

# Democracia, Moralidad Ciudadana y Derechos del Contribuyente





Democracia, Moralidad Ciudadana  
y Derechos del Contribuyente

Procuraduría de la Defensa del Contribuyente

Coordinación:  
Dirección de Cultura Contributiva

2013

# Contenido

---

<b>Presentación .....</b>	<b>5</b>
---------------------------	----------

<b>Impuestos y democracia .....</b>	<b>11</b>
-------------------------------------	-----------

Santiago Nieto Castillo y Perla Barrales Alcalá

<b>La moralidad ciudadana en el pago de impuestos: Reto formativo en ética social para México .....</b>	<b>37</b>
---	-----------

Adriana Verónica Hinojosa Cruz

<b>Los derechos humanos y sus garantías frente a la obligación de contribuir para los gastos públicos .....</b>	<b>75</b>
---	-----------

Karlos Castilla

<b>Derechos de los Contribuyentes en Argentina .....</b>	<b>115</b>
--	------------

Catalina García Vizcaíno



## Presentación

---

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente tiene el agrado de presentar al lector la visión de cuatro destacados especialistas del derecho, quienes comparten sus reflexiones sobre los impuestos y la democracia, la moralidad ciudadana en el pago de impuestos, los derechos humanos y sus garantías en materia tributaria; y respecto de los derechos del contribuyente en la experiencia argentina.

Es así que Santiago Nieto Castillo y Perla Barrales Alcalá, en *Impuestos y democracia*, realizan un breve análisis del desarrollo histórico del Estado, partiendo del modelo liberal, estudiando las características del Estado Social hasta llegar a las del Estado Constitucional, modelos que han incidido en la relación entre los ciudadanos y sus derechos, en donde su desconocimiento por anomia, por aculturización, por opacidad, por desigualdad económica, les impide ejercerlos de manera adecuada y, por lo mismo, afecta la calidad de la democracia que se tiene.

En este sentido, los autores reconocen la relación existente entre la democracia, el mejoramiento de los niveles de desarrollo económico, el papel de una cultura que fomente el pago de impuestos y la cultura de la legalidad. Por lo que, desde la perspectiva de los autores, la democracia exige que los ciudadanos perciban que sus contribuciones, como el pago de impuestos, se reflejen en beneficios propios.

Por último, los autores nos sensibilizan sobre la necesidad en nuestro país de pasar de una democracia procedimental a una sustantiva, en donde la forma en que se recaudan los impuestos y se ejerce el gasto público se realice bajo un esquema de rendición de cuentas y transparencia que, a su vez, refleje que el empleo eficiente de los impuestos se dirige hacia el goce y respeto de los derechos fundamentales. Lo anterior a partir de un programa progresista, que permita superar la etapa de fragilidad tributaria, al enfocarse en abatir la desigualdad. Sobre esta base, la ciudadanía en el cumplimiento de

sus obligaciones tributarias, comprenderá que el pago de impuestos es una forma de lograr el bien común, el respeto de sus libertades y la distribución justa de la riqueza.

Por su parte, en *La Moralidad Ciudadana en el pago de impuestos: Reto formativo en ética social para México*, Adriana Verónica Hinojosa Cruz, analiza los resultados de una encuesta *Likert* realizada a jóvenes del tercer semestre del Nivel Medio Superior de la Universidad Autónoma de Nuevo León. La encuesta tuvo por objeto evaluar el nivel de moralidad ciudadana en relación a la importancia de los impuestos, a través de datos en torno a las razones de incumplimiento en el pago de impuestos (ya sea por el desconocimiento generalizado en los jóvenes sobre las funciones del Estado y la justificación de la existencia de los impuestos) y la percepción negativa sobre la Administración Pública.

Los resultados arrojados por su investigación demuestran el conocimiento básico que en materia de impuestos tienen los jóvenes. Cuestión que, junto con la situación tributaria del país, la ética social, la ciudadanía activa y la moralidad ciudadana; la llevan a proponer la elaboración de un libro de texto con enfoque ético que desarrolle habilidades de pensamiento crítico, iniciativa, colaboración y pertenencia social, así como la reflexión social y promoción del interés de mejora del espacio público, a través de una moral ciudadana que reconozca la importancia del pago de impuestos.

