equilibrio presupuestario” bajo la formulación de la Constitución italiana y colombiana, en este acápite completaremos su análisis desde la evolución

⁵⁰⁹ Tórtora Aravena, “Las limitaciones a los derechos fundamentales”, en *Estudios Constitucionales*, Año 8, N.2. 2010; pág. 167 – 200. El autor parece de todas maneras admitir tales restricciones a los derechos “prestacionales”.

⁵¹⁰ “...Ha llegado a constituirse en una virtual limitación ‘fáctica’ la situación presupuestaria del Estado, ya que, a pesar de reconocerse el derecho, en muchas ocasiones, las Cortes han rechazado algunas Acciones de Protección por considerar que, si bien el reclamante tiene derecho a la vida, no es posible protegerla siempre, en atención a los problemas económicos del Fisco (Casos “Dializados”, Justicia Ordinaria)”. Tórtora Aravena, “El derecho a la vida en la jurisprudencia constitucional: aproximación al análisis de su delimitación, limitación y configuración”, en *Centro de Estudios Constitucionales de la Univ. de Talca*, Año 3, pág. 226.

interpretativa que del mismo han realizado los tribunales frente a los denominados derechos sociales de prestación.

Cabe advertir que si bien la referencia a los denominados derechos sociales de prestación es la más proficua en el campo de las restricciones presupuestarias, en mi criterio la condicionalidad financiera de los derechos se ha extendido incluso a los derechos de primera generación, tal como tendremos oportunidad de verificar más adelante.

5.4.1. Evolución jurisprudencial. Equilibrio de balance y restricción de los derechos sociales

a) *El equilibrio de balance y los derechos sociales en la Corte Constitucional italiana:*

En referencia a la evolución jurisprudencial constitucional italiana en torno a los derechos sociales, Masala distingue dos fases relevantes⁵¹¹:

En la primera, que se inicia cronológicamente con la post-guerra, el problema a resolver radica en la actuación del proyecto constitucional de “igualdad sustancial” frente a las omisiones legislativas de las normas constitucionales “programáticas” sobre derechos sociales. Cobran relevancia aquí las sentencias “additive” –aumentativas– de prestación, por las cuales se afrontan disposiciones que dan actuación parcial de un derecho a prestaciones positivas que se entienden insuficientes, extendiendo así su ámbito de aplicación.

A partir de los años 80, la creciente “crisis fiscal” del Estado social determina la rápida mutación caracterizada por una creciente presencia de la influencia comunitaria y la adhesión al proyecto de limitación del gasto público y la garantía de estabilidad financiera (Tratado de Maastrich 1992 y Pacto de estabilidad de 1997). La reflexión se concentra entonces en los “sacrificios” impuestos por el legislador para garantizar el ingreso a la Unión monetaria y la mayor preocupación por las “sentencias constitucionales que cuestan”, lo que implica el deber de la Corte de evaluar el impacto económico de sus decisiones y, por ende, el balance entre la exigencia de la tutela de los derechos con la garantía del equilibrio financiero.

Por cuanto nos interesa, la novedad más significativa está dada por la naturaleza “condicionada” de la realización de los derechos sociales tanto al actual legislativo como a la efectiva disponibilidad de recursos, afirmándose así la concepción de los derechos sociales de prestación como “derechos financieramente condicionados”⁵¹², lo que implica asumir que su actuación puede ser no solo gradual sino también incompleta.

En este difícil rol, la Corte se ha mostrado prudente y auto-limitante en el juicio de razonabilidad, tanto que ha recibido la crítica de quienes señalaban un balance desigual entre derechos constitucionales y simples medios económicos.

⁵¹¹ Masala, P. *ob. cit.* pág. 193 y sgtes.

⁵¹² Un primer quiebre en la jurisprudencia de la Corte aparece con la sent. n. 455/1992 en materia de nivel de derecho a tratamientos de salud.

En este marco, la Corte ha entendido prevalecientes las exigencias de equilibrio financiero frente a la plena actuación de los derechos, reconociendo al legislador un amplio margen de discrecionalidad⁵¹³, tanto que las tachas de ilegitimidad han sido excepcionales y se han dado frente a medidas manifiestamente arbitrarias que comprometían “exigencias mínimas de tutela”.

Cierto que este nivel o contenido mínimo aparece heterogéneo y difícil de establecer ya sea en plano conceptual como operativo, tanto a nivel de análisis jurisprudencial como doctrinario⁵¹⁴. Tal es así que el estándar del “equilibrio de balance” ha sido invocado tanto para limitar medidas restrictivas del gasto, como para fundamentar la restricción del ejercicio de ciertos derechos fundamentales al ser interpretado como “un vínculo de prioridad del gasto en el marco de los recursos disponibles”, principio este que no cede incluso ante niveles “esenciales” de las prestaciones estatales.

En este contexto aparece en crisis el principio de progresividad de los derechos y su corolario de “no retroceso”. En efecto, en esta perspectiva han sido admitidas modificaciones legislativas regresivas que implican una reducción en el nivel de protección, al afirmar que no por esta sola “*reversibilidad in malum*” la norma es ilegítima, a no ser que sus disposiciones se conviertan en irracionales y pongan en riesgo las exigencias mínimas de tuteladas reconducibles al contenido esencial del derecho.

Así por ejemplo se han legitimado reducciones definitivas del tratamiento jubilatorio en base a “inderogables exigencias de contención del gasto público (...) allí cuando sea necesario para salvaguardar el equilibrio de balance del Estado y perseguir los objetivos de la programación financiera”⁵¹⁵.

Desde el perfil de la coordinación de su rol como Poder político y la valoración -y contención- de los efectos económicos de sus decisiones, la Corte a menudo ha recurrido a sentencias que, antes de declarar la inconstitucionalidad de la norma que limitaba irracionalmente un derecho, optan por “emplazar” al legislador a remediar el defecto señalado.

Como refiere Albanesi⁵¹⁶, si durante los años 90, con la aparición de los vínculos financieros comunitarios frente a los derechos sociales “costosos” la Corte constitucional se caracterizó por un mayor recurso al juicio de razonabilidad; en el posterior contexto de crisis (2001) la Corte ha “suplido” al legislador en la definición de los términos de coordinación de la finanza pública que ha derivado de hecho en un mayor “centralismo” de la actividad pública.

⁵¹³ Masala, P. *ob. cit.* pág. 197.

⁵¹⁴ Esto evidencia un “juicio de razonabilidad” para cada caso y el carácter “inaferrable” de dicho contenido mínimo.

⁵¹⁵ Corte. Cost. Sent. n.417/1996.

⁵¹⁶ Albanese, E. *ob. cit.* Pág. 184.

En efecto, a diferencia del periodo precedente donde las restricciones financieras no se consideraban idóneas para limitar derechos constitucionales⁵¹⁷, aquí el recorte del gasto público aparece sujeto al test de razonabilidad de los mecanismos de ahorro que deben: a) tener carácter excepcional, b) ser transitorios, c) no arbitrarios y d) idóneos para contener el gasto público (Sent. 310/2013).

Si bien el test de razonabilidad no menciona la “no afectación de los derechos fundamentales”, en realidad la Corte se ha referido también a “un razonable balance de los valores constitucionales”⁵¹⁸.

Esta segunda etapa, contextualizada en el periodo de la denominada “crisis sub-prime”, se acentúa la influencia y el condicionamiento de la *governance* económica de la Unión Europea (“solidaridad condicionada”). La visión de los “derechos que cuestan” ya no se encuentran frente a sentencias que “aumentan” el costo debido a la mayor ampliación del nivel de protección sino, al contrario, ante sentencias que ratifican su “reducción” con el fin de contener el aumento del gasto público. En este marco se produce la recepción constitucional del “principio de equilibrio”.

La doctrina especializada se ha expresado en sentidos diametralmente opuestos. Por una parte, aquellos que ven el peligro de una restricción en la protección de los derechos fundamentales y una mayor limitación de la Corte al momento de profundizar la ponderación de las exigencias financieras en sus razonamientos jurídicos constitucionales. En el sentido contrario, se ha sostenido que dicho principio permite un mayor rigor en la gestión del gasto público y no implica necesariamente un indiscriminado sacrificio de la tutela social, sino mas bien una progresiva redistribución de recursos según criterios mas selectivos justificados, en última instancia, en la sostenibilidad misma del Estado social⁵¹⁹.

La doctrina de la Corte constitucional, por su parte, muestra una continuidad con la etapa precedente, reafirmando la concepción de los derechos sociales prestacionales como “derechos financieramente condicionados”, aunque reconociendo límites en los principios de igualdad, razonabilidad y del contenido esencial de los derechos⁵²⁰.

Admitiendo en tales límites la existencia de normas reductivas y sus limitaciones en el control de las decisiones legislativas, ratifica su difícil rol para “vigilar el respeto del núcleo esencial de los derechos fundamentales, en hipótesis caracterizadas por intervenciones reductivas”. A mayor intervención de la *governance* económica europea de austeridad, mayores parecieran ser los “contrapesos” judiciales domésticos en defensa de los derechos en juego.

⁵¹⁷ En tal sentido Sent. 822/1988 donde, frente a la reducción de gastos previsionales frente a la crisis de las finanzas públicas, se afirmó que esta no era una razón idónea para vulnerar los principios de seguridad social, justicia social y equidad.

⁵¹⁸ Sent. n. 70 del 30 aprile 2015.

⁵¹⁹ Así Bergonzioni, *ob. cit.*; Morrone A. “Crisi economica e diritti. Appunti per lo Stato costituzionale in Europa” en *Quaderni costituzionali*, 1, 2014, 79-108.

⁵²⁰ Conf. Corte. Cost. Sent. 248/2011.

En fin, como vemos mas adelante, la Corte ha afrontado mas directamente la cuestión de los efectos económicos de sus decisiones ya sea modificando los eficacia retroactiva de los efectos de la sentencia (sent. 10/2015) o reafirmando la postura ordinaria (sent. 70/2015) en base al principio de “equilibrio de balance” y si este alcanzaba o no a justificar tal decisión⁵²¹.

En este marco, las declaraciones de ilegitimidad constitucional tratan de salvar este limitado ámbito de control y, aunque con argumentos y efectos heterogéneos, estas decisiones se han basado principalmente en la disparidad de tratamiento de las categorías afectadas y el excesivo tiempo de las medidas reductivas⁵²².

Estas reacciones que, con mayor o menor intensidad se observan en las decisiones de otros Tribunales constitucionales europeos, parecen ratificar el control de constitucional en base principalmente al principio de razonabilidad (proporcionalidad), siendo mas raros los casos donde la tacha de inconstitucionalidad se ha derivado de la violación del principio de igualdad o del respeto de los derechos sociales.

b) El “criterio de sustentabilidad fiscal” en la doctrina del Tribunal Constitucional colombiano:

Como hemos recordado antes, la normativa colombiana ha dispuesto una expresa interpretación legislativa cuando en su último párrafo establece:

“Al interpretar el presente artículo, bajo ninguna circunstancia, autoridad alguna de naturaleza administrativa, legislativa o judicial, podrá invocar la sostenibilidad fiscal para menoscabar los derechos fundamentales, restringir su alcance o negar su protección efectiva.”⁵²³

En palabras de Plazas Vega “la referencia expresa a la *sostenibilidad fiscal en la Constitución Política* no se debe valorar como un instrumento para imponer límites al activismo de la Corte Constitucional en materia de derechos fundamentales económicos, sociales y culturales. La sostenibilidad fiscal no es un obstáculo sino una garantía para la efectividad de esos derechos”.

Esta postura parece coincidir con parte de la doctrina que ve en la aplicación de este criterio la consecución de “una *hacienda pública* sólida, que garantice seguridad a todos los asociados en un entorno de estabilidad económica”.

⁵²¹ Para una lectura acerca de las diferencias entre las causas que han justificado diversas decisiones, véase la citada obra de Masala para quien “la dificultad de reconocer una plena coherencia en la reciente jurisprudencia en materia de intervenciones reductivas, si bien pueden imputarse en parte a las medidas objeto de juicio, constituyen el reflejo de la dificultad de llevar a cabo una tarea tan delicada en el marco económico y jurídico”. Masala, P. *ob. cit.* pág. 217 -220.

⁵²² Este es el caso de las reducciones de salario de ciertos empleados públicos y el “contributo di solidarietà” a cargo de los jubilados con pensiones mas altas. Corte Cost. Sent. 223/2012 y 116/2013.

⁵²³ “Carecería de sentido, en tanto interpretación contra legem, contemplar que a pesar de que existe una regla constitucional específica, que confiere a la sostenibilidad fiscal el carácter de “instrumento”, en realidad se está ante un principio constitucional que redirecciona los fines del Estado, al punto de obligar a las autoridades del Estado a garantizar, sobre cualquier otra consideración, la disciplina fiscal y la reducción del déficit”. Corte Const, sentencia C-288 de 2012.

Sin embargo, reconoce el mismo autor que estos estándares que se aplican a todas las esferas de gobierno, pueden actuar como límite al aumento irracional e insostenible del gasto público, pero también como límite al ejercicio de los derechos humanos “allí cuando se lo interprete como límite prestacional en función de los recursos disponibles”.

La disposición normativa aparece reafirmada por la interpretación de la Corte Constitucional que, en numerosas ocasiones, ha reiterado que se trata de un criterio orientativo de coordinación y no de un principio constitucional autónomo. La atribución de esta diversa calificación⁵²⁴ pareciera que intenta no solo limitar el alcance de aplicación sino también excluir en cierto sentido un “balance” de derechos en condiciones de paridad entre el criterio de sustentabilidad fiscal y los principios fundamentales.

Como recuerda Plazas Vega, con la incorporación constitucional de la sostenibilidad fiscal y ante las tensiones que esta figura pudiese comportar frente a los derechos fundamentales, se instauró una Acción Pública de Inconstitucionalidad, que fue resuelta por la Corte Constitucional en sentencia C-288 de 2012, donde se reiteró que se trataba de “un criterio orientador que carece de la jerarquía propia de los principios fundamentales del Estado Social y Democrático de Derecho, excluyendo así cualquier tipo de balance o ponderación con los derechos fundamentales pues están en planos jerárquicos marcadamente diferenciados”⁵²⁵.

⁵²⁴ En palabras de la misma Corte “Los valores son normas que establecen fines dirigidos en general a las autoridades creadoras del derecho y en especial al legislador; los principios son normas que establecen un deber ser específico del cual se deriva un espacio de discrecionalidad legal y judicial. La diferencia entre principios y valores no es de naturaleza normativa sino de grado y, por lo tanto, de eficacia. Los principios, por el hecho de tener una mayor especificidad que los valores, tienen una mayor eficacia y, por lo tanto, una mayor capacidad para ser aplicados de manera directa e inmediata, esto es, mediante una subsunción silogística. Los valores, en cambio, tienen una eficacia indirecta, es decir, sólo son aplicables a partir de una concretización casuística y adecuada de los principios constitucionales. De manera similar, la diferencia entre principios y reglas constitucionales no es de naturaleza normativa sino de grado, de eficacia. Las normas, como los conceptos, en la medida en que ganan generalidad aumentan su espacio de influencia pero pierden concreción y capacidad para iluminar el caso concreto.” Cfr. Sent. T-406 de 1992. MP Angarita Pabón.

⁵²⁵ Sentencia C-288 de 2012, M.P.: Vargas Silva. “Para la Corte carecería de sentido, en tanto interpretación contra legem, contemplar que a pesar de existe una regla constitucional específica, que confiere a la sostenibilidad fiscal el carácter de “instrumento”, en realidad se está ante un principio constitucional que redirecciona los fines del Estado, al punto de obligar a las autoridades del Estado a garantizar, sobre cualquier otra consideración, al disciplina fiscal y la reducción del déficit. Debe la Sala insistir que no se encuentra en la reforma constitucional acusada ningún enunciado normativo del cual se pueda predicar, incluso aplicándose fórmulas extensivas o flexibles de interpretación, una regla de esa naturaleza. En ese orden de ideas, la inclusión en la Carta Política de la SF se comprende como una previsión, adjetiva si se quiere, que viene a integrar las diversas herramientas, procedimientos y estrategias contenidos en la Constitución y dirigidos a la satisfacción de los fines del Estado.

(...) El Acto Legislativo define a la SF como un “marco” que tiene la función de “orientar”. La acepción usual de esos conceptos indica que la SF, así entendida, consiste en un patrón o guía para la actuación de las autoridades del Estado. Al carecer de la naturaleza y peso específico de los principios constitucionales, no cumple objetivos autónomos ni prescribe mandatos particulares que deban ser optimizados, sino que es un herramienta que solo adquirirá validez y función constitucionalmente relevante cuando permita cumplir los fines para los cuales fue prevista.