Esto con el fin de concientizar a los mexicanos que sus acciones deben ser valoradas por uno mismo como correctas o incorrectas sin importar el comportamiento del resto y asumir la responsabilidad de contribuir. Además ejercer una ciudadanía activa al exigir resultados eficientes a los funcionarios públicos, lo que debiera integrarse a la formación educativa formal en las aulas e informal en el seno familiar.

En *Los derechos humanos y sus garantías frente a la obligación de contribuir para los gastos públicos*, Karlos Castilla establece de manera atinada que el Derecho Fiscal no puede estar ajeno al debate y desarrollo respecto de los derechos humanos pues, en la creación de

impuestos, ejecución de la obligación de contribuir, y configuración de los sistemas tributarios, existe la posibilidad de que los derechos humanos se vean afectados.

En este sentido, el autor realiza su análisis partiendo del artículo primero constitucional derivado de la reforma de 2011, que dio a los derechos humanos una mayor importancia. Así, identifica tres aspectos relevantes para el análisis e interpretación sistemática del artículo mencionado y del artículo 31, fracción IV, como base normativa de las obligaciones en materia tributaria.

El primero se refiere a los derechos humanos de los que gozan los contribuyentes. Este catálogo de derechos, señala el autor, se encuentran en el texto constitucional, en los tratados de los que México sea parte, que expresamente tengan en su denominación la expresión derechos humanos; en los tratados de los que México sea parte que sin importar su denominación, tengan como objeto la protección de los derechos de los seres humanos; y en los tratados bilaterales o multilaterales del que nuestro país sea parte, que aunque no sean sobre derechos humanos, creen o amplíen un derecho. En este último grupo se incluyen los tratados en materia fiscal.

El segundo aspecto se refiere a los alcances del principio *pro persona* en la interpretación de las normas fiscales que reconocen algún derecho humano. El autor establece que el principio se manifiesta mediante: a) la preferencia interpretativa; es decir, la elección entre varias interpretaciones de una sola norma, aquella de mayor alcance cuando se trate de proteger derechos, o de aquella con mínimo alcance cuando se trate de limitar o suspender el ejercicio de los mismos; y b) la preferencia de normas; es decir, la elección de entre dos o más normas de posible aplicación, de aquella de mayor alcance cuando se trate de proteger derechos, o de aquella con mínimo alcance cuando se trate de restringir o suspender el ejercicio de los mismos, sin importar su jerarquía.

Para un mejor entendimiento del funcionamiento del principio *pro persona* en materia fiscal, el autor aporta valiosos ejemplos.

El último aspecto se refiere a cuáles son y en qué se pueden traducir las obligaciones en materia de derechos humanos cuando se trata de autoridades tributarias que ejecutan o crean normas que operativizan al artículo 31, fracción IV, constitucional, o aquellas que dirimen diferencias o protegen derechos.

El autor observa que las autoridades obligadas son todas aquellas que de una manera u otra crean y ejecutan normas tributarias, dirimen controversias entre autoridades y contribuyentes, o tienen la finalidad de proteger los derechos de los contribuyentes. En cuanto a sus obligaciones son promover, respetar, proteger, garantizar y reparar los derechos de los contribuyentes.

Por último, Catalina García Vizcaíno, en *Derechos de los Contribuyentes en Argentina*, comparte sus apreciaciones sobre el tema iniciando desde lo macro con una disertación sobre la naturaleza y protección de los derechos humanos para aterrizar en derechos específicos de los contribuyentes. Sin embargo, advierte que la cuestión que plantea no versa sobre la naturaleza de los derechos humanos, sino sobre su promoción y garantía efectiva.

Asimismo, aclara que no hay derechos absolutos, éstos son susceptibles de una adecuación y razonable regulación. No obstante, también existen límites jurídicos del poder tributario que se encuentran en los textos constitucionales y en los tratados internacionales.

Así, desde un análisis normativo y jurisprudencial del derecho argentino, aborda las limitaciones del poder tributario, las cuales considera garantías a favor de los sujetos. La autora refiere que el principio de legalidad es una garantía esencial de: la existencia, estructura y cuantía de las obligaciones tributarias; las atribuciones del ente que crea los tributos; las determinaciones tributarias; y las sanciones por ilícitos.

Por otra parte, señala que el principio de capacidad contributiva, requisito de validez de todo gravamen, puede ser entendido como la

diferencia entre la renta neta del contribuyente y la suma consistente en las erogaciones indispensables para su consumo más un adecuado porcentaje para su ahorro y capitalización. Este principio, aunque no ha sido consagrado expresamente en la Constitución Argentina, se halla ínsito en los principios de generalidad, no confiscatoriedad, igualdad, y proporcionalidad reconocidos en la Constitución; principios que la autora analiza uno a uno en su trabajo.

La autora también aborda el control jurisdiccional, estableciendo que en Argentina éste es difuso, en virtud de que cualquier juez puede declarar la inconstitucionalidad de la norma; y concluye que, sin perjuicio del control jurisdiccional, es esencial la implementación de la figura del defensor del contribuyente para salvaguardar efectivamente los derechos y garantías constitucionales.

Es así que estas cuatro colaboraciones constituyen un esfuerzo de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente por alentar el estudio y la discusión académica respecto de la cultura contributiva y los derechos y obligaciones de los contribuyentes.

**Prodecon** agradece profundamente a Perla Barrales Alcalá, Catalina García Vizcaíno, Adriana Verónica Hinojosa Cruz, Karlos Castilla y Santiago Nieto Castillo por su valiosa y desinteresada contribución a este esfuerzo.



# Impuestos y democracia

## **Santiago Nieto Castillo**

**L**icenciado en Derecho por la Universidad Autónoma de Querétaro, con la presentación de la Tesis: “Reformas constitucionales al Poder Judicial de la Federación”. Dicha tesis obtuvo mención honorífica en el Concurso de Tesis Profesionales del Consejo de la Judicatura Federal en noviembre de 1998. Doctor en Derecho, con mención honorífica, por la División de Estudios de Posgrado de la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional Autónoma de México. Tesis: “Interpretación y argumentación de los órganos electorales en México. Una propuesta antiformalista”. Es Profesor de las divisiones de estudio de posgrado de la Universidad Panamericana y de la Universidad Nacional Autónoma de México. Reconocido por el Sistema Nacional de Investigadores como Investigador Nacional Nivel I. En el Poder Judicial de la Federación se ha desempeñado como Secretario Técnico en la Secretaría Ejecutiva del Pleno del Consejo de la Judicatura Federal, Secretario Técnico en el Instituto de la Judicatura Federal y como Secretario de Estudio y Cuenta y Jefe de Unidad de Investigación y difusión en el Tribunal Electoral del Poder Judicial de la Federación. El Senado de la República, a propuesta de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, lo designó como Magistrado Electoral, desempeñándose como Magistrado Presidente de la Quinta Circunscripción Plurinominal con sede en Toluca, Estado de México, del Tribunal Electoral del Poder Judicial de la Federación hasta 2013.

## **Perla Barrales Alcalá**

**S**ecretaria de Estudio y Cuenta en la Quinta Circunscripción Plurinominal con sede en Toluca, Estado de México, del Tribunal Electoral del Poder Judicial de la Federación.

# Impuestos y democracia

Santiago Nieto Castillo

Perla Barrales Alcalá

SUMARIO: *I. Introducción.- II. Democracia y liberalismo.- III. Democracia procedimental y democracia sustantiva.- IV. ¿Por qué pagar impuestos? V. Conclusión.*

## I. Introducción

La pobreza es hoy el más importante reto de nuestra democracia. No hay modelo democrático que pueda soportar las enormes desigualdades sociales. En ese contexto, para nuestro país, es necesario fortalecer el desarrollo de oportunidades para paliar este innegable e inocultable problema social. Es claro que el ejercicio de los derechos, motor de la democracia, es de mejor calidad y de mayores resultados en los diseños institucionales en los que la sociedad tiene condiciones de oportunidad de desarrollo para mayores colectivos sociales. Si las personas desconocen sus derechos, por anomia, por aculturización, por opacidad, por desigualdad económica, no podrán ejercerlos de manera adecuada y, por lo mismo, la calidad de la democracia disminuirá. El fortalecimiento de la democracia mexicana pasa por el desarrollo económico de un mayor número de personas.