Por ende, no es viable sostener que la SF deba ponderarse con los principios constitucionales fundamentales, habida consideración que un marco o guía para la actuación estatal carece de la jerarquía normativa suficiente para desvirtuar la vigencia de dichos principios, limitar su alcance o negar su protección por parte de las ramas y órganos

Sin embargo, cabe aclarar, esta postura no ha impedido sin embargo reconocer supuestos de regresividad de los derechos mas estos deben ser excepcionales, justificados y sujetos al control jurisdiccional.

En tal sentido el Tribunal Constitucional ha establecido que debe acreditarse con suficiencia la concurrencia de los siguientes criterios⁵²⁶: “(1) que la medida busca satisfacer una finalidad constitucional imperativa; (2) que, luego de una evaluación juiciosa, resulta demostrado que la medida es efectivamente conducente para lograr la finalidad perseguida; (3) que luego de un análisis de las distintas alternativas, la medida parece necesaria para alcanzar el fin propuesto; (4) que no afectan el contenido mínimo no disponible del derecho social comprometido; (5) que el beneficio que alcanza es claramente superior al costo que apareja”.

Adviértase aquí como la sostenibilidad fiscal en la interpretación del Tribunal Constitucional no solo impide un balance con los principios fundamentales sino que además adopta el estándar de la “garantía de lo esencial del derecho” (mínimo no disponible en palabras de la Corte) como un límite a las restricciones presupuestarias derivadas del criterio de sustentabilidad fiscal. Postura esta que resulta acorde con la propuesta teórica de Robert Alexy que hemos señalado supra y que he denominado “regresividad condicionada”.

c) A modo de corolario

Es claro que mas allá de los condicionamientos de hecho y los vínculos supranacionales, en el fondo se encuentra una decisión política cuya instrumentación debe ser valorada respecto del conjunto de derechos constitucionales. En mi opinión, no es indiferente el contexto económico ni el grado de desigualdad social dentro del cual se toman estas medidas.

Hemos sostenido a lo largo de este análisis como el sistema de recursos y gastos debe ser instrumental a la realización efectiva de los derechos humanos. Pero aún cuando se sostuviese que el equilibrio de balance o la sustentabilidad fiscal representan “fines” del legislador, no resulta irrelevante el modo en que estos objetivos son perseguidos, especialmente en función de los demás fines constitucionales⁵²⁷.

del Estado. En otros términos, no puede plantearse un conflicto normativo, ni menos aún una antinomia constitucional, entre la sostenibilidad fiscal y los principios fundamentales del ESDD, pues están en planos jerárquicos marcadamente diferenciados.”

(...) Como la SF es, por mandato superior, un criterio orientador que carece de la jerarquía propia de los principios fundamentales del Estado Social y Democrático de Derecho, estos sí con mandatos particulares que deben ser optimizados, no podrá predicarse en casos concretos que estos principios puedan ser limitados o restringidos en pos de alcanzar la disciplina fiscal, pues ello significaría que un principio constitucional que otorga identidad a la Carta Política sería desplazado por un marco o guía para la actuación estatal, lo que es manifiestamente erróneo desde la perspectiva de la interpretación constitucional.”

⁵²⁶ Conf. Sentencias C-1064 de 2001; C-671 de 2002; C-931 de 2004; C-507 de 2008; C-228 de 2011; C-630 de 2011; C-493 de 2015.

⁵²⁷ Romboli entiende que el equilibrio financiero puede considerarse un valor constitucional, pero no en sí mismo y prescindiendo del modo en el cual es actuado. Romboli, R. “Derechos sociales fundamentales y libertades económicas

Tanto las posturas garantistas como críticas del principio de equilibrio de balance y del criterio de sustentabilidad fiscal, se detienen en dos aspectos consustanciales del mismo problema. Sin control del gasto público no puede mantenerse racionalmente en el tiempo un sistema social y, en el ejercicio de dicho control, pueden ocasionarse límites a la progresividad o incluso restricciones a los derechos humanos (principalmente aquellos “sociales de prestación”). Tal consecuencia intenta ser limitada por la disposición colombiana al momento de negarle el carácter de “principio autónomo” y de establecer una interpretación legislativa (auténtica) en tal sentido.

Sea que se lo considere un “Principio constitucional” o un “criterio de coordinación” no puede ser ajeno al control constitucional el cómo estas disposiciones son aplicadas y cómo afectan -y en cuál medida- a los distintos sectores sociales, a fines de que la “sostenibilidad” del sistema no sea soportada solo por algunos de las personas que integran la sociedad.

El estándar de razonabilidad continúa siendo el mayormente invocado por los Tribunales al momento de ejercer el difícil control de tales medidas.

El límite del “mínimo del contenido esencial del derecho” si bien se preocupa por establecer un límite a la regresividad, la realidad es que tales límites aparecen heterogéneos tanto a nivel doctrinario como jurisprudencial por cuanto no se los explicita con claridad o se lo hace genéricamente en base a un estándar indeterminado (como por ej, la dignidad humana).

De todas maneras parece reafirmar este “núcleo básico de derechos” que actúa a su vez como garantía de las restricciones aplicativas de los principios de derechos humanos.

Desde el perfil cuantitativo, esta dimensión dinámica del “contenido mínimo” afecta principalmente los “derechos sociales prestacionales”⁵²⁸, aunque no se limita solo a esta tipología de derechos.

Por último, hemos advertido como en el origen, ambas disposiciones están principalmente dirigidas a todos los niveles de la administración pública. Si bien esto no impide -y de hecho es así- efectos directos en el nivel de protección de los derechos humanos, sí en cambio influye en los sujetos legitimados para reclamar su tutela.

frente a la crisis”, en *Crisis económica y modelo social. La sostenibilidad del Estado de bienestar*. Almería, España, 2013, pág. 165 y sgtes.

⁵²⁸ Tal mayor afectación, sin embargo, no parece surgir al menos explícitamente de la atribución de una menor “jerarquía jurídica” de tales derechos sino mas bien de su relevante dimensión económica y de su mayor o menor cercanía con la dimensión propia de la subsistencia del Estado. Así se han intentado recortar pensiones o salarios altos o se han recortado los sistemas de prestación sanitaria pero difícilmente se ha admitido un recorte de los gastos de “burocracia” estatal.

En efecto, siendo mas bien principios o criterios nacidos en la necesidad de limitar los déficit presupuestarios, sus presupuestos legislativos o jurisprudenciales parecieran estar mas bien dirigidos a coordinar los diversos entes públicos antes que resolver los eventuales conflictos entre realización de derechos y deficiencias presupuestaria, conflicto este que, aunque ineludible, aparece como un efecto necesario antes que como un objetivo de las normas de estabilidad. Tanto es así que buena parte de las críticas están dirigidas al acentuado centralismo que estos mecanismos de coordinación han comportado a nivel gubernamental.

En este contexto de déficit de legitimación denunciado por la doctrina (Albanesi), el destinatario final de estas medidas aparece carente de legitimación directa .

La constatación de dicho déficit se refleja en la carencia de sujetos habilitados para la impugnación de las medidas de gobierno que implican recortes presupuestarios o decisiones de gastos en violación a los límites del “equilibrio”, lo que limita a su vez el Control de la Corte respecto de la obligación de la cobertura de los gastos. Esta situación marca otra “asimetría” entre el “contribuyente” del derecho tributario y el “beneficiario del gasto público” afectado por dicha restricción.

5.5. Conflicto entre derechos humanos y restricciones presupuestarias. Respuestas jurisprudenciales

5.5.1. Previsiones y propuesta metodológica

Como hemos advertido, la realización efectiva -y progresiva- de los derechos humanos frente a la escases de recursos y las restricciones presupuestarias es una cuestión compleja tanto del punto de vista dogmático como práctico.

En la dinámica dimensión de realización de los derechos humanos, estos “no pretenden conseguir inauditos bienes imaginados sino evitar males conocidos: *jura inventa metu injusti*” (Savatee)⁵²⁹.

En el presente acápite veremos de manera esquemática las respuestas jurisprudenciales que se han dado ante tal conflicto.

Cabe recordar que las respuestas jurisprudenciales cuya “doctrina” aquí se consigna generalmente están condicionadas por la estructura misma del sistema judicial de cada Nación. Así por ejemplo, si bien generalmente el órgano jurisdiccional tiene la obligación constitucional de resolver la cuestión⁵³⁰, este puede hacerlo sobre un caso en concreto o incluso ante un planteo abstracto, con efectos *inter-partes* o *erga omnes*, por medio de un control de constitucionalidad concentrado o difuso. etc.

Respecto de las materias involucradas en las decisiones judiciales he privilegiado la referencia de aquellas causas que implican de alguna manera la materia tributaria a los fines de reforzar aún mas nuestra visión de la unidad del fenómeno financiero y como este puede actuar tanto como instrumento de realización de los derechos humanos como, al contrario, como obstáculo a su plena realización.

⁵²⁹ Savater, Fernando “Los derechos humanos” en *Diario El País*, editorial del 17-01.1992.

⁵³⁰ Si bien en principio los órganos jurisdiccionales deben resolver el “caso concreto”, algunos sistemas prevén la resolución de cuestiones abstractas e incluso de manera previa a la sanción misma de la norma (ej. consulta previa).

Además de las previsiones propias que implica la casuística jurisprudencial, será importante tener en cuenta la evolución jurisprudencial de otras dos cuestiones íntimamente vinculadas al tema en análisis: a) la doctrina jurisprudencial respecto de la aplicación del “principio de equilibrio” y el “criterio de sustentabilidad fiscal” (supra) y b) las respuesta de los tribunales frente a “las sentencias que cuestan” que abordaremos en el último punto de nuestro análisis.

Siguiendo la propuesta metodológica de Corti, la cuestión puede ser afrontada en los siguientes términos: **¿“Los derechos humanos están condicionados por la falta de recursos o, al contrario, dicha circunstancia no puede ser invocada para negar la realización efectiva de tales derechos”?**

5.5.2. Supremacía de los Derechos Humanos

a) *El “litigio estructural” y el “estado de cosas inconstitucional”*

En el ámbito de la jurisprudencia norteamericana del denominado “contencioso estructural”, los tribunales de segundo grado han afirmado en numerosas oportunidades que “los recursos insuficientes nunca pueden ser una justificación adecuada por parte del Estado para privar a una persona de sus derechos constitucionales” (Hamilton v. Love)⁵³¹.

Este tipo de casos, como refiere Gerarld Frug⁵³², son tanto institucionales como estructurales por cuanto involucran un o mas entes institucionales y requieren masivos incrementos presupuestarios y cambios de gran envergadura.

Uno de los casos mas relevantes que resalta Corti es el de “Wyatt v. Stickney” que había tenido origen en los años 70 con motivo de la eliminación de un impuesto de asignación específica a los cigarrillos destinado a financiar el servicio de salud mental del Estado de Alabama. Luego de 30 años de litigio y habiéndose probado que las condiciones de vida en la institución no respetaban los derechos constitucionales a un trato digno y atención médica adecuada, el juez Johnson afirmó que “el fracaso de los demandados en cumplir con este fallo no puede ser justificado en una falta de fondos operativos”. Tal afirmación fue luego ratificada por la Corte de Apelación del 5to. Circuito.

Esta postura se ha repetido en numerosas sentencias que reafirman que “Cuando las instituciones estatales se encuentran actuando en condiciones y con prácticas inconstitucionales, la defensa de la escasez de fondos y la incapacidad de la Corte de distrito para ordenar asignaciones a la legislatura del Estado, deben ser rechazadas con la Corte Federal”⁵³³.

⁵³¹ La referencia es de la Cámara de Apelaciones en “Gates v. Collier”, aunque ya en la primera instancia el Tribunal había sostenido que “la carencia de fondos no es una justificación para continuar negándoles a los ciudadanos sus derechos constitucionales”. 358 F.Supp. 338 (1973). *George Hamilton et al., Plaintiffs, v. Monroe LOVE, Sheriff of Pulaski County, et al., Defendants.* United States District Court, E. D. Arkansas, W. D. April 25, 1973.

⁵³² Frug, Gerarld E. “Las potestades presupuestarias del Poder Judicial”; en *El derecho constitucional presupuestario en el derecho comparado*. Revista jurídica de Buenos Aires (UBA) Dir. Corti, H. Bs.As. 2010.

⁵³³ Gates v. Collier, 501 F.2d 1291 (5th Cir. 1974).

Se consagra de esta manera la supremacía de los derechos constitucionales frente a las restricciones presupuestarias.

Ciertamente el carácter “estructural” del déficit de protección de los derechos involucra generalmente una pluralidad de vulneraciones constitucionales.

Esto ha llevado que ciertas decisiones jurisprudenciales se refieran a un “estado de cosas inconstitucional”, tal como lo ha denominado el Tribunal Constitucional colombiano⁵³⁴.

Según la elaboración de la misma Corte, dicho “estado” se configura allí cuando se presenten los siguientes factores: “a) una vulneración masiva y generalizada de varios derechos constitucionales que afecta un número significativo de personas; b) una prolongada omisión de las autoridades públicas en el cumplimiento de sus obligaciones para garantizar derechos; c) la adopción de prácticas inconstitucionales, d) el no dictado de las medidas legislativas, administrativa o presupuestarias que sean necesarias para evitar la lesión de los derechos; e) la existencia de un problema social cuya solución compromete a varias entidades públicas y exige un nivel de recursos que demanda un esfuerzo presupuestario adicional; f) si todas las personas acudieran a la vía judicial se produciría una mayor congestión judicial”.

Debe advertirse que una vez verificada la configuración de dicho “estado”, el Poder judicial no ha invocado el criterio de “sustentabilidad fiscal” como eximente de los ingentes recursos que significa remediar dichas vulneraciones estructurales sino que, al contrario, ha ordenado a las autoridades que se “apropien los recursos necesarios para garantizar la efectividad de tales derechos”.

A la par de este tipo de causas que no admiten el argumento de la escasez de fondos para cumplimentar un estándar constitucional, aparece también otra serie de decisiones donde la causa de controversia es, precisamente, la financiación presupuestaria de una institución.

Así por ejemplo, en “CFE v. State of New York” (1993)⁵³⁵ se ha demandado el mayor financiamiento educativo en cumplimiento del derecho constitucional a una “sólida educación básica”. Habiendo la Corte de Apelaciones advertido la deficiencia presupuestaria denunciada, ordenó al Estado a determinar el costo presupuestario de un sistema educativo acorde al estándar constitucional. Ante el incumplimiento de dicha orden, el Tribunal nombró una comisión de árbitros quienes concluyeron que el sistema escolar requería un importante financiamiento adicional tanto en el plano operativo como estructural⁵³⁶.

⁵³⁴ TC T-025/04.

⁵³⁵ La causa es comentada en la ya citada obra de Corti. La decisión originaria 719.N.Y.S.2d 475 (2001) puede consultarse en la web de la actora: www.cfequity.org.

⁵³⁶ Según el panel arbitral, el financiamiento adicional sumaba U\$ 5.63 billones de presupuesto adicional operativo y U\$ 9.2 billones en infraestructura.

Ante el incumplimiento del Estado, la Corte remitió a la legislatura la determinación de la suma adecuada. La cuestión se resolvió en 2007 cuando el nuevo Gobierno propuso y la legislatura aprobó un incremento presupuestario y un régimen de reformas financieras y presupuestarias⁵³⁷.

Así entonces, como resume Corti, son tres las cuestiones generales que vinculan la cuestión presupuestaria con: a) la defensa de estándares constitucionales insatisfechos; b) la ejecución de sentencias incumplidas y c) como objeto procesal propio.

En estos casos, la respuesta ha sido la de afirmar que las restricciones presupuestarias por sí mismas no constituyen una razón válida para justificar la lesión de un derecho fundamental.

b) La sumisión constitucional de la actividad presupuestaria

En el *leading case* “Rubén Baldin”⁵³⁸ (1995), la Corte Suprema Argentina debió confrontar la cuestión de las carencias presupuestarias invocadas y comprobadas frente a las condiciones inhumanas en las que vivía la población carcelaria en virtud de la cual se había originado un incendio que cobrara la vida de varios detenidos. En tal sentido, los familiares legitimados demandaron al Estado por los daños causados, cuestión que el Tribunal calificó como falta de servicio.

En cuanto aquí nos interesa el Máximo Tribunal sostuvo que “...las carencias presupuestarias, aunque dignas de tener en cuenta, no pueden justificar transgresiones de este tipo. Privilegiarlas sería tanto como subvertir el estado de derecho y dejar de cumplir los principios de la Constitución y los Convenios internacionales...” (Cons. 9).

Tal doctrina ha sido luego reiterada expresamente en otros pronunciamientos de la misma Corte⁵³⁹ y por los Tribunales inferiores que han ratificado que “frente a una lesión concreta no se puede oponer como causal exculpatoria la existencia de una insuficiencia o particular distribución en cuanto a los recursos financieros disponibles o presupuestados; lo contrario implicaría tanto como aceptar que la ley de presupuesto, en lugar de ser un medio de juridización se convierta en un mecanismo para violentar a la propia Carta Magna. Esto conduce, en definitiva, a la sumisión de la actividad erogatoria pública concretada en la ley presupuestaria –esto es: el gasto público- a la jurisdicción constitucional (conf. Corti Horacio, G.

⁵³⁷ El incremento propuesto fue de U\$ 5.4 billones de los cuales U\$ 2.2. estaban a cargo de la Ciudad. Los distritos escolares reciben además un aumento del 10% o 14 millones para desarrollar “contracts for excellence”. Conforme la información de www.schoolfunding.info. En estos primeros “contracts for excellence, N.Y. City chose to spend U\$ 152 millions on class size reduction, U\$ 48 m. on programs to increase students’ time on task, U\$ 39 m on teacher and principal quality initiatives, U\$ 16 m on middle and high school restructuring, and U\$ 182 m on full-day kinder and prekindergarten programs”.

⁵³⁸ CSJN, Fallos: 318:2002; 1995.

⁵³⁹ Así en el fallo “Verbitsky, Horacio s/Habeas Corpus” CSJN, Fallos 328:1146, 2005; en materia de procesados sin condena, reitera el mismo concepto en su Considerando 28.

Derecho Financiero, p.572)”⁵⁴⁰. Cabe recordarse aquí los principios constitucionales que deben regir la actividad erogatoria del Estado que hemos resumido en los puntos precedentes.

En este entendimiento, la “falta de recursos” no es admitida como efectiva defensa jurídica sino que, la contrario, se presenta como una manifestación de la “más escandalosa injusticia en el proceso y reduce al acreedor a la mas absoluta indignancia jurídica”⁵⁴¹.

c) Corolarios

Como puede observarse, en este tipo de argumentación no parece haber lugar para un balance entre derechos fundamentales y restricciones presupuestarias, acogiendo aquella postura que sostiene la imposibilidad lógica de plantear un balance entre un derecho y un instrumento económico. Así los derechos fundamentales limitan de forma sustancial cualquier discrecionalidad política en materia presupuestaria.

En crítica a esta postura, se ha sostenido que reafirmar la supremacía valorativa de los derechos fundamentales sin abordar expresamente la cuestión de la falta de recursos, es desentenderse de los efectos económicos de las decisiones, efectos estos que ciertamente incidirán en el presupuesto destinado a satisfacer otros derechos humanos.

Sin embargo, el análisis de la casuística norteamericana de referencia, lejos pareciera estar de desentenderse del costo de sus decisiones ya que en numerosos casos estas no solo se limitan a ratificar la supremacía de los derechos fundamentales sino que además toman decisiones proactivas en tal sentido, tal como hemos visto en el actuar de la Corte de Apelación del Estado de N. York en el citado caso “CFE” o, inclusive, asumiendo directamente decisiones presupuestarias y tributarias de clásica competencia legislativa, como en el caso “Jenkins v. Missouri” donde la Corte del Distrito llego a disponer el incremento de un impuesto inmobiliario para afrontar el cumplimiento de la orden judicial insatisfecha en materia financiamiento educativo, para hacer frente a las lesiones de segregación educativa⁵⁴². Aún cuando posteriormente la Corte Suprema norteamericana revisaría la cuestión sosteniendo que la intervención directa del tribunal en materia tributaria iba mas allá de su competencia, destacó que nada impide que se ordene al Gobierno a adoptar e implementar similares medidas para remediar la situación⁵⁴³.

5.5.3. Prioridad de la restricción presupuestaria

La postura contraria que da prioridad a la restricción presupuestaria suele fundamentarse de manera directa en estándares como el comentado “equilibrio de balance” o, de forma indirecta, invocando la “imposibilidad fáctica” de atender el derecho fundamental.

⁵⁴⁰ Cámara Nac. en los Civil y Comercial Federal, en autos “Roble, Mariana A.” (15-03-2007) citada por Corti, *ob.cit.* punto 1.2.

⁵⁴¹ La afirmación es del voto del Juez vocal Luis R. Herrero de la Sala II de la cámara Federal de Seguridad Social (Argentina) en la sentencia recaída en autos “Ciampagna, Rodolfo N. c. Anses” (11-04-1997).

⁵⁴² Jenkins v. Missouri, 962 F.2.d 762, 766 (8th Cir. 1992).

⁵⁴³ Missouri v. Jenkins, 515 US 70 (1995).

Otra forma indirecta de priorizar la decisión -o no decisión- presupuestaria por sobre la protección del derecho reclamado, es el recurso al clásico argumento de la imposibilidad del Poder judicial para avocarse a esta problemática por ser materia reservada exclusivamente al Poder legislativo, o la justificación de límites restrictivos en base cuestiones de competencias entre los distintos niveles de gobiernos.

a) La apelación al estándar del “equilibrio de balance”

Pertenece a esta postura el citado caso de la Ordenanza del Consiglio di Stato italiano⁵⁴⁴ que, frente a una decisión del Tribunal administrativo que había acogido una pretensión en materia de derecho a los niveles esenciales de asistencia sanitaria, sostuvo que el principio de equilibrio del balance “constituye un principio constitucional inderogable” para todas las autoridades de gobierno.

Invocando jurisprudencia de la misma Corte Constitucional, el Tribunal concluyó que en el caso de especie dicho principio no es derogable ni siquiera frente a niveles esenciales de asistencia sanitaria por cuanto “la satisfacción de dichos niveles no depende solo de la existencia de recursos sino también de su distribución y utilización”. En tal sentido, el estándar de “nivel esencial” debe ser entendido como “un vínculo de prioridad del gasto en el marco de los recursos disponibles y en tal sentido no resulta en conflicto (al menos en principio e inmediatamente) con el principio general y amplio del equilibrio del balance”.

Obsérvese como en este caso aún el “nivel esencial” se hace depender de la existencia de los recursos disponibles.

Así entendido, el principio de equilibrio o estabilidad presupuestaria, especialmente para aquellos países que lo han constitucionalizado, aparece como una supra-norma o, en palabras de Ruiz Rico Ruiz⁵⁴⁵, “un parámetro supremo y prioritario... con el cual se limitan de manera extraordinaria las posibilidades de desarrollo jurídico e implementación política de los demás elementos fundacionales que todavía definen el actual modelo constitucional”.

Otra línea argumental es la de justificar la reducción del gasto invocando objetivos superiores de finanzas públicas o vínculos supranacionales como límites de competencia a las decisiones de gastos decididas por los Entes locales. En este sentido puede mencionarse la sentencia de la Corte Constitucional italiana cuando afirma que “la autonomía legislativa concurrente de las Regiones en el sector de la tutela de

⁵⁴⁴ El Consejo de Estado, reporta en su argumentación la jurisprudencia de la Corte Constitucional (C. Const. sent. 36, 2013). El caso reportado por Violante, Luciano. *Il dovere di avere doveri*. Ed. Giulio Einaudi editori, Torino, 2014; pág. 30. da cuenta de la decisión del Consiglio di Stato, 3 Sezione (8-05-2014) RG 3092/2014 en apelación a la decisión del Tribunal administrativo (TAR Piemonte) que había acogido pretensión de las asociaciones de tutela de los derechos del enfermo que reclamaban por la reducción de los servicios de salud.

⁵⁴⁵ Ruiz – Rico Ruiz, G. “El valor de los derechos constitucionales en tiempo de crisis”; en *Diritti sociali e crisi economica. Problemi e prospettive*. Dir. Silvio Gambino, Diritto Pubblico comparato ed Europeo, D. VI. Ed. Giapichelli, 2015. pag. 131.

la salud y en el particular del ámbito de la gestión del servicio de sanidad puede encontrar límites ‘a la luz de los objetivos de la finanza pública y de la contención del gasto’ (...)”⁵⁴⁶.

b) La supremacía de la limitación fáctica

Entran en esta línea aquellas decisiones que si bien reconocen el derecho (incluso atribuyéndole una mayor jerarquía constitucional), terminan priorizando la “imposibilidad” fáctica de su protección.

Así por ejemplo en la serie de casos del sistema judicial chileno de los años 80 (denominados “Dializados”), donde los reclamos de las personas pacientes fueron rechazadas invocando las limitaciones de recursos y bajo el argumento jurídico que tales prestaciones estaban condicionadas a las disposiciones legales y a “los recursos técnicos y administrativos de que dispongan los establecimientos”⁵⁴⁷.

Como refiere Tórtora Aravena⁵⁴⁸, este tipo de postura “...ha llegado a constituirse en una virtual limitación “fáctica” la situación presupuestaria del Estado, ya que, a pesar de reconocerse el derecho, en muchas ocasiones, las Cortes han rechazado algunas Acciones de Protección por considerar que, si bien el reclamante tiene derecho a la vida, no es posible protegerla siempre, en atención a los problemas económicos del Fisco”.

En este entendimiento, los derechos sociales encontrarían un límite “natural” en la primaria necesidad del equilibrio financiero público.

c) La no judicialidad de las decisiones presupuestarias

Desde el mismo inicio de nuestro análisis se encuentra presente la cuestión de la división de poderes como un argumento contra la “intromisión” del Poder judicial en materia presupuestaria. Intromisión esta que no solo afecta el equilibrio de los Poderes constitucionales a favor del Poder judicial, sino que además no prevé una acción posible de ejercer en juicio por cuanto tales actos “institucionales” no afectan de forma directa e inmediata derechos de terceros⁵⁴⁹.

⁵⁴⁶ Corte Cost. caso “LEA” 51/2013. “...Por lo tanto, el legislador estatal puede legítimamente imponer a las Regiones vínculos a los gastos corrientes para asegurar el equilibrio unitario de la finanza pública integral, en conexión con la consecución de los objetivos nacionales, condicionados también por las obligaciones comunitarias”.

⁵⁴⁷ Corte Suprema, 29-01-1988, ROL 11.820; Cons. 10.

⁵⁴⁸ Tórtora Aravena, H. “El derecho a la vida en la jurisprudencia constitucional: aproximación al análisis de su delimitación, limitación y configuración”, en *Centro de Estudios Constitucionales de la Univ. de Talca*, Año 3, pág. 199 – 247.

⁵⁴⁹ Esta sigue siendo hoy la respuesta de parte de la doctrina que entiende que no es admisible la revisión judicial porque lo contrario importaría contradecir el principio de división de poderes desnivelando el equilibrio a favor del Poder judicial. Conf. Barra, Rodolfo C. “Aspectos jurídicos del presupuesto”, en *Régimen de la Administración Pública*. N. 98, Buenos Aires, págs. 7 – 24.

Ciertamente la cuestión de las denominadas “cuestiones políticas”⁵⁵⁰ y la división constitucional e interdependencia de los Poderes del Estado excede nuestro análisis. Basta recordar aquí nuestra postura que ciertamente reconoce el fuerte contenido político de las decisiones presupuestarias, pero ello no significa que la actividad financiera deba quedar al margen constitucional. Todo lo contrario, en mejores palabras de Bielsa, la actividad financiera debe ser inspirada y limitada en los principios constitucionales⁵⁵¹. Ciertamente la respuesta no puede ser otra frente a Estados de derecho que han constitucionalizado los derechos humanos directamente y vía ratificación de los Tratados internacionales en la materia.

Aún cuando se consideran superadas las posturas jurisprudenciales de inicios del siglo pasado que, en interpretación de una rígida separación de poderes, sostenían la imposibilidad de demandar al Estado o de controlar los actos “institucionales” del Gobierno (juicio formal del acto administrativo vs. juicio acerca del ejercicio del poder); al momento de afrontar las restricciones presupuestarias como lesivas de derechos fundamentales, este tipo de argumentos suelen reaparecer invocados ya sea por la estrategia de inadmisibilidad del reclamo por parte del Poder ejecutivo o por los mismos Tribunales que declaran su incompetencia bajo argumentos del tipo: “la cuestión presupuestaria y la distribución del ingreso constituyen cuestiones políticas no judiciales” o “el nivel de los recursos afectados está dado por la disponibilidad y las partidas asignadas por la ley de presupuesto que de ningún modo puede ser revisada por el Poder Judicial”⁵⁵².

En un sentido similar se ubican aquellas decisiones que ratifican una de las posturas clásicas en materia de los derechos sociales: esto es, el carácter programático de los mismos y el rol limitado que a los jueces les cabe en su implementación⁵⁵³.

d) Corolarios

Este tipo de respuestas ha sido objeto de críticas tanto desde el punto de vista técnico como práctico.

Desde el primer perfil se ha referido la objeción de que el criterio del equilibrio o la estabilidad fiscal aparece elevado a la categoría de supra-norma constitucional.

Desde el punto de vista práctico, recuerdo nuevamente la advertencia crítica de Victor Uckmar, cuando sostiene que afirmar sin más la falta de recursos es objetable por cuanto, siendo el mismo Estado quien puede disponer de un aumento de los mismos (recurriendo a sus diversas fuentes de financiamiento), pues entonces no puede esconderse lisa y llanamente en una decisión sobre escasez como si esta le fuera ajena.

⁵⁵⁰ Acerca de la definición de las cuestiones políticas y su ámbito de judicialidad, véase, entre otros Haro, Ricardo, “Las cuestiones políticas; Prudencia o evasión judicial?” en *Estudios en Homenaje al Dr. H. Fix Zamudio*; IJ de la Univ. Nac. Autónoma de México, 1998, T.1.

⁵⁵¹ Bielsa Rafael, *Estudios de derecho público*, Tomo II. Derecho Fiscal; pág. 9. Ed. Depalma Buenos Aires, 1962.

⁵⁵² La referencia corresponde a los Agravios del Estado en la causa “Roble, Mariana A.” ante la Cam. Nac. en lo Civil y Comercial (15-03-2007), citada por Corti, H. *ob.cit.* punto 1.2.

⁵⁵³ TSJ CABA, “Quisberth Castro, Sonia Yolanda c/ Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires s/ amparo”.

Sostener lo contrario implica admitir que estamos frente a derechos programáticos que se volverán operativos solo cuando el gobierno decide destinar fondos a tal fin. En última instancia, derechos efectivos serán aquellos que solo pueden ser cumplidos gracias a la decisión del gobierno acerca de su ejecución presupuestaria⁵⁵⁴.

Desde el perfil de la judiciabilidad y la separación de poderes respecto de la materia tributaria y presupuestaria es clara la tensión entre los poderes. Un claro ejemplo puede ser el mencionado caso de la jurisprudencia norteamericana “Jenkins v. Missouri” donde la Corte del Distrito llegó a disponer el incremento de un impuesto inmobiliario para afrontar el cumplimiento de orden judicial insatisfecha en materia financiamiento educativo⁵⁵⁵. Posteriormente, recordamos, la Corte Suprema norteamericana revisaría la cuestión sosteniendo que si bien la intervención directa del tribunal en materia tributaria iba más allá de su competencia, esto no impide que tenga el poder y la competencia para ordenar al Gobierno que adopte similares medidas para remediar la situación⁵⁵⁶.

Ciertamente las críticas institucionales a este tipo de sentencias vienen por el lado del activismo judicial y el gobierno de los jueces, especialmente cuando entran a ordenar soluciones de balance presupuestario que son propias del órgano político parlamentario.

Desde la realización de los derechos, las críticas al activismo judicial se intensifican allí cuando la justicia del caso concreto se convierte en una eventual fuente de injusticia para el resto de la comunidad y de los mismos individuos que se encuentran en similar situación. Al no tener en cuenta una visión global y dinámica del presupuesto del Estado, la reasignación de partidas presupuestarias no previstas para atender un caso particular hace que disminuyan los recursos para atender otros derechos involucrados.

Asimismo, se ha objetado que aquella persona que cuenta con la posibilidad de judicializar la cuestión antes que otros (que no necesariamente coincidirá con el más necesitado) tendrá entonces una mayor oportunidad de ver satisfecho su reclamo.