Con lo anterior, no quiero señalar que la democracia mexicana sea disfuncional. La electoral es, sin duda, una de las mejores democracias del mundo. Un sistema complejo que, si bien nos gustaría que se basara más en la confianza, es innegable que funciona de manera correcta. Lo que queremos decir es que es momento de pasar de una democracia solo electoral a una democracia social. A mayores y mejores niveles de desarrollo económico de diversos colectivos. Y ello, a través de una cultura que fomente el pago de impuestos y la cultura de la legalidad.

Pensemos en lo siguiente. En nuestro país no resulta extraño ver a hombres, mujeres, niñas y niños menesterosos. Identificamos eso como pobreza, a pesar de ello para quienes no la padecen es una idea abstracta, alejada de su experiencia personal. Lo mismo ocurre en las antípodas, es decir, en la extrema riqueza: se tiene cierto conocimiento del modo de vivir de las familias más favorecidas de México, de vez en vez, sus excesos han causado cierto revuelo; sin embargo, no nos hemos atrevido a cuestionarnos la desigualdad de estos extremos, hemos naturalizado la existencia de la enorme brecha entre lo más ricos y los más pobres.

Más allá de la naturalidad o indolencia con la que contemplamos la extrema pobreza y la extrema riqueza en nuestro país, no hemos cuestionado como afecta la existencia de estos extremos a todas las personas. Empero, nos resulta bastante concreto y cercano padecer de calles mal pavimentadas, con escasa pavimentación, o sentir que la inseguridad crece antes de disminuir.<sup>1</sup>

Aunque pudieran parecer cuestiones inconexas, ya que se refieren a la distribución de la riqueza y desigualdad económica, y por otro lado, a la calidad de los servicios públicos, tienen en común que su atención corresponde al Estado como encargado de la acción pública y colectiva. El poco éxito en solucionar estos y otros problemas que nos aquejan, hacen necesario que nos cuestionemos no sólo por el rol del Estado, sino por el nuestro. ¿Necesitamos un Estado que tenga mayor intervención? ¿Cómo combatir la desigualdad? ¿Existe una relación entre la satisfacción de nuestras necesidades y el pago de impuestos? ¿Por qué debemos pagar impuestos? ¿Cómo se relacionan la democracia y el pago de impuestos?

En este ensayo se pretende discurrir sobre la relación entre la actuación del Estado, los impuestos y la democracia, por lo que se expondrá la relación de ésta con el liberalismo; asimismo se hablará de la diferencia entre democracia procedimental y democracia sustantiva; finalmente, buscará fundamentar la obligación jurídica y moral de pagar impuestos en una democracia.

.....  
<sup>1</sup> Según la Décima Primer Encuesta Nacional sobre Percepción de Inseguridad Ciudadana en México, realizada por Consulta Mitófsky y publicada el 23 de noviembre de 2012, 8 de cada 10 personas dicen que la inseguridad es peor que hace un año, disponible en: <http://consulta.mx/web/index.php/estudios/mexico-opina/462-percepcion-de-inseguridad-ciudadana-en-mexico-mucd>

## II. Democracia y liberalismo

La relación entre la democracia y el liberalismo tiene especial relevancia para el presente artículo, debido a que se pretende poner a discusión cuál es la función del Estado en el logro de la democracia sustantiva y cuál es el papel de la ciudadanía en este proceso.

Se ha entendido a la democracia como la secuencia natural del liberalismo, al menos históricamente se ha presentado como su prolongación, sin embargo, entre una y otra doctrina se han presentado tensiones al grado de que se ha hablado de su antagonismo<sup>2</sup>; para tomar una postura al respecto es necesario exponer, brevemente, las notas distintivas de esta relación.