Más allá de estas válidas objeciones, es un hecho que estas decisiones -sobre todo en cabeza de los Tribunales constitucionales o las Cortes Supremas que ejercen un rol político de Poder del Estado- marcan una tendencia proactiva de la justicia respecto de la organización y ejecución presupuestaria en función de los derechos fundamentales.

⁵⁵⁴ Si luego la realización de los derechos se hace depender del contexto de crisis (crónica) del Estado la cuestión aparece aún más problemática.

⁵⁵⁵ Jenkins v. Missouri, 962 F.2.d 762, 766 (8th Cir. 1992).

⁵⁵⁶ “Authorizing and directing local government institutions to devise and implemented remedies not only protects the function of these institution but, the extent possible, also places the responsibility for solutions to the problems of segregation upon those themselves who have created the problem”; Missouri v. Jenkins, 515 US 70 (1995).

Personalmente soy crítico del “gobierno de los jueces” y del activismo judicial en función de la lucha de poderes. Sin embargo, cuando se trata de protección y realización efectiva de derechos humanos, cabe reconocer que en buena parte las “intromisiones” que se objetan se originan precisamente en incumplimientos o desinterés de los otros Poderes del Estado. En tal sentido, el equilibrio de poderes comienza a erosionarse cuando el gobierno deja en manos del Poder judicial la última instancia de decisión política (por ej. no reglamentan el ejercicio de algún beneficio social u otra garantía, incumpliendo las sentencias del mismo Poder judicial, etc.) poniendo en riesgo la existencia de los derechos y la supervivencia misma de la persona⁵⁵⁷.

No obstante, como he sostenido antes, esta situación crea un ineficiente círculo vicioso donde el gobierno delega la última instancia de responsabilidad política en manos de la Justicia, pero luego pretende influir sobre esta para lograr decisiones “menos costosas” en términos económicos y de rédito político para su gestión.

La postura progresista en tal sentido pareciera ser aquella de la coordinación interinstitucional en función de los derechos, antes que en defensa de los poderes institucionales. En palabras del Tribunal Constitucional colombiano⁵⁵⁸ “...apelando al principio constitucional de colaboración armónica entre las distintas ramas del poder para asegurar que el deber de protección efectiva de los derechos de todos los residentes del territorio nacional, sea cumplido y los compromisos definidos para tal protección sean realizados con seriedad, transparencia y eficacia”.

5.5.4. La regresividad de los derechos y sus límites.

La “prueba” de la falta de recursos - La reserva de lo posible y el mínimo no disponible.

A la par de las posturas antagónicas que hemos analizado, encontramos aquellas otras que sin perder de vista el caso concreto intentan ponderar los demás derechos involucrados frente a una concreta situación de déficit presupuestario, teniendo como norte la realización efectiva de los derechos en un nivel adecuado dentro de lo “jurídica y fácticamente posible”.

En tal sentido, si bien la progresividad de los derechos sigue siendo un punto cardinal del sistema de protección, frente a concretas situaciones de crisis se admite la posibilidad de regresividad de los derechos. Ante este escenario, las decisiones jurisprudenciales se esfuerzan en reafirmar el carácter excepcional de la situación regresiva indicando que esta debe ser limitada en el tiempo, justificada y sujeta al control jurisdiccional.

⁵⁵⁷ En tales casos, como afirma el Máximo Tribunal brasileño, la intervención del Poder judicial aparece justificada. STF Brasileiro, Sent. ADPF 45 MC/DF del 4-05-04.

⁵⁵⁸ TC T-025/04.

Lógicamente el límite del nivel de regresividad esta en la “garantía del contenido esencial del derecho” (Alexy), por cuanto no puede llegar a comprometer la subsistencia misma del derecho mismo en cuestión. Una postura de este tipo implica una ponderación ya no solo de lo jurídicamente posible sino también de lo fácticamente realizable.

En tal sentido, una primer cuestión que se relaciona también con el costo de las decisiones, es la prueba acerca de la real falta de recursos invocada por el Estado obligado.

a) *La ponderación sobre los recursos como cuestión previa. La exigencia de la prueba de la falta de recursos disponibles*

Frente a la denunciada “escasez de recursos”, la primera cuestión que debiera ser objeto de ponderación es precisamente dicho déficit. En tal caso, el Tribunal puede tener por cierta la afirmación del Estado obligado o, en cambio, puede exigir la prueba de dicha circunstancia, lo cual implica adentrarse en el análisis presupuestario.

El caso “Quisbert” de la jurisprudencia argentina que moviera nuestra investigación, precisamente afronta esta situación.

Recuerdo aquí que antes de llegar a la Corte Suprema, el Tribunal Superior de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires había declarado el carácter “programático” del derecho social a la vivienda frente a la revocación de un subsidio transitorio para las personas en “situación de calle”. En la instancia definitiva, la Corte Suprema de Justicia Argentina⁵⁵⁹ ordenó al gobierno de la ciudad garantizar un alojamiento adecuado para una mujer con su hijo discapacitado⁵⁶⁰.

Frente a la postura del Gobierno que sostenía, entre otras justificaciones, que se hallaba frente a una demanda habitacional creciente y un presupuesto inelástico⁵⁶¹, la Corte objetó que el Gobierno “debería haber acreditado, por lo menos, que los recursos con que cuenta el Gobierno local han sido utilizados y ejecutados al máximo nivel posible; y que la organización y distribución del presupuesto ha tenido en cuenta la prioridad que la Constitución asigna a la satisfacción de los derechos fundamentales”.

Como se observa, la respuesta del Tribunal argentino pone en cabeza del Gobierno la prueba de haber agotado los recursos destinados a tal fin (partida presupuestaria), pero incluso va más allá exigiendo que concretamente la organización y distribución del presupuesto se ordene en función del cumplimiento de los derechos fundamentales. Esto implica admitir no solo una visión formal contable del presupuesto, sino

⁵⁵⁹ “Q. C. S. Y c/Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires s/amparo. (Q. 64. XLVI; RHE; 24-04-2012; T. 335 P. 452)”.

⁵⁶⁰ Acogiendo un recurso extraordinario patrocinado por el Defensor General, la Corte Suprema revocó la sentencia del Superior Tribunal, ordenando que el Gobierno de la Ciudad “Garantice a la actora, aun en forma no definitiva, un alojamiento con condiciones edilicias adecuadas a la patología que presenta el niño, sin perjuicio de contemplar su inclusión en algún programa de vivienda en curso o futuro para la solución permanente de la situación de excepcional necesidad planteada” a la vez que mantiene la cautelar hasta tanto se cumpla con dicha orden.

⁵⁶¹ El gobierno argumentó que mientras hay mayor población que migra a la Ciudad, esta recibe solamente un 1,3% del Programa Nacional de Vivienda.

su revisión “material” desde el momento que requiere una test de concordancia entre la conformación de las partidas presupuestarias (su constitución y monto) y los derechos constitucionales a quienes estas debieran satisfacer. En palabras de Plazas Vega respecto del Tribunal Constitucional colombiano, la función judicial se manifiesta aquí como “ordenadora de gasto público”.

Como hemos destacado antes, este tipo de decisiones aparecen sintonía con las directrices de la Declaración de Quito cuando dispone que “En todo caso corresponderá al Estado justificar su inactividad, demora o desviación en el cumplimiento de tales objetivos...” (art. 29 inc. d)

Desde el punto de vista de la protección de los derechos, las críticas mas certeras a mi entender pasar por el temor que se termine estableciendo una “prioridad por judicialización”, como habíamos señalado antes. De cualquier modo, deberá estarse al alcance que el Tribunal le dé al test de coherencia entre “conformación de las partidas y derechos involucrados”.

b) La reserva de lo posible

Ya en el marco de la ponderación entre derechos involucrados y escasez de recursos, resulta importante señalar la conocida doctrina de “la reserva de lo posible”.

El estándar de la “reserva de lo posible” tiene origen en la doctrina jurisprudencial del Tribunal Constitucional Federal Alemán⁵⁶² quien en la conocida causa de “números clausus” (en materia de restricciones al ingreso de la educación universitaria) sostuvo que “mientras los derechos de participación no vengan limitados antes de aquel ya existente, lo son de todos modos bajo la reserva de lo posible en el sentido de aquello que el individuo puede esperar razonablemente de la sociedad. Esto ha sido evaluado, en primer lugar, por el legislador como la responsabilidad propia, que viene demandada cuando, al momento de preparar el balance, debe afrontar también otros intereses sociales y, cuando según la (...) ley fundamental debe tener en cuenta las exigencias de equilibrio económico”.

La decisión agrega un esfuerzo adicional para darle una razón jurídica de peso que justifique la restricción, esto es “la reserva de lo posible” al sostener que cuando hay derechos que implican prestaciones públicas por parte del Estado, estos están sujetos a la clausula de lo posible (esto es, dependiendo de la capacidad financiera)⁵⁶³.

⁵⁶² Caso sobre números clausus de acceso universitario. BVerfGE 43, 291; por primera vez, BVerfGE 33, 303 (1972).

⁵⁶³ Advértase aquí que aquí también parte de la visión clásica de que existen derechos que exigen prestación pública y, por ende, otros que no; distinción esta que generalmente se traduce en la diferencia entre derechos sociales, económicos y culturales con los derechos civiles y políticos y que habíamos controvertido anteriormente al recordar que “todos los derechos cuestan”.

En esta “condicionalidad” destacada por Alexy⁵⁶⁴, “el Tribunal deja expresamente abierta la cuestión de ‘si y bajo cuales presupuestos’ el derecho *prima facie* puede convertirse en un derecho definitivo”.

Si bien la postura del Tribunal alemán reitera al visión del poder discrecional del Parlamento en materia presupuestaria, el mismo Alexy recuerda que este no es ilimitado: “la fuerza del principio de la competencia presupuestaria del legislador no es ilimitada. No es un principio absoluto. Derechos individuales pueden tener mas peso que las razones de política financiera” (...) “todos los derechos fundamentales limitan la competencia del legislador; a menudo lo hacen de una forma incomoda para éste y, a veces, afectan también su competencia presupuestaria cuando se trata de derechos financieramente mas gravosos”⁵⁶⁵.

Ahora bien, si la reserva de lo posible se interpreta como prevalencia de las escasez fáctica de recursos, esta postura se asimila a aquella de “supremacía de la limitación fáctica” (antes citada) y, como afirma Corti “reserva de lo posible, discrecionalidad legislativa y subordinación de los derechos a las exigencias financieras son tres aspectos de una misma concepción del derecho”. Esto es un derecho condicionado en su realización a la existencia de recursos disponibles. Esta parece ser la lectura que la doctrina especializada ha realizado de la doctrina del Tribunal Alemán⁵⁶⁶.

Si, en cambio, la evaluación acerca de lo “posible” implica una ponderación de los derechos en juego y la posibilidad de cuestionar judicialmente la falta de recursos invocada, esta visión se acerca mas a las posturas intermedias que tratamos en este acápite.

En mi opinión, el fiel de la balanza estará dado por cual es el criterio de valoración de “lo posible”. Es fácil advertir la relatividad de dicho parámetro, carácter este que aumentará en contextos de crisis económica y, sobre todo, ante escenarios de elevada desigualdad social⁵⁶⁷.

c) El limite a la reserva de lo posible: el mínimo existencial

La doctrina del Supremo Tribunal Federal brasilero ha reinterpretado la doctrina de la reserva de lo posible originada en el Tribunal Alemán en una clave tuitiva de los derechos constitucionales, estableciendo un

⁵⁶⁴ Alexy R. *ob. cit.* (1993), pág. 425.

⁵⁶⁵ Alexy R. *ob. cit.* (1993), pág. 495.

⁵⁶⁶ Conf. Gomes Canothlo, J. “Metodologia fuzzy y camaleones normativos en la problemática de los derechos económicos, sociales y culturales”, en *Revista del Inst. Bartolomé de las Casas*, año 3, n.6, 1998, p. 33. El autor identifica la “reserva de lo posible” con a) la desvinculación jurídica del legislador; b) tendencia a cero de la eficacia jurídica de las normas constitucionales que consagran derechos; c) gradualidad sobre la base de los recursos financieros y d) no exigibilidad judicial.

⁵⁶⁷ En efecto, en elevados contexto de desigualdad social no existe un concepto “homogéneo” de lo que las personas deben/pueden esperar y/o tolerar.

límite a su invocación cuando esta derive en “la anulación o, incluso, la aniquilación de derechos constitucionales impregnados de un sentido de esencial fundamentabilidad”.

En la postura del Máximo Tribunal brasileiro (2004)⁵⁶⁸, que reafirma el carácter efectivo de los mandatos constitucionales, “la cláusula de la reserva de lo posible” -salvo por la ocurrencia de un justo motivo objetivamente contrastable- no puede ser invocada, por el Estado, con la finalidad de exonerarse del cumplimiento de sus obligaciones constitucionales...”.

El límite a la regresividad de los derechos está dado entonces por el “mínimo existencial” que es capaz de convivir con la reserva de lo posible a través del vínculo del establecimiento de las prioridades presupuestarias. De esta manera, El ponderado establecimiento de los “objetivos prioritarios del gasto público” aparece como el punto de contacto entre los derechos fundamentales (elementos fundamentales de dignidad en palabras del Tribunal) y las posibilidades económicas financieras del Estado. En mejores palabras del Tribunal “los condicionamientos impuestos por la cláusula de la reserva de lo posible, al proceso de concreción de los derechos de segunda generación –de implementación siempre costosa- se traducen en un binomio que comprende, de un lado (1) la razonabilidad de la pretensión individual/social deducida frente al Poder público y, por el otro, (2) la existencia de disponibilidad financiera del Estado para hacer efectivas las prestaciones positivas reclamadas”.

El tribunal no establece -y no podría hacerlo en abstracto- una definición de este mínimo existencial, pero da una pauta clara al mencionar que tal concepto “comprende un conjunto irreductible de condiciones mínimas necesarias de una existencia digna y esenciales a la propia supervivencia del individuo”.

En la práctica jurisprudencial, el Máximo Tribunal ha tenido oportunidad de evidenciar estas “condiciones mínimas” en materia de derecho a la salud⁵⁶⁹ y acceso a la educación infantil pre-escolar⁵⁷⁰.

d) Límite: El “mínimo no disponible” y la regresividad condicionada

La jurisprudencia Colombiana ha elaborado una relevante doctrina en materia de vigencia del principio de progresividad de los derechos humanos.

En tal sentido, como bien ilustra el Prof. Plazas Vega en una atenta sinopsis de la doctrina judicial del Tribunal Constitucional, las pautas principales podrían resumirse en los siguientes corolarios:

- 1- la imposibilidad de invocar el analizado criterio de “sostenibilidad fiscal” para no realizar los derechos fundamentales de los ciudadanos;

⁵⁶⁸ STF Brasileiro ADPF 45 MC/DF del 4-05-2004.

⁵⁶⁹ STF RE 271.286/RS “El reconocimiento judicial de la validez jurídica de programas de distribución gratuita de medicamentos a personas carentes, inclusive aquellas portadoras del virus HIV, le otorga efectividad a preceptos fundamentales de la Constitución de la República (arts. 5 caput y 196) y representa, en la concreción de su alcance, un gesto reverente y solidario de aprecio a la vida y a la salud de las personas, especialmente de aquellas que nada tienen y nada poseen, salvo la conciencia de su propia humanidad y de su esencia dignidad”.

Adviértase el conflicto de posturas con la referenciada jurisprudencia chilena de los años 80.

⁵⁷⁰ STF AG REG Rec. Ext. 410.715-5.

2- la realización progresiva de los derechos humanos entraña una obligación para el Estado de extender la cobertura de los *derechos económicos, sociales y culturales*, en la medida en la que los recursos públicos lo permitan. Es decir, no puede ser de recibo una tesis según la cual, so pretexto de atender las necesidades de unos pocos, se desatiendan las necesidades de la mayoría. Por el contrario, debe buscarse un mínimo común denominador que permita al Estado garantizar el contenido mínimo de algunos derechos para una población, sin que ello vaya en desmedro del resto de los ciudadanos.

3- El “mínimo no disponible” del Tribunal Constitucional colombiano parece coincidir con el “mínimo existencial” del Máximo Tribunal brasilero y con la posición doctrinaria de la “garantía del contenido esencial” de R. Alexy⁵⁷¹.