El liberalismo es un movimiento de ideas que bajo el tamiz de sus autores clásicos, Locke, Montesquieu, Kant, Adam Smith, Humboldt, Constant, John Stuart Mill, Tocqueville, tiene diversos aspectos bajo cuales presentarse, siendo los fundamentales el económico y el político. Desde el aspecto económico, el liberalismo es partidario de la economía de mercado. Desde el aspecto político, pondera un Estado mínimo, es decir, que gobierne lo menos posible.<sup>3</sup>

Aunque indiscutiblemente ambos aspectos teóricos tienen relación, lo cierto es que son independientes debido a que una teoría de los límites del poder de Estado no se refiere únicamente a su intervención en el ámbito económico, sino también a la esfera espiritual o ético-religiosa, por lo que un Estado liberal también es un Estado laico, es decir, que no se identifica con una determinada confesión religiosa o una concepción político-filosófica. Este aspecto ético-religioso o espiritual de un Estado sirve para demostrar la independencia de teorías económicas y políticas identificadas como liberales, debido a la existencia de Estados laicos que intervienen en el aspecto económico de manera importante (como el Estado socialdemócrata) o Estados que sin ser laicos, propugnan por el libre mercado.

.....

<sup>2</sup> Ver el texto de José Fernández Santillán sobre La filosofía política de la democracia. Existió un antagonismo entre liberales y demócratas, los primeros, pugnando por la actuación individual, los segundos, por la decisión colectiva. Es hasta el surgimiento del socialismo, en el siglo XIX, que las visiones de la democracia y el liberalismo se unen de manera indisoluble.

<sup>3</sup> Bobbio, Norberto, *El futuro de la democracia*, 3ª reimpression, trad. José F. Fernández Santillán, México, FCE, 1999, p.127.

## **El Estado liberal de Derecho**

El Estado liberal se sintetiza en el reconocimiento de las libertades de las personas: la libertad religiosa, de opinión política, de expresión, de asociación, de manifestación (Estado laico) y de la libertad económica (Estado de libre mercado), o para decirlo en otras palabras de la pérdida del monopolio del poder ideológico y del poder económico, quedándose solamente con el monopolio de la fuerza legítima con la que asegura la libertad, por lo que se ha caracterizado a la doctrina liberal económico-política por la concepción negativa del Estado, reducido a un simple instrumento de realización de los fines individuales, cuya función es lograr la coexistencia de las libertades.<sup>4</sup>

El Estado Liberal de Derecho se consagra mediante el reconocimiento en la generalidad de las Constituciones de los derechos fundamentales, el establecimiento de la división de poderes, el sometimiento de gobernantes y gobernados a la ley y la instauración de la ciudadanía como cauce de participación política.

No obstante la gran conquista en contra de la arbitrariedad que significó el sometimiento de todas las personas a la ley, esta sujeción tiene un problema de vaguedad ya que bien podría deberse a leyes injustas y representativas de intereses de determinados grupos, ya que el poder legislativo era el resultado del ejercicio del sufragio de un grupo privilegiado de gobernados con ese derecho: hombres blancos, con determinados ingresos y cierto grado de instrucción.<sup>5</sup>

En consecuencia, en las primeras etapas del Estado Liberal de Derecho subsistieron profundas desigualdades ya que el ejercicio real y efectivo de la libertad se encontraba vedado para las mujeres, los analfabetos y los pobres (estos últimos excluidos por el sufragio censatario).<sup>6</sup>

.....  
4 *Ibidem*, pp.127-128.

5 Nieto Castillo, Santiago, *Interpretación y argumentación jurídicas en materia electoral. Una propuesta garantista*, México, UNAM, 2005, pp. 10-11.

6 Pérez Luño, Antonio Enrique, *¿Ciberciudadaní@ o ciudadaní@.com?*, Barcelona, Gedisa, 2004, p. 31.

En el planteamiento liberal clásico, la voluntad general representaba a una población homogénea, ignorando todo tipo de diversidad; esto fue aprovechado por los grupos dominantes para imponer sus intereses mediante las mayorías que integraban los congresos y determinaban la orientación del ejecutivo. Esto cambiaría con la irrupción del Estado social de Derecho, desde el siglo XIX. Más adelante, tras el fin de la Segunda Guerra Mundial se hace patente la composición plural de la sociedad y se desnudan los peligros de ignorarla.<sup>7</sup> Surge lo que conoceremos como Estado Constitucional de Derecho, como se expondrá a continuación.