En efecto, para el Tribunal colombiano, al igual que su par brasilero, el contenido mínimo de los derechos fundamentales encuentra su núcleo en la efectiva protección de la “dignidad humana”⁵⁷².

4- la prohibición de la regresividad no es absoluta. En tal sentido, es posible que el Estado adopte medidas que excepcionalmente afectan el *principio de progresividad*, de manera excepcional y en base a una adecuada ponderación.

Un ejemplo en materia de límites a la regresividad puede encontrarse la recordada sentencia del Tribunal Constitucional colombiano que llevó a ponderar el mantenimiento de un determinado nivel de prestaciones de pensión pública para un sector social frente a la comprobada situación de crisis económica del Estado.

En tal ámbito se señaló que el principio de progresividad no es absoluto, sino ponderable en base a las circunstancias que justificaron la modificación legal con efectos regresivos. A los fines de la ponderación jurídica, el Tribunal ha utilizado los criterios de justicia, equidad, razonabilidad y proporcionalidad de la modificación, de manera tal de impedir reformas pensionales arbitrarias, abruptas e inopinadas.

Así claramente lo expresa el Tribunal Constitucional cuando sostiene⁵⁷³: “Una vez alcanzado un determinado nivel de protección, la amplia libertad de configuración del legislador en materia de derechos sociales se ve menguada, al menos en un aspecto: todo retroceso frente al nivel de protección alcanzado debe presumirse en principio inconstitucional, y por ello está sometido a un control judicial estricto. Para que pueda ser constitucional, las autoridades tienen que demostrar que existen imperiosas razones que hacen necesario ese paso regresivo en el desarrollo de un derecho social prestacional”.

Como ya lo ha explicado esta Corte, cuando una medida regresiva es sometida a juicio constitucional, corresponderá al Estado demostrar, con datos suficientes y pertinentes, (1) que la medida busca satisfacer una finalidad constitucional imperativa; (2) que, luego de una evaluación juiciosa, resulta demostrado que

⁵⁷¹ Alexy, R. *ob.cit.* (1993) pág. 81.

⁵⁷² Así lo sostiene la Corte Constitucional, al reiterar la importancia de la progresividad en la atención, garantía y goce efectivo de los derechos económicos, sociales y culturales, en sentencias C-251 de 1997; T-568 de 1999; SU-624 de 1999; C-1165 de 2000; C-400 de 2003; T-628 de 2007; y T-760 de 2008. Citas del Prof. Plazas Vega.

⁵⁷³ Cfr. Sentencia T-406 de 1992, M.P.: Ciro Angarita Pabón.

la medida es efectivamente conducente para lograr la finalidad perseguida; (3) que luego de un análisis de las distintas alternativas, la medida parece necesaria para alcanzar el fin propuesto; (4) que no afectan el contenido mínimo no disponible del derecho social comprometido; (5) que el beneficio que alcanza es claramente superior al costo que aparece”.

Es relevante destacar que la regresividad puede tener lugar allí solo cuando se haya asegurado un nivel mínimo de satisfacción. Ciertamente cada juicio particular presupone ponderaciones cualitativas y cuantitativas que excluyan la arbitrariedad. En cuanto aquí nos interesa, el mismo Tribunal ha ofrecido pautas orientativas en tal sentido cuando dispone que las autoridades competentes deben “fijar la dimensión del esfuerzo presupuestal que es necesario para cumplir con la política pública encaminada a proteger los derechos fundamentales de los desplazados...” (como era el caso particular), pero no solo, sino que en aras de la efectividad luego deben realizar “todos los esfuerzos necesarios para asegurar que la meta presupuestal por ellos fijados se logre”.

Como hemos sostenido en el Capítulo I (**Remisión** Capítulo I, punto 6.2.2.), la utilización de índices e indicadores en este sentido -con sus obvias limitaciones- pueden ser un instrumento útil al momento de medir no solo el “nivel” del estado de protección de los derechos, sino además de dimensionar el real impacto de los esfuerzos financieros que un determinado Estado realiza, en función de la realización efectiva de los derechos.

5.6. La sentencias que cuestan y la condicionalidad de los derechos

La cuestión de las “sentencias que cuestan” se encuentra intrínsecamente vinculada al equilibrio del balance como problema relevante en el plano constitucional y a la condicionalidad de los efectos de las mismas a la existencia de recursos financieros para cumplimentarlas.

La cuestión del costo económico de las sentencias es de la mayor relevancia en los Tribunales constitucionales o en aquellos otros que, en un sistema de control de constitucionalidad difuso, representan la institución del Poder judicial. Así por ejemplo, al término del discurso celebrativo de los 40 años de la Corte Const. italiana, su presidente⁵⁷⁴ destacaba como punto relevante la labor del Tribunal en materia de las sentencias que cuestan. En tal sentido hacía hincapié en “el principio de “gradualidad” en la actuación de los derechos a prestaciones positivas, y en particular de los derechos sociales, los cuales son necesariamente condicionados, en su actuación, del balance con otros intereses tutelados por la Constitución, teniendo en cuenta los límites objetivos derivados de los recursos organizativos y financieros disponibles”.

⁵⁷⁴ Discurso celebrativo del Pte. Mauro Ferri ante los 40 años de creación de la Corte Constitucional italiana (1996).

Conforme menciona Bergonzini⁵⁷⁵ las sentencias que se traducen en mayor gasto para las finanzas estatales son de tres tipos:

- a) las sentencias aditivas de prestación: que amplían la esfera de tutela de los derechos; (ej. mayor cobertura sanitaria);
- b) las declarativas de ilegitimidad constitucional de las normas tributarias que reducen los ingresos fiscales (ej. reconocimiento del ajuste por inflación);
- c) aquellas que implican un mayor costo para el Estado sin que signifique una mayor prestación pública (ej. aumento de indemnización por expropiación)

La consideración por las consecuencias económicas de las decisiones judiciales implica, por un lado, conocer el real impacto fiscal de las mismas y, por el otro, quien y como debe afrontar dichas consecuencias teniendo en cuenta el resto de los derechos involucrados.

5.6.1. Análisis de la incidencia del impacto económico y fiscal

Desde el primer punto de vista, la preocupación por los efectos económicos de las sentencias se evidencia en la incorporación de estudios o de órganos estables encargados de analizar el impacto económico o financiero de las resoluciones. Preocupación ésta bien señalada por Kemelmajer de Carlucci cuando afirma “...tengo la certeza que el gran tema de los próximos años vinculado al rol del juez es el relativo a su misión frente a los tratados internacionales de derechos humanos en materia de derechos económicos y sociales”⁵⁷⁶.

Un ejemplo de este tipo es la “Unidad de análisis económico” creada en el ámbito de la Corte Suprema de la Nación Argentina y justificada en la afirmación de que el juicio de ponderación “no puede prescindir de las consecuencias que naturalmente derivan de un fallo toda vez que constituye uno de los índices mas seguros para verificar la razonabilidad de la interpretación y su congruencia con el sistema en que esta engarzada la norma”⁵⁷⁷.

Otros sistemas, en cambio, han previsto una específica acción procesal “post-sentencia” para permitir a los órganos competentes encontrar soluciones armónicas entre la decisión del Tribunal y la sostenibilidad de la hacienda pública. Este es el caso del “incidente de impacto fiscal” previsto por el sistema colombiano⁵⁷⁸ que se presenta como un mecanismo de protección de las finanzas públicas que pretende lograr la efectividad material de las decisiones de las altas corporaciones judiciales que puedan incidir sensiblemente en la

⁵⁷⁵ Bergonzini, G. *ob. cit.* Vol, 1, pág 91.

⁵⁷⁶ Kemelmajer de Carlucci, A. “Pautas económicas de interpretación y seguridad jurídica en la CSJN”; en *XV Reunión conjunta de las Academias Nacionales de Derecho y Ciencias Sociales*; 2003.

⁵⁷⁷ Acordada 36/09; Cons. 3 que cita la propia sentencia de la Corte: Fallos: 302:1284).

⁵⁷⁸ Ley 1.695/ 2013.

sostenibilidad fiscal; sin que esto pueda ser entendido como un obstáculo para la efectividad de los derechos. Esta acción judicial de rango constitucional puede ser promovida por el Procurador General de la Nación o por los Ministros del Gobierno y, una vez concluido, la Corte puede decidir si corresponde confirmar, modificar o diferir los efectos de su resolución.

5.6.2. Criterios jurisprudenciales para afrontar los efectos de sus decisiones.

Desde el segundo, aspecto, como bien afirma Bergonzini⁵⁷⁹, “la relación entre recursos económicos disponibles y derechos pasa no tanto por reconocer los efectos de distribución o redistribución de recursos que influencia la Justicia en sus sentencias respecto de la decisión del legislador (cuestión esta no controvertida), sino “como” puede hacerlo, en base a cuales criterios”.

Entre las respuestas antagónicas se encuentran, por una parte, las posturas que se desentienden de los efectos económicos de las decisiones, por ser este problema de competencia de los demás Poderes del Estado⁵⁸⁰. En el margen contrario, aparecen aquellas otras que pretenden dar una solución directamente desde el mismo Poder Judicial, sin intervención de los demás Poderes públicos.

La evolución de la casuística jurisprudencial nuevamente es prolífica en tal sentido, aún cuando sus conclusiones aparecen fuertemente influenciadas no solo por el contexto histórico, el derecho objeto del reclamo o la actividad procesal de las partes, sino también por la actitud de los demás poderes del Estado, según estos hayan intentado remediar la situación lesiva o, al contrario, eludir la responsabilidad de la decisión.

A título didáctico podríamos clasificar las decisiones en tres tipos:

- 1) aquellas que resuelven la restricción presupuestaria directamente ya sea modificando el presupuesto e incluso integrándolo por medio de decisiones tributarias;
- 2) aquellas que ordenan a los demás Poderes del Estado, según sus competencias, proveer de manera efectiva a remediar la situación denunciada sin establecer una modalidad específica, pero ordenando que esta sea “útil y efectiva”;
- 3) aquellas que abordan los efectos financieros de sus decisiones limitando los efectos jurídico-económicos de sus decisiones.

⁵⁷⁹ Bergonzini, G. *ob. cit.* Vol, 1, pág 92.

⁵⁸⁰ Así por ejemplo, la CSJN argentina en el antiguo caso “Hileret y Otro c/ Pvcia. del Tucuman”; F: 98:20 (1903) donde el Tribunal sostuvo “...no corresponde a las facultades de que está investido el tribunal apreciar la ley bajo la faz económica [para declarar si se debe o no, subsistir por haber consultado y favorecido o no, la gran masa de intereses industriales, comerciales, financieros y sociales que se dicen afectados por la industria azucarera, dentro y fuera de la Provincia] pues ésta cuestión del resorte exclusivo de los poderes públicos de la provincia”.

Ejemplo de la primera postura puede encontrarse en el citado caso “Jenkins v. Missouri” donde, ante el incumplimiento de la orden judicial por falta de financiamiento, el Juez Clark ordenó directamente un incremento del impuesto a la propiedad y una tasa adicional de las ganancias devengadas en dicho distrito.

A la par de esta postura extrema aparecen otras que ordenan modificar directamente la ley presupuestaria por no considerar satisfecho el test de concordancia entre defensa de derechos prioritarios y recursos destinados a tal fin. Un ejemplo de este tipo de decisiones puede encontrarse en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional colombiano quien declaró inexecutable la ley del *presupuesto público* para el año 2000, por no haber establecido un incremento en los salarios de los empleados públicos por lo menos igual al índice de inflación⁵⁸¹.

La segunda postura es generalmente la adoptada por buena parte de los Tribunales que detentan la representación institucional del Poder Judicial. Así, por ejemplo, en el mismo caso “Jenkins”, la Corte Suprema norteamericana revisó la decisión del Juez por haber ido mas allá de sus competencias, pero reafirmó nada impide que se ordene al Gobierno a adoptar e implementar similares medidas para remediar la situación⁵⁸².

Pueden encontrar lugar aquí todas aquellas sentencias “aditivas” de prestación que hemos mencionado durante nuestro análisis y que implican una actividad administrativa ad-hoc a fines de su cumplimiento o, inclusive, una actividad del Parlamento que aprueba una adición presupuestal⁵⁸³.

La tercera postura es de particular interés por cuanto se pretende remediar el mayor costo económico que la decisión puede implicar en el -a menudo ya deficitario- presupuesto público.

Un interesante ejemplo del ámbito tributario pueden encontrarse en la reciente sentencia de la Corte Constitucional italiana que estableció la irretroactividad de los efectos de la inconstitucionalidad de una norma tributaria esgrimiendo razones de “equilibrio de balance”.

⁵⁸¹ Sentencia (i) C-1433 de 2000, M.P.: Antonio Barrera Carbonell.

⁵⁸² Missouri v. Jenkins, 515 US 70 (1995).

⁵⁸³ A título de ejemplo, puede mencionarse la sentencia SU-819 de 1999, M.P.: Álvaro Tafur Galvis, del Tribunal Constitucional colombiano por la cual se le concedió la tutela del *derecho a la vida*, mediante la orden de remitirlo al exterior para trasplante de médula espinal, a un paciente que sufría de la enfermedad denominada *leucemia meloïda crónica*, puesto que a primera vista no podría ser cubierto por la Empresa Promotora de Salud (EPS). La Corte dispuso que la EPS, en virtud de la tutela concedida, podría repetir contra el Estado por el importe de los gastos correspondientes. Fruto de esa decisión de la Corte, el Congreso tuvo que aprobar una adición presupuestal. Advierte Plazas Vega que fuera de los casos expuestos, en los que la Corte Constitucional *ordena gasto público* al Estado colombiano, es importante aclarar que en la Ley Anual de Presupuesto se expiden partidas presupuestarias para cada entidad pública, bajo el rubro de conciliaciones y sentencias judiciales, con las que sufragan los costos de las condenas que en sede de tutela se profieren, por vulnerar *derechos fundamentales*.

La inconstitucionalidad de la denominada “Robin Tax”⁵⁸⁴ que recaía sobre los operadores del sector de la energía e hidrocarburos modificó en el tiempo los efectos de la sentencia excluyendo su ordinaria retroactividad -efecto *ex tunc*- por razones de equilibrio de balance. El tributo declarado inconstitucional había regido por cuatro años antes de la declaración de su ilegitimidad.

En tal sentido, dispuso que los efectos serían efectivos luego de la publicación de la sentencia “a fines de evitar que el impacto macroeconómico de las restituciones ... determine un desequilibrio del balance del Estado de tal entidad que implica la necesidad de medidas financieras adjuntas, incluso para no incumplir el respeto a los parámetros a los cuales Italia se ha obligada en sede de la Unión Europea e internacional y, en particular, a las previsiones anuales y plurianuales indicadas en las leyes de estabilidad en las cuales este ingreso ha sido ya computado”

Un ejemplo análogo puede encontrarse en el fallo “Intercorp”⁵⁸⁵ de la Corte Suprema de la Nación Argentina cuando, después de diez años, declaró la inconstitucionalidad de la ley de ejecución fiscal por violar los principios de derechos de defensa, debido proceso, juez natural y el derecho de propiedad. En tal oportunidad, también la Corte limitó los efectos de la decisión argumentando que “decisiones con las repercusiones de la presente, no pueden dictarse desatendiendo las consecuencias que, de modo inmediato, derivarán de ella. Ello exige que el Tribunal, en cumplimiento de su deber constitucional de adoptar las medidas apropiadas para evitar la eventual afectación de la percepción de la renta pública, establezca pautas claras y concretas acerca de la manera en que los efectos de su pronunciamiento operarán en el tiempo”⁵⁸⁶.

En crítica al fallo de la Corte Constitucional italiana, buena parte de la doctrina ha destacado puntos de interés que hacen a nuestro análisis por cuanto contiene buena parte de los argumentos que hemos aquí tratado. Entre tales objeciones merecen destacarse:

a) La sentencia no realiza un verdadero “balance” entre dos normas constitucionales (arts. 53 y 81) sino que comporta el sacrificio de uno de estos.

En realidad la sentencia no basa su decisión exclusivamente en la jerarquía constitucional del art. 81, sino que, consiente de la debilidad de tal argumento, llama en causa la necesidad de salvaguardar los “estratos mas débiles” de un irremediable perjuicio de las exigencias de solidaridad social con grave violación de los arts. 2 y 3 Const”.

⁵⁸⁴ Corte Cost. Sent. 10, 11 febbraio 2015.

⁵⁸⁵ CSJN, “Administración Federal de Ingresos Públicos c/Intercorp SRL s/ejecución fiscal” A.910.XXXVII.

⁵⁸⁶ El ap. 23 de los Considerandos concluye afirmando que “para satisfacer ese objetivo, resulta necesario admitir la validez de las medidas cautelares que, al amparo de las disposiciones del art. 92 de la ley 11.683, los funcionarios del Fisco Nacional hayan dispuesto y trabado hasta el presente...”.

Mientras para parte de la doctrina este reclamo a las exigencias de solidaridad social es demagógico⁵⁸⁷ y termina consagrado al “equilibrio de balance” en una super-norma, para otros en cambio, implica un balance razonable y coherente⁵⁸⁸.

b) En ningún momento jerarquiza a los derechos humanos por sobre el equilibrio de balance. El balance, en todo caso, se realiza entre normas de igual jerarquía constitucional.

c) La decisión vanifica la tutela de los contribuyentes a la vez que crea un instrumento de doble estándar de efectos de la sentencia según la entidad económica de los intereses en juego. En tal sentido, un derecho fundamental podría ser sacrificado allí cuando implique para el Estado un efecto financiero “excesivo”⁵⁸⁹.

d) El juicio sobre el equilibrio del balance ha sido limitado a una voz particular cuando, a decir de la doctrina, dicho test en realidad exige un juicio integral sobre los gastos del Estado.

e) No existió prueba autónoma ni se requirió al Gobierno la demostración cuantitativa del mencionado desequilibrio del balance⁵⁹⁰, dando por supuesto la necesidad de una reforma presupuestaria. En estos dos últimos sentidos, a su vez, la Corte Constitucional ha suplido al legislador a quien, conforme observa buena parte de la doctrina, le corresponde evaluar la mejor forma de afrontar los efectos económicos de su resolución⁵⁹¹.

Desde la visión de la “condicionalidad de los derechos”, reitero aquí el oportuno cuestionamiento de Corti respecto de que este tipo de decisiones estaría extendiendo la doctrina de la “condicionalidad de los derechos” generalmente aplicada a los “derechos sociales de prestación” a otro tipo de derechos que,

⁵⁸⁷ “Es arbitrario postular una ley de balance en ausencia de balances determinados y caer en la demagogia aludiendo a las exigencias de solidaridad social con la violación de los arts. 2 y 3 de la Const”; De Mita. E. “Sulla Robin Tax una bocciatura assai discutibile”, en *DPT*, 3/2015, pág. 442. En similar sentido, Tesaurò, F “Gli effetti nel tempo della dichiarazione di illegittimità di norme tributarie e il diritto al rimborso dell’imposta dichiarata incostituzionale”, en *Rassegna tributaria*, 5/2015-1093.

⁵⁸⁸ Así Campodonico para quien para quien “No obstante, lejos de querer reconocerle al art. 81 algún tipo de carácter absoluto o superioridad constitucional respecto a otros parámetros, declara de deber operar un balance entre valores de igual grado: por una parte, la tutela del equilibrio del balance y los valores de solidaridad social y, por el otro, el vulnus al principio de igualdad y capacidad contributiva”. Capodonico, F. “Robin Hood Tax”: la Corte costituzionale fa chiarezza sui criteri di determinazione della ragionevolezza del tributo”, en *Diritto e Pratica Tributaria* n.2/2015, Pág. 480.

⁵⁸⁹ Mistrangelo, R. “La sentenza della Corte costituzionale sulla “Robin Hood Tax”: un vulnus inaccettabile al diritto di difesa e le conseguenze pro futuro”; en *DPT* n5/2015, pag. 905 sgtes.

Es interesante además la señalación de la autora quien recuerda como en pasado la misma Corte –con igual presidente- se ha cuidado de sostener que el Tribunal “no puede frenarse si nuestra decisión provoca gastos ... nosotros no realizamos valoraciones de carácter económico”.

⁵⁹⁰ En efecto, la sentencia no establece la entidad del gasto y da por supuesto la necesidad de una maniobra presupuestaria anexa. Así, De Mita. E. “Sulla Robin Tax una bocciatura assai discutibile”, en *DPT*, 3/2015, pág. 442; Tesaurò, F “Gli effetti nel tempo della dichiarazione di illegittimità di norme tributarie e il diritto al rimborso dell’imposta dichiarata incostituzionale”, en *Rassegna tributaria*, 5/2015-1093.

⁵⁹¹ En tal sentido había advertido Zagrebelsky que “no corresponde a la decisión de la Corte disponer sobre las consecuencias de la declaratoria de inconstitucionalidad.. no puede “manejar” los efectos que le siguen”. Zagrebelsky – Marcenò, *Giustizia costituzionale*, il Mulino, Bologna, 2012, 346.

como el “derecho de propiedad”, es catalogado como derecho fundamental o derecho de primera generación.

Tal circunstancia pone en evidencia cuanto hemos sostenido a lo largo de nuestro análisis respecto del costo de “todos” los derechos y la necesaria ponderación jurídica y fáctica de los derechos involucrados y los recursos disponibles.-

BIBLIOGRAFÍA

1. Acemoglu, Daron – Robinson, James A. *Perché le nazioni falliscono. Alle origini di prosperità, potenza e povertà*. Ed. Il Saggiatore. Milano, 2013.
2. Adams, Charles. *For Good and Evil*. Ed. Liberilibri, ed 2008.
3. Alberdi, Juan Bautista. *Sistema Económico y rentístico de la Confederación Argentina según su Constitución de 1853*. Rev. de Instituciones, Ideas y Mercados n.53. Octubre 2010.
4. Alexy, Robert. *Teoría de los Derechos Fundamentales*. Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1993.
5. Alvarez Echague, Juan M. *Las sanciones tributarias frente a sus límites constitucionales*. Ed. Ad-Hoc, Bs.As. 2004.
6. Baez Narciso Leandro Xavier, Rogério Luiz Nery da Silva, Guido Smorto. *Le sfide dei diritti umani fondamentali in America Latina e in Europa*. Aracne editrice Srl- Roma, maggio 2013. ISBN: 978-88-548-5708-7.
7. Barranco Avilés, Ma. *El discurso de los derechos. Del Problema terminológico al debate conceptual*. Instituto de DDHH Bartolomé de las Casas, Univ. Carlos III de Madrid. Madrid. 1996.
8. Bassas Pérez, Belluzzi, Ben Xing, Bizoli, Greggi, Hernandez Lavado. *Materiale di diritto internazionale e comparato (per una costituzione europea)*. Università di Ferrara
<https://books.google.it/books?id=ZuBNU2YBp5QC&pg=PA10&lpg=PA10&dq=storia+del+diritto+tributario+belluzzi&source=bl&ots=B37FEVBz7w&sig=KWO8d0KmkjbTPjQXhXT3bKqczCA&hl=it&sa=X&ei=0YW3VLizLc7iaMaigOg&ved=0CE4Q6AEwCA#v=onepage&q&f=false>
9. Bauman, Zygmunt. *La solitudine del cittadino globale*. Universale Econ. Feltrinelli. Italia. 6. Ed 2015.
10. Belloc Hillaire. *Lo Stato Servile*. Liberilibri. Macerata, 1993.
11. Bergonzini, Giuseppe. *I limiti costituzionali quantitativi dell'imposizione fiscale*. 2 volúmenes. Jovene editori, Italia, 2011.
12. Bertrand de Jouvenel, *La ética de la redistribución*. Liberilibri, 2 ed. italiana, 2007.
13. Bielsa Rafael, *Estudios de derecho público*, Tomo II. Derecho Fiscal. Ed. Depalma Buenos Aires, 1962.
14. Bilancia. F. C. Califano. L. del Federico. P. Ponti. *Convenzione Europea dei diritti del uomo e giustizia tributaria italiana*. G. Giappichelli Editori – Torino.
15. Billardi, Cristian J. *Solve et Repete. Crítica a su vigencia jurídica*. Ed. Ad-Hoc, Buenos Aires, julio 2006.
16. Bobbio, Norberto. *L'età dei diritti*. Einaudi 1990- ed 2014 ISBN. 978-88-06-2234-4
17. Bulit Goñi, Enrique G. *Constitución Nacional y Tributación Local*. Ed. Ad-Hoc, Bs.As. 2009.
18. Calamandrei, Piero. *Fede nel Diritto*. Ed. Laterza, 2008.
19. Carbonell, M. *Neoconstitucionalismo(s)*, Ed. Trotta, Madrid, 2005.
20. Casás, José. O. *Carta de Derechos del Contribuyente Latinoamericano- Para el ILADT*. Ad-Hoc, Bs.As 2014.
21. Casás, José. O. *Derechos y Garantías Constitucionales del Contribuyente (A partir del principio de reserva de ley)*, Ad-Hoc S.R.L., Buenos Aires, 2002 (Primera edición).
22. Chrétien, Maxime . *A la recherche du Droit International Fiscal Commun*. Libraire Du Recueil Sirey, Paris. 1955.
23. Corti, Horacio. *Derecho Constitucional Presupuestario*. LexisNexis- T. Reuters, 2007.
24. Del Federico, Lorenzo. *Tutela del Contribuyente ed integrazione giuridica europea. Contributo allo Studio della prospettiva italiana*. Ed. Giuffré, 2010.
25. Domínguez Crespo, César A. *Incidencia y perspectivas del principio de capacidad económica en el derecho tributario de la Unión Europea*. IEF-Univ. de Guanajuato. Madrid 2012.
26. Dworkin, Ronald. *I diritti presi sul serio*. Il Mulino ed. 2010 – ISBN: 978-88-15-10530-1.
27. Ferrajoli, Luigi. *Sobre los derechos fundamentales*. Cuestiones constitucionales. México, num. 15 julio-diciembre 2006.
28. Friedman, Alan. *Amazziamo il Gattopardo*. RSC Libri Spa Milano, 2014.
29. Friedman, David. *L'ingranaggio della libertà. Guida a un capitalismo radicale*. Ed. Liberilibri, 2005.
30. Gallo, Franco. *Le ragioni del fisco. Etica e giustizia nella tassazione*. Il Mulino 2007. ISBN 978-88-15-12050-2.

31. Gallo, Filippo. *Celso y Kelsen*, ed. española Eudeba, 2015.
32. García Etchegoyen, Marcos, *El Principio de capacidad contributiva*. Ed. Abaco, 2004, Argentina.
33. García Novia, César. *Hacia un derecho tributario global*. Ed. Plural – Vergara & Asoc. Bolivia, nov, 2016.
34. García Novoa, C – Hoyos Jiménez, C. (Directores). *El Tributo y su Aplicación. Perspectivas para el siglo XXI (en homenaje al Aniversario del ILADT)*. Ed. Marcial Pons, Bs.As. 2008.
35. García López-Guerrero. *Derechos de los contribuyentes*. Ed. Cámara de Diputados. UNAM. México, 2000. Colección Nuestros Derechos. Coord. M. Muñoz de Alba Medrano. ISBN: 968-36-8226-X
36. García Vizcaino, Catalina. *Manual de derecho Tributario*. Ed. Abeledeo Perrot, Bs. As. edición 2016.
37. Giuliani Fonrouge, Carlos M. (Actualización Asorey – Navarrine). *Derecho financiero*. 9 ed. La Ley, Bs.As, 2003.
38. Hernández, Antonio M. *Federalismo. Autonomía municipal y Ciudad de Buenos Aires en la reforma constitucional de 1994*. Ed. Depalma, 1997.
39. Holmes, Stephen – Cass R. Sunstein. *El costo de los derechos. Por qué la libertad depende de los impuestos*. Ed. Siglo Veintiuno. Bs.As, 2011.
40. Ignatieff, M. *Una ragionevole apologia dei diritti umani*. Feltrinelli, Milano 2003.
41. Iriarte Yanicelli. *El derecho a la información tributaria: del Fisco y del Contribuyente*. Bibliotex. Tucuman-Argentina, 2009.
42. Kenneth Galbraith, John. *El Nuevo Estado Industrial*. Ed. Ariel, 1984.
43. Leoni, Bruno. *La Libertà e la legge*. Liberlibri (1961-1972).
44. Magliano, Franco. *Il Diritto nel sistema di Benedetto Spinoza*. Ed. F.lli Bocca. Milano, 1947.
45. Malherbe, J. – Tello, C. – Grau Ruiz, M. *La Revolución fiscal de 2014*. Fatca, Beps, Ovdp. Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Bogotá. Colombia, 2015.
46. Mazzini, Giuseppe. *Dei doveri dell'uomo*. Ed. Corriere della sera. I classici del pensiero libero. 2010.
47. Naveira de Casanovas, G. – Revilla, P. *Finanzas públicas y derecho tributario. Selección de sentencias de la CSJN*. Ed. Errepar, Bs.As. 2011.
48. Paine, Thomas. *Senso Comune*. Liberilibri, ed. 2005.
49. Paine, Thomas. *Los derechos del hombre*. (1791) En www.constitutionweb.com
50. Pariotti, Elena. *I diritti umani: concetto, teoria, evoluzione*. Cedam 2013. ISBN: 978-88-13-33469-7
51. Peces – Barba Martínez. *Teoría de los derechos fundamentales*. Ed. Giuffrè, Milano 2013.
52. Pérez Becerril, *Política e Impuestos (Pensamientos)*. Ed. Porrúa, México, 2003.
53. Piketty, Thomas. *El capital en el siglo XXI*. Ed. Fondo de cultura económica (ed española 2015).
54. Pistone, P. Kofler, G. Maduro, M. *Taxation and Human Rights in Europe and the World*. IBFD, 2011. ISBN: 9789087221119.
55. Plazas Vega, Mauricio. *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario*, Tomo I, Tercera Edición, Bogotá, Temis, 2016.
56. Rand, Ayn. *La virtud del egoísmo*. Liberilibri, 2 ed. 2003.
57. Rawls, J. *Il diritto dei popoli*. Ed. di Comunità. Torino, 2001.
58. Ribas, Armando P. *Los '90 (Otro traspié de luz del día en Latinoamérica atrapada entre el Príncipe y El Principito)*; Ed. Stock Cero, Bs.As. 2004.
59. Ríos Granados, Gabriela. *Coordinadora. Derechos Humanos de los Contribuyentes*. Primera edición: 28 de marzo de 2014 (DR © 2014. Universidad Nacional Autónoma de México) <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/libro.htm?l=3611>
60. Rivosecchi, Guido. *L'indirizzo politico finanziario tra Costituzione italiana e vincoli Europei*. Cedam, 2007.
61. Rodotà, Stefano. *Il diritto di avere diritti*. Ed. Laterza, 2012.
62. Rodríguez Bereijo, Álvaro. *Introducción al estudio del derecho financiero*. IEF. 1976.
63. Rosembuj, Tulio. *El hecho de contribuir*. Cooperativa de derecho y Ciencias Sociales. Buenos Aires, 1975.
64. Rothbard Murray N. *L'etica della libertà*. Ed. italiana Liberi libri, 2 ed. 2000.
65. Rovelli, Carlos. *La realtà non è come ci appare. La struttura elementare delle cose*. Ed. Raffaello Cortina. 2014.
66. Sagües, Nestor P. *Elementos de derecho constitucional*. Tomo 2, 3ra. Ed. Astrea, Bs.As. 2001.
67. Salin, Pascal. *La tiranía fiscal*. Liberi libri, ristampa 2008. ISBN 978-99-85140-24-0.
68. Sapelli, Giulio. *Dove va il mondo? Per una storia mondiale del presente*. Ed. Guerini e Asoc. Milano, 2014.