### **Estado Social, Benefactor o de Bienestar**

El Estado liberal de Derecho decimonónico tuvo como finalidad el libre ejercicio de los derechos individuales y el establecimiento del principio de legalidad. Sin embargo, la libertad individual, expresada en la autonomía de la voluntad de las partes, base en la contratación civil, mercantil o laboral, no contó con mecanismos legales que impidieran contrataciones arbitrarias de la parte dominante. La revolución industrial y el Estado liberal de Derecho en el siglo XIX sirvieron para incrementar las desigualdades sociales de los estados europeos. Las reacciones no se hicieron esperar. Desde la izquierda, surgen los modelos teóricos del socialismo, Feuerbach, Saint Simon, y, fundamentalmente, Marx y Engels. La idea de que los trabajadores defendieran de manera colectiva sus derechos. Desde la derecha, la Iglesia católica publica la encíclica *Rerum Novarum*, para mostrar las enormes injusticias, contrarias a los postulados del cristianismo, a los que eran sometidos grupos enteros de personas.

Desde finales del siglo XIX y el primer tercio del siglo XX, producto de la universalización del sufragio, que permitió que otros grupos sociales, obreros y campesinos, integraran los congresos, se incluyeron en las legislaciones demandas encaminadas a modificar las condiciones de vida de las clases menos favorecidas, tales como el establecimiento de mínimos y máximo de jornada laboral,



<sup>7</sup> Paoli Bolio, Francisco José, *Teoría del Estado*, México, UNAM-Trillas, 2009, p.192.

educación gratuita o subvencionada, auxilio para los desempleados, por mencionar algunas, pero todas dirigidas al Estado buscando que cumpliera estas exigencias directamente o regulando los fenómenos vinculados a ellas. En un principio estas demandas se adoptaron por la vía legislativa y la administrativa, a las que se denominó como políticas del Estado benefactor, pero las grandes guerras tuvieron como consecuencia que también se consagraran en tratados o convenciones internacionales, en declaraciones de principios o se establecieran como derechos en las Constituciones lo que llevo al surgimiento del Estado social, consistente en el establecimiento de una línea de conducta por la cual el Estado está obligado a proteger a la población más vulnerable, a la recaudación progresiva y al gasto público.

En efecto, a nivel legislativo, el primer paso se da en Prusia. A nivel constitucional, las cartas de Querétaro (1917) y Weimar (1919) significaron el apuntalamiento de la idea del Estado Social de Derecho. Desde una óptica diversa, aun cuando, convergían en los fines, los norteamericanos desarrollarían el Welfare State, bajo las ideas keynesianas, para impulsar el crecimiento económico en tiempos de crisis. Debido a las múltiples formas que puede tomar dependiendo de cada Constitución, se entenderá que un Estado es *social*, cuando persigue la realización de la idea de igualdad.<sup>8</sup>

### ***Crítica al Estado Social***

La perspectiva del Estado social tuvo dos manifestaciones. La mencionada del Estado Social de Derecho, en el que se cumplieron en cierta forma los objetivos de protección de determinados derechos; y, la construcción del bloque comunista, en el que las libertades fueron socavadas en aras de una idea abstracta de igualdad.

Tanto el Estado benefactor como el modelo comunista recibieron críticas desde el liberalismo. El primero, por la “inviabilidad actuarial” de la propuesta. El segundo, por haberse manifestado en Estados

.....  
<sup>8</sup> Cossio Díaz, José Ramón, *Estado social y derechos de prestación*, Madrid, Centro de Estudios Constitucionales, 1989, pp. 32-33.

absolutistas, burocratizados, corruptos y en los que se perdieron libertades personales. Si bien los vaivenes históricos dieron por descontado al comunismo, el Estado benefactor, considerado como un punto medio entre el liberalismo y el socialismo, ha sufrido las embestidas de ambos, diciendo que se encuentra al borde del fracaso, sino es que ha fracasado ya.<sup>9</sup> Es hasta finales del siglo XX, con la tercera vía de Anthony Giddens, en que vuelven a ponerse en práctica las ideas del Estado social, a través del modelo de la socialdemocracia.