69. Smith Adam. *La Riqueza delle Nazioni*. Ed. Milano Finanza, Grandi classici dell'economía, Milano 2006.
70. Spaemann, Robert. *Lo natural y lo racional*. Ed. Rialp. Madrid 1989.
71. Spisso, Rodolfo. *Derecho constitucional tributario*. Ed. Abeledo Perrot, Bs.As. 4 y 5ta ed. 2011.
72. Stevanato, Dario. *La giustificazione sociale dell'imposta. Tributi e determinabilità della ricchezza tra diritto e politica*. Ed. Il Mulino, 2014.
73. Troya Jaramillo, José V. *El Derecho del gasto público*. Temis, Colombia, 2014.
74. Trujillo, Isabel – Viola, F. *What Human Rights are not (or not only). A Negative Path to Human Rights Practice*. Ed. Novascience Publisher, N. York, 2014.
75. Uckmar, Victor. *Principi comuni di diritto costituzionale tributario*. Cedam, 1959. También: Principios comunes del derecho constitucional tributario. Ed. Temis, Bogotá, 2002.
76. Uckmar, V. Corasaniti, G. De Capitani di Vimercate, P. Oliva, C. – Asorey, R.O. Billardi, C. *Manual de derecho tributario internacional*. Ed. La Ley, Bs.As. 2011.
77. Valls, Julián *Le contrôle des normes législatives par les cours constitutionnelles et française*. LGDJ, París, 2002.
78. Villegas, Hector B. *Manual de finanzas públicas*. Bs.As. Ed. Depalma, 2000.
79. Viola, Francesco. *Il diritto come pratica sociale*. Jaca Book, Milano. 1990.
80. Violante, Luciano. *Il dovere di avere doveri*. Ed. Giulio Einaudi editori, Torino, 2014.
81. Von Mises, Ludwig. *Politica Economica. Riflessione per oggi e per domani*. Liberi libri, 1999. ISBN 88-85140-37-8,
82. Zagrebelsky, Gustavo. *Contro l'Etica della Verità*. Ed, Laterza. 2008 ISBN 978-88-420-8525-6]

83. AA.VV. Liber Amicorum Hector Fix-Zambudio. *Corte Interamericana de Derechos Humanos*. 2 Tomos; Costa Rica, 1998.
84. AA.VV. Dir. E. Ceccherini. *Stato di diritto e crisi delle finanze pubbliche*; Ed. Scientifica, Nápoli, 2016.
85. AA.VV. *Gli Ottanta anni di diritto e pratica tributaria*. Raccolta di interventi preparatori. Genova, febbraio 2007. Ed. Fondazione Antonio Uckmar.
86. AA.VV. Dir. Hernández – Rezk – Capello. *Propuestas para fortalecer el Federalismo Argentino*. ANDCS Córdoba – Inst. Federalismo., 2015.
87. AAVV. Dir. Asorey Rubén, *Protección Constitucional de los contribuyentes*. Ed. Marcial Pons/Educa, Madrid, 2000.
88. AA.VV. Dir. García Belsunce, H. *Tratado de Tributación*. Ed. Astrea, Bs.As. 2003.

Artículos en Obras colectivas – Revistas especializadas - Colecciones - Tesis y Actos de Convenios:

- 1) Abramovich, Victor – Courtis, C. “Hacia la exigibilidad de los derechos económicos, sociales y culturales. Estándares internacionales y criterios de aplicación ante los tribunales locales”; en <http://campuscitep.rec.uba.ar/>
- 2) Albanese, E. “La giurisprudenza ed il ruolo della Corte costituzionale nel delineare i rapporti tra Stato e Regioni alla luce del principio de equilibrio di bilancio (nel contesto della crisi económica)”, en *Stato di diritto e crisi delle finanze pubbliche*; Dir. E. Ceccherini, Ed. Scientifica, Nápoli, 2016.
- 3) Andrade Rodríguez, Betty “Inmunidad Tributaria de los derechos humanos. – Capacidad contributiva y mínimo vital”. Univ. Central de Venezuela. Caracas, Venezuela, 23 abril 2013 (en edición).
- 4) Asbjorn Eide, “El derecho al alimento adecuado como derechos humanos” en *Rev. ONU*, N.1, enero 1992.
- 5) Asorey, Ruben O. “Doctrina actual: ¿Puede la justicia controlar el gasto público” (28-08-2014); Conferencia ante la C.S.J. Mexico, junio 2014, publicado también por Thompson R. en www.thompsonreuterslatam.com
- 6) Barcesat, Eduardo “La plena judicialidad de los derechos económicos, sociales y culturales”, en SAIJ 2003. www.saij.gov.ar. ID: DACC030051.

- 7) Barra, Rodolfo C. "Aspectos jurídicos del presupuesto", en *Régimen de la Administración Pública*. N. 98, Buenos Aires, págs. 7 – 24.
- 8) Barranco Avilés, Ma. "El discurso de los derechos. Del Problema terminológico al debate conceptual". *Instituto de DDHH Bartolomé de las Casas*, Univ. Carlos III de Madrid. Madrid. 1996.
- 9) Bayona de Perogordo, J. "Notas para la construcción de un derecho de los gastos públicos"; en *Presupuesto y gasto público* N2; 1979; España.
- 10) Bernal Ladrón de Guevara Diana; Israel Santos Flores; Pastora Melgar Manzanilla "La doctrina del Sistema Europeo sobre los Derechos Humanos de propiedad y no autoincriminación en la experiencia de Prodecon"; en Cuadernos de la Procuraduría de defensa del contribuyente, N. XII. Mexico (publ. on. Line en http://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/64606/XII_La_doctrina_del_Sistema_Europeo_sobre_lo_s_derecho_humanos_de_propiedad_y_no_autoincriminaci_n_2.pdf)
- 11) Bertone, Gianmarco. "Lo statuto del contribuente (2009-2015)" en *Diritto e Pratica Tributaria*, Rass. Giurisprudenza N. 4/2016.
- 12) Billardi, C "El deber de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas como presupuesto del Derecho Financiero y Tributario" en *Derecho constitucional y tributario. En homenaje al profesor emérito Dr. José O. Casás y al Dr. Enrique Bulit Goñi*. Ed Ad-Hoc (ISBN: 978-987-745-034-7).
- 13) Billardi, C. Comunicación Técnica "El acceso a la tutela jurisdiccional de los derechos humanos del contribuyente en el Sistema Interamericano de los Derechos Humanos" presentada en el marco de las XXIX Jornadas Ildt (Tema 1)- Santa Cruz de las Sierras, Bolivia, 2016.
- 14) Binder, Christina, "*¿Hacia una Corte Constitucional de América Latina? La jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos con un enfoque especial sobre las amnistías*".
- 15) Bogdandy, Héctor Fix-Fierro, Mariela Morales Antoniazzi, Eduardo Ferrer Mac-Gregor (coord.), p.
- 16) Bocchiardo, José, C. "Derecho tributario sustantivo o material" en *Tratado de Tributación*, T. I. Ed. Astrea, Bs. As. 2003. Pág. 123 -186.
- 17) Breedy, Elizondo – Ferrara Castro, F. "Efecto de los Derechos económicos, sociales y culturales en la formulación del presupuesto nacional", en *Corte Interamericana de Derechos Humanos*. Costa Rica, 1998. Tomo I, págs. 627-642.
- 18) Brügge, Juan F. "Bases constitucionales del presupuesto gubernamental y el control externo de su ejecución" en www.atcpc.org.ar.
- 19) Buchanan, J.M. Constitutional democracy, Individual liberty and Political equality, en *Jahrbuch für neue politische Ökonomie*, Band 4, 1985, 35-47.
- 20) Bulit Goñi, Enrique G. "El programa constitucional como directiva para el legislador y como límite para el ejercicio del poder tributario", en *Estudios de derecho constitucional tributario, en homenaje al Dr. Juan C. Luqui*. Ed. Depalma, Bs.As. 1994; pág. 41 y ss.
- 21) Campodonico, F. "Robin Hood Tax": la Corte costituzionale fa chiarezza sui criteri di determinazione della ragionevolezza del tributo", en *DPT* n.2/2015, Pág. 480.
- 22) Cançado Trindade, Antonio A. "La persona humana como sujeto del derecho internacional: avances de su capacidad jurídica internacional en la primera década del siglo XXI", en *Revista del IIDH*, Vol. 46; pag. 273 – 328.
- 23) Carreón Gallegos, Ramón Gil "Derechos Humanos, garantías individuales y derechos fundamentales. Problema terminológico conceptual" en *Biblioteca jurídica virtual de la UNAM*.
- 24) Cartabia, Marta "I Diritti in Europa. La prospettiva della Giurisprudenza costituzionale italiana" en *Riv. Trimestrale di diritto pubblico* n.1/2015
- 25) Casás, José O. "El deber de contribuir como presupuesto para la existencia misma del Estado (notas preliminares en torno a la justicia tributaria)" en *El Tributo y su Aplicación. Perspectivas para el siglo XXI...* Dir. Garcia Novoa, C – Hoyos Jiménez, C. Ed. Marcial Pons, Bs.As. 2008.
- 26) Casás, José. O. *Derechos Humanos y Tributación*, en *Revista Jurídica de Buenos Aires. Seguridad Jurídica y Tributación*, abril 2002, ISBN 950–20–1422–7.
- 27) Chapman, A. "A 'violations approach' for monitoring the International Covenant on Economic, social and cultural rights"; en *Human Rights Quarterly*, 18 (1), 1996;
- 28) Chiaraba Gouveia, Homero "Cidadania tributária: o estatuto constitucional do contribuinte". *Revista Tributaria e de Finanças Públicas*. Ano 23. 123/2015- Pág. 17-54.

- 29) Coppa, Daria – Oliva, C. “Relato Nacional Italia” Tema 2 “Problemáticas actuales y nuevas fronteras de los medios de impugnación nacionales e internacionales”; en *Actos de las XXIX Jornadas Ildt*, Santa Cruz de la Sierra. Bolivia, 2016.
- 30) Coppa, Daria. “La responsabilità tributaria dello Stato” en *Vita Notarile*, Anno 2010, Vol 62, Fas. 1; pags. 393 – 408.
- 31) Corti, Horacio “Ley de Presupuesto y Derechos Fundamentales: los fundamentos de un nuevo paradigma jurídico-financiero”, en <http://www.forumjustica.com.br/wp-content/uploads/2015/08/Revista-Juridica-de-Buenos-Aires.pdf>.
- 32) Corti, H (Dir) “El derecho constitucional presupuestario en el derecho comparado”. *Revista jurídica de Buenos Aires (UBA)* Bs.As. 2010
- 33) De Mita. E. “Sulla Robin Tax una bocciatura assai discutibile”, en *DPT*, 3/2015, pág. 442 y ss.
- 34) Del Federico, L. “I principi della Convenzione europea dei diritti dell’uomo in materia tributaria”; en *Rivista di diritto finanziario e scienze delle finanze*. Anno 2010; Vol 69, Fasc. 2, Parte 1; pags. 206 – 227.
- 35) Del Federico, L. “Le controversia sul recupero degli aiuti di Stato nella giustizia tributaria italiana: profili critici, orientamenti giurisprudenziali e linee evolutive”; en *Rivista trimestrale di diritto tributario*, 2012; Fas. 3; págs. 591 - 627.
- 36) Del Federico, L. “I tributi paracommutativi e la teoria di Antonio Berlino della tasa come onere nell’attuale dibattito su autorità e consenso”; en *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*; Anno 2009, Vol. 68. Fas. 1, Parte 1; págs. 69 – 102.
- 37) Duran Rojo, Luis A. La noción del deber constitucional de contribuir. Un estudio introductorio. En *Análisis Tributario*. Ed. Aele, Peru 2015. También en *Temas de Derecho Tributario y Derecho Publico*, Libro en Homenaje a A. Zolezzi Möller. Ed. Palestra, Lima 2006. Pag- 51 a 95.
- 38) Escribano, Francisco “Perfiles tributarios de la constitucionalización del deber de contribuir y el derecho financiero constitucional”, en *Rev. Enfoque Constitucional*, n.2 2015; pág. 31. Ed. Aele. Lima.
- 39) Facchi Alessandra, “Diritti fantasma? Considerazioni attuali sulla proliferazione dei soggetti” en www.academia.edu.
- 40) Fernández, Eusebio. “Los Derechos fundamentales del hombre” en *Anuario de Derechos Humanos*. Facultad de Derecho. Univ. Complutense de Madrid, 1981.
- 41) Fernández Segado, F. “El diseño constitucional del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos”. *Revista Vasca de Administración Pública*, n. 47 (I), 1997.
- 42) Ferrajoli, Luigi “Sobre los derechos fundamentales” *Cuestiones constitucionales*; México, núm. 15 julio-diciembre 2006.
- 43) Ferrer Arroyo, Francisco. J “ El debido proceso desde la perspectiva de la CIDH” en www.palermo.edu/derecho/revista_juridica/pub-14/Revista_Juridica_Ano14-N1_06.pdf
- 44) Gallo, Franco. “Verso un giusto processo tributario” en *Rass. Trib.*, 2003, 13.
- 45) García Figueroa, Alonso “La incidencia de la derrotabilidad de los principios iusfundamentales sobre el concepto de Derecho” en *Diritto & questioni pubbliche*; págs. 197 – 227.
- 46) García Novoa, Cesar “La doctrina del principio de solidaridad en la jurisprudencia del Tribunal constitucional peruano”, en *Revista Peruana de Derecho Tributario*, Univ. de San Martín de Porres. TLR, año 3. N.11-2009.
- 47) Gewirth, Alan “The basis and content of human rights” en *Georgia Law Review*, Vol. 13 (1979), págs. 1143-1170.
- 48) Giovannini, Alessandro “Le metodologie di ricerca nel diritto tributario”; en *Rassegna Tributaria* 1/2016; pag. 99 y sgtes.
- 49) Giuliani Fonrouge, C.M. “En torno a la naturaleza jurídica de la Ley de presupuesto”, en <http://www.derecho.uba.ar/publicaciones/lye/revistas/7/en-torno-la-naturaleza-juridica-de-la-ley-de-presupuesto.pdf>.
- 50) Godoy, Juan Manuel R. “La persona como sujeto de derecho internacional” en *Rev. Latinoamericana de Derechos Humanos*, Vol. 21 (2); julio –diciembre 2010, pág. 35-49.
- 51) Gómez- Sabañi, Juan C. “Cohesión social, equidad y tributación. Análisis y perspectivas para América Latina”; en *CEPAL, Serie Políticas sociales*, S. de Chile, 2006.

- 52) Gómez- Sabaíni, Juan C. “Informalidad y tributación en América Latina: Explorando los nexos para mejorar la equidad”. Foro LAC sobre Política Tributaria “Incentivos tributarios e informalidad en tiempos de consolidación fiscal”. CIAT - CEPAL - BID – OCDE. Bogotá, Colombia, 12 y 13 de julio de 2012, Resumen en: www.oecd.org/ctp/tax-global/5.2.Sabaini-ESP.pdf.
- 53) Gorospe Oviedo, Juan I. “Las garantías de los contribuyentes en los Tratados internacionales europeos (Carta de Derechos Fundamentales y Convenio Europeo de Derechos Humanos)”; en *Crónica Tributaria* N. 153/2014; págs. 133-175.
- 54) Greblo, Edoardo “Diritti minimi”; en *Etica & Politica*, XII, 2010, 2, págs. 306-337.
- 55) Griziotti, B. “Il principio di capacità contributiva e sue applicazioni” en *Saggi sul rinnovamento degli studi di scienze delle finanze e diritto finanziario*. Milano, 1953.
- 56) Gros Espiell, Héctor; “Estudios sobre derechos humanos”, *Instituto Interamericano de Derechos Humanos- Civitas*, 1988.
- 57) Hallivis Pelayo, Manuel “Interpretar Tratados Internacionales de Derechos Humanos no es solo Leerlos” en *Rev. v/Lex México. Foro Jurídico*, N. 123, Dic. 2013; págs. 36-40.
- 58) Haro, Ricardo, “Las cuestiones políticas; Prudencia o evasión judicial?” en *Estudios en Homenaje al Dr. H. Fix Zamudio*; IJ de la Univ. Nac. Autónoma de México, 1998, T.1.
- 59) Hernández Valle, Rubén “La tutela jurisdiccional de los derechos prestacionales en el Sistema Interamericano en relación con las legislaciones nacionales”; en *Corte Interamericana de Derechos Humanos*. Costa Rica, 1998. Tomo II, págs. 863-874.
- 60) Jiménez, Adolfo M. “El impacto de la jurisprudencia tributaria del TJUE en los tribunales latinoamericanos” en *Revista Mexicana de derecho Financiero y Tributario*. Vol 1 n. 2 Julio-Dic. 2014 ISSN: 2007-946X.
- 61) Kemelmajer de Carlucci, A. “Pautas económicas de interpretación y seguridad jurídica en la CSJN”; en *XV Reunión conjunta de las Academias Nacionales de Derecho y Ciencias Sociales*; 2003.
- 62) Mangiameli, S. “Il diritto alla giusta imposizione. La prospettiva del costituzionalista”; en *Diritto e Pratica Tributaria*, N. 4/2016; pág. 1373-1406.
- 63) Marongiu, Gianni “Dall’imposta al contribuente” en *Cahiers*. N.2. Dicembre 2014.
- 64) Martín Cortés, Irene “Los derechos humanos y la legitimidad internacional. El derecho de los pueblos de J. Rawls y el África subsariana”. *Isegoria*/16; págs. 171-187.
- 65) Martín Cortés, Irene “Los derechos humanos y la legitimidad internacional.- El dercho de los pueblos de John Rawls y el Africa subsariana”. *Revista Internacional de Filosofía Política*. UNED- Madrid. UAM- Mexico. Isegoría/16 (1997). Pag. 171-187
- 66) Martínez Giner, Luis F. “La ordenación constitucional del gasto público en España”, en https://rua.ua.es/dspace/bitstream/10045/52527/3/2013_Martinez_Ordenacion-constitucional-gasto-publico.pdf
- 67) Masala, Pietro “La tutela dei diritti sociali nelle situazioni di crisi economica: gli orientamenti della Corte Costituzionale italiana” en *Stato di diritto e crisi delle finanze pubbliche*; Dir. E. Ceccherini, Ed. Scientifica, Nápoli, 2016.
- 68) Massini – Correas, Carlos I. “El fundamento de los derechos humanos en la propuesta positivista-relativista de Luigi Ferrajoli”, en *Persona y Derecho*, 61 (2009), 227-247 [ISSN 0211-4526]
- 69) Massini-Correas, Carlos I. “El fundamento de los derechos humanos en la propuesta positivista-relativista de Luigi Ferrajoli”. *Publicaciones de la Univ. de Navarra S.A. Persona y Derecho*, 61 (2009) [ISSN 0211-4526]; pag. 227-247.
- 70) Mazz, Addy “¿Estatuto del contribuyente o revisión del Código tributario y normas generales para su adecuación a la normativa constitucional?, en www.dgi.gub.uy/wdgi/agxppdwn
- 71) Mazzaresse Tecla, “Minimalismo dei diritti: pragmatismo antiretorico o liberalismo individualista?” www.juragentium.org
- 72) Mistrangelo, R. “La sentenza della Corte costituzionale sulla “Robin Hood Tax”: un vulnus inaccettabile al diritto di difesa e le conseguenze pro futuro”; en *DPT* n5/2015, pag. 905 sgtes.
- 73) Morrone A. “Crisi economica e diritti. Appunti per lo Stato costituzionale in Europa” en *Quaderni costituzionali*, 1, 2014, 79-108.

- 74) Moschetti, F. "Il principio della capacità contributiva, espressione di un sistema di valori che informa il rapporto tra singolo e comunità", en AA.VV. *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Dir. Perrone-Berliri, Napoli, 2006.
- 75) Mosquera, I. "Legitimacy and the making of international tax law: The challenges of multilateralism"; en *7 World Journal*, 3 IBFD on-line J.
- 76) Murillo Cruz, David A. "Opinión escrita sobre la consulta presentada por el Estado de Panamá sobre la interpretación y el alcance del art. 12 del la CIDH"; en documentos publicados en la página web de la CIDH.
- 77) Naveira de Casanova, G. "Principios jurídicos constitucionales del derecho tributario: la capacidad contributiva y la no confiscatoriedad. Sus posibles vinculaciones". *Periódico Económico Tributario*, N. 97; págs. 1 – 15. Ed. La Ley. Argentina.
- 78) Nikken, Pedro. "Los presupuestos de los derechos humanos"; *Revista IIDH* 59 (Enero - Junio 2014).
- 79) Núñez Marín, Raúl Fernando "La persona jurídica como sujeto de los Derechos Humanos en el Sistema Interamericano de Derechos Humanos"; en *Rev. Perspectivas Internacionales*, Cali, Colombia, Vol 6, nº 1, enero-diciembre, 2010. Pp 205-226. ISSN 1900-4257.
- 80) Pacheco Gómez, Máximo "El concepto de derechos fundamentales de la persona humana"; en *Corte Interamericana de Derechos Humanos*. Costa Rica, 1998. Tomo I, págs. 45-58.
- 81) Pariotti, Elena "Effetto orizzontale dei diritti umani e imprese transnazionali nello spazio europeo" en *Identità, diritti, ragione pubblica in Europa*. A cura de I. Trujillo y Francesco Viola. Ed. Il Mulino, Bologna, 2007. Págs. 171-202.
- 82) Pauner Chulvi, C. "El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos". Tesis Universitat Jaume I en <http://www.tdx.cat/bitstream/handle/10803/10429/pauner.pdf?sequence=1>
- 83) Pares, Susana "Presupuesto y Federalismo"; en *Propuestas para fortalecer el Federalismo Argentino*. (Dir. Hernández – Rezk – Capello) ANDCS Córdoba – Inst. Federalismo, 2015.
- 84) Pérez Salazar, Mauricio "Necesidades, derechos y políticas públicas: una mirada desde la teoría económica", en *Revista de Economía Institucional*, Vol. 1, N.20, primer semestre/2009, págs. 253-269.
- 85) Perrone, Leonardo "Intervento: La corte europea dei diritti dell'Uomo" en *Glio Ottanta Anni di Diritto e Pratica Tributaria*. Genova 9-10 febbraio 2007. Fondazione Antonio Uckmar.
- 86) Pinto, Mónica "Cumplimiento y exigibilidad de los derechos económicos, sociales y culturales en el marco del Sistema Interamericano. Avances y desafíos actuales"; en *Revista del Centro Nacional de Derechos Humanos*. Número 22. Año 2013. ISSN 1870-5448.
- 87) Pistone, P. "I limiti alla sovranità tributaria statale nell'era del diritto globale"; en *Actos del Convegno "Per un nuovo ordinamento Tributario"*. Fond. Antonio Uckmar, Genova 14-15 ottobre 2016.
- 88) Pistone, P. "Problemática actual y nuevas fronteras de los medios de impugnación nacionales e internacionales". *Relato General de las XXIX Jornadas ILADT*, Santa Cruz de las Sierras. Bolivia, 2016 (IBET). *Memorias*, Tomo II, págs. 33-90.
- 89) Ríos Granados Gabriela, "Derechos humanos de los contribuyentes a la luz del art. 31 fracción IV Constitucional y de las Convenciones internacionales sobre derechos humanos"; en *Derechos Humanos en la Constitución* (coord. E. Ferrer Mac-Gregor Poisot; Jose L. Caballero Ochoa; C. Steiner) Tomo II. ed. Mexico, 2013.
- 90) Rodríguez Bereijo, Alvaro. *El presupuesto del Estado: introducción al derecho presupuestario*. Biblioteca Tecnos de estudios jurídicos. Ed. Tecnos, 1970.
- 91) Rodríguez, Jorge "La derrotabilidad de las normas jurídicas" en *Rev. Isonomía* N.6/ abril 1997.
- 92) Romboli, R. "Derechos sociales fundamentales y libertades económicas frente a la crisis", en *Crisis económica y modelo social. La sostenibilidad del Estado de bienestar*. Almería, España, 2013
- 93) Rozas Valdés, José A. – Montserrat Casanella Chuecos – García Mexía, P. "Códigos de conducta en el orden tributario", en *IEF*, Doc. 7/06.
- 94) Rozas Valdés, José A. "De la justicia tributaria a la justicia financiera" en *Revista empresa y humanismo*, Vol 15, n.2, 2013; págs. 111-128.
- 95) Rozas Valdés, José A. Subirana, Sonia M. Herrera Molina, P. "Estatuto del Contribuyente". Una visión comparada, en *Crónica tributaria*, N. 94, 2000; págs. 53-92.

- 96) Ruiz Jiménez, Cesar Alejandro "Contracts, human rights and taxation: how a company exploits a country. The case of Glencore in the D.R. of Congo". Chantal Peyer – Yvan Maillard (Bread for all CLF).
- 97) Ruiz – Rico Ruiz, G. "El valor de los derechos constitucionales en tiempo de crisis"; en *Diritti sociali e crisi economica. Problemi e prospettive*. Dir. Silvio Gambino, Diritto Pubblico comparato ed Europeo, D. VI. Ed. Giapichelli, 2015. pag. 107- 131.
- 98) Sagüés, N., "El control de convencionalidad en el sistema interamericano, y sus anticipos en el ámbito de los derechos económicos-sociales. Concordancias y diferencias con el sistema europeo", en la obra *Construcción y papel de los derechos sociales fundamentales*, Armin von Bogdandy, Héctor Fix-Fierro, Mariela Morales Antoniazzi, Eduardo Ferrer Mac-Gregor (coord.), p. 384/385, IJ, UNAM, México, 2011.
- 99) Sánchez Marin, Ángel L. "Concepto, Fundamentos y Evolución de los Derechos Fundamentales". Ed. Eikadia, Rev. Filosofía, Marzo 2014; pág. 229-237.
- 100) Santiago, Alfonso "El derecho internacional de los derechos humanos: posibilidades, problemas y riesgos de un nuevo paradigma jurídico"; en *Anales de la Academia Nacional de Ciencias morales y políticas*; 2009. (www.ancmvp.org.ar)
- 101) Saux, Edgardo I. "Conflicto entre derechos fundamentales", en *Rev. Trilogía*, N. 7, Año II, Agosto 15, 2008.
- 102) Savater, Fernando "Los derechos humanos" en *Diario El País*, editorial del 17-01.1992.
- 103) Schiavello Aldo, *La fine dell'età dei diritti, Etica & Politica / Ethics & Politics*, XV, 2013, 1, pp. 120-145.
- 104) Slaughter, Abbe M. "International law in a world of liberal States" en *European Journal of International Law*, 6, 1995; págs. 503-538.
- 105) Soler Roch, María T. "Deber de contribuir y derecho de propiedad en el ámbito de protección de los derechos humanos" Lección inaugural año académico 2011-2012, en <http://web.ua.es/es/protocolo/documentos/lecciones/leccion-inaugural-2011-2012.pdf>
- 106) Tanzi, Vitto y Schuknecht, Ludger. "Crecimiento del gobierno y reforma del Estado en los países industriales" en *Desigualdad social, valores, crecimiento y el Estado*. Ed. Fondo de cultura Económica. Mexico, 1998.
- 107) Tarsitano Alberto, "La defensa de los derechos del contribuyente" en <http://www.albertotarsitano.com.ar/procedimiento/8ladefensa.pdf>
- 108) Tarsitano, Alberto "El Principio de capacidad contributiva como fundamento de la Constitución financiera. Una visión doctrinaria y jurisprudencial", en *Revista Derecho & Sociedad* n.43, diciembre 2014 / ISSN 2079-3664.
- 109) Tarsitano, Alberto "The practical protection of taxpayers' fundamental rights" en *Cahiers de droit fiscal international*, Vol. 100B. IFA, 2015. Págs. 103-125.
- 110) Tarsitano, Alberto "La Corte Suprema y el ajuste impositivo por inflación. La confiscatoriedad como excepción a la regla de su no vigencia"; en *Revista Derecho Fiscal* N. 3, Mayo-Junio 2009.
- 111) Tasioulas John, "Human Rights, legitimacy, and International law" en *The American Journal of Jurisprudence*, Vol. 58, N.1 (2013) pp. 1-25.
- 112) Teijeiro, Guillermo. "Protección efectiva de los derechos del contribuyente: los límites del accionar de la Administración fiscal en el marco constitucional y legal", en *Protección Constitucional de los contribuyentes*: Dir. Asorey Ruben, Marcial Pons/Educa, Madrid, 2000.
- 113) Teijeiro, Guillermo "El Proyecto BEPs: Origen, gestación, estado actual e impacto en los ordenamientos tributarios de América Latina", en *Memorial of the 2d. International Tax Law Congress ICDT- Univ. of Amsterdam*, Bogotá, 2015.
- 114) Tesauo, Francesco "Gli effetti nel tempo della dichiarazione di illegittimità di norme tributarie e il diritto al rimborso dell'imposta dichiarata incostituzionale", en *Rassegna tributaria*, 5/2015-1093.
- 115) Tórtora Aravena, "las limitaciones a los derechos fundamentales", en *Estudios Constitucionales*, Año 8, N.2. 2010; pág. 167 – 200.
- 116) Tórtora Aravena, "El derecho a la vida en la jurisprudencia constitucional: aproximación al análisis de su delimitación, limitación y configuración", en *Centro de Estudios Constitucionales de la Univ. de Talca*, Año 3, pág. 199 – 247.

- 117) Tozzini, Gabriela I. "Comunicación Técnica (Argentina)", Tema II: Análisis comparativo de la controversia fiscal a nivel administrativo y jurisdiccional; en X Jornadas Rioplatenses de Tributación
- 118) Tron Jean Claude y Fernando Ojeda Maldonado Fernando "¿Son las personas jurídicas titulares de derechos humanos?", en www.sitios.scjn.gob.mx/reformasconstitucionales/sites/default/files/material_lectura/Jean%20Claude%20Tron%20Titularidad%20Derechos.pdf.
- 119) Trujillo, Isabel "I diritti umani e il problema della legittimità e della giustizia dell'ordine internazionale.", en *Ragion Pratica*, 32, 2009, pags. 15-28 [ISBN 978-88-15-12948-2]
- 120) Trujillo, Isabel "Crisi economica e giustizia globale", en *Quaderni di scienza & Vita*; N. 6, 2009; págs. 41-43.
- 121) Trujillo, Isabel "Derechos y falsos derechos: derechos razonables y no razonables"; en *Persona y Derecho*, N. 52; año 2005; págs. 219-236.
- 122) Valdés Costa, Ramón "Protección de los derechos del contribuyente a nivel internacional", *Revista de Derecho Tributario*, n. 84, 1988, pag. 207 y ss.
- 123) Vazquez Del Rey Villanueva "Fundamentos del deber de Contribuir e Inmunidad Fiscal de las Comunidades Europeas (a propósito de la sentencia del 26 Octubre 2006, *Comisión/Estado Belga*, C-199/05), en *Revista Jurídica de Navarra*, n.44 julio-diciembre 2007, pág. 173 y ss.
- 124) Vela Peón, Antonio A. "Derechos humanos y tributación en México" en Actos de la XXII Semana Fiscal. México, Julio 2012; en www.tfjfa.gob.mx.
- 125) Viola, Franceso "Lo statuto giuridico della persona in prospettiva storica" en *Studi in memoria di Italo Mancini*, a cura di G. Pansini, Esi, Napoli, 1999; pags. 621-641.
- 126) Zornoza Perez, J. "Hacienda pública, gasto público y derechos económicos y sociales", en *Finanzas públicas y Constitución*. Ed. Corp. Editora Nacional, Quito. 2004.
- Actos de las Jornadas ILADT. En particular:
 - Anais das XX Jornadas do ILADT. Tema 1 "Derechos Humanos y Tributación". ABDF, Brasilia, 2000.
 - Memorias de las XXIX Jornadas - Santa Cruz de las Sierras-Bolivia 2016 (IBET).
 - Diritti Fondamentali Dei Contribuenti Tra Riforma Fiscale E Statuto Europeo. Lavoro della Commissione di studio " Fiscale Comunitario e Internazionale". dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Genova. Consigliere delegato: F. Diomeda. Coord. S. Masrchesse (<http://www.odcecge.it/files/doccommissionistudio/DIOMEDAMARCHESEODCEC%20-%20Diritti%20contribuenti%20-%20finale.pdf>)
 - Fondazione Antonio Uckmar . L'abuso di diritto, tra diritto e abuso. I venerdì di Diritto e Pratica Tributaria. Actos del Convenio di Macerata, giugno 2012.
<http://www.cidh.oas.org/countryrep/AccessoDESC07sp/Accessodescindice.sp.htm>
<http://www.dirajus.org/intranet/allfiles/Document/51/El-Accesso-a-la-Justicia-en-Amrica-Latina-Retos-y-Desafos.pdf>
 - Human rights and taxation in Europe and the world. AAVV. IBFD, october 2011.
 - Informe CIDH: El acceso a la justicia como garantía de los derechos económicos, sociales y culturales. estudio de los estándares fijados por el sistema interamericano de derechos humanos
 - Informe: El acceso a la justicia en América Latina: retos y desafíos (Helen Ahrens, Francisco Rojas Aravena, Juan Carlos Sainz Borgo: editores)
 - Informe temático: Política Fiscal y Derechos Humanos en las Américas. CIDH, Octubre, 2015. (cesr.org)
 - Informe OEA/Ser.L/V/II.129 - Doc. 4 - 7 septiembre 2007
 - Informes Anuales CIDH – OEA (en particular Informes Anual 1993, 2000, 2016).
 - Tax abuses, poverty ad Human rights. Report of the international Bar Association. October 2013.
 - UBA: CURSO de Contenidos básicos del Programa de Derechos Humanos de la UBA (inscripción 25-1-16.-