Para fines de este trabajo, tanto el ensanchamiento del Estado Social de Derecho y sus crisis, en Europa y América Latina, así como la falta de viabilidad de regímenes políticos corruptos y antidemocráticos inspirados en el comunismo no significó que se hubieran resuelto ni dentro de los países socialdemócratas, ni en los neoliberales y mucho menos en los socialistas, las apremiantes necesidades que los motivaron: la pobreza, la desigualdad y la injusticia. La democracia liberal ganó la batalla histórica al comunismo autoritario pero aun no responde de manera satisfactoria a los problemas que lo originaron. En consecuencia, no puede decirse que el Estado Social de Derecho ya es obsoleto o innecesario.<sup>10</sup> Mucho menos en países en desarrollo o potencias emergentes.

Siguiendo a Tony Judt, podemos decir, sin demasiados ambages, que un socialdemócrata es un híbrido que comparte con los liberales la defensa de la tolerancia religiosa y cultural, pero que también sostiene la acción colectiva coordinada por el Estado para el logro del bien común y la tributación progresiva para lograr financiar los servicios públicos y los bienes sociales que las personas no pueden conseguir por sí mismas.<sup>11</sup>

En contrapartida, los liberales reclaman la intervención mínima del Estado, sobre todo en la materia de impuestos, a los que consideran una privación de sus ganancias adquiridas con independencia del Estado.<sup>12</sup>

.....

<sup>9</sup> Bobbio, Norberto, *op. cit.*, pp.129-132.

<sup>10</sup> Mouffe, Chantal, *El retorno de lo político. Comunidad, ciudadanía, pluralismo, democracia radical*, trad. Marco Aurelino Galmarini, Barcelona, España, Paidós, 1999, p.160.

<sup>11</sup> Judt, Tony, *Algo va mal*, trad. Belén Urrutia, México, Taurus, 2010, p. 20.

<sup>12</sup> González Bertomeu, Juan F., "Prólogo", en Holmes, Stephen y Sunstein, Cass R., *El costo de los derechos. Por qué la libertad depende de los impuestos*, Madrid, Siglo XXI, 2011, p. 17.

Las críticas al Estado Social van en el sentido de que el mejor bienestar es que los individuos logran procurarse por sí mismos cuando son libres de perseguir el interés propio. Si bien el Estado mínimo surgió en contra del Estado paternalista de los príncipes reformadores, los mismos argumentos esgrimidos en contra de éste se han usado para criticar al Estado Benefactor, aunque este tipo de Estado es en la actualidad una creación de los gobiernos democráticos.<sup>13</sup>

En este punto es dable aclarar que la antítesis Estado mínimo/Estado máximo no se contraponen necesariamente a la antítesis Estado débil/Estado fuerte, ya que el neoliberalismo critica al Estado por su excesiva intervención (Estado máximo) y por la pérdida de su función de gobernar (Estado débil), por lo que el neoliberalismo quiere un Estado que sea mínimo pero fuerte.<sup>14</sup>

Los nuevos liberales reivindican la no intervención del Estado en el mercado y buscan limitar el poder político de las mayorías por las que el Estado ha dejado de ser mínimo.<sup>15</sup> Sin embargo, esta retracción del Estado (producida en las décadas de los 1980 y 1990) como una consecuencia a la aplicación de las políticas neoliberales y el proceso de globalización de la economía, produjeron una explosión de la desigualdad, la pobreza y la desocupación.<sup>16</sup>

La reivindicación de la esfera de lo privado del liberalismo condujo a una negación de lo político, a un desinterés por lo que nos es común y una concentración en lo individual.<sup>17</sup>

Sin embargo, vale poner en duda si realmente los nuevos liberales rechazan totalmente la intervención estatal, ya que a nivel mundial la crisis de 2008 demostró que el capitalismo no regulado es su peor enemigo: incapaz de solventar sus excesos, recurre al Estado para ser rescatado. En nuestro país la experiencia llegó mucho antes: tal

.....  
<sup>13</sup> Bobbio, Norberto, *op.cit.*, pp. 132-133, 137.

<sup>14</sup> *Ibidem*, p. 140.

<sup>15</sup> Bobbio, Norberto, *El futuro de la democracia*, 3ª reimpression, trad. José F. Fernández Santillán, México, FCE, 1999, pp. 137-138.

<sup>16</sup> González Bertomeu, Juan F., *op. cit.*, p. 19.

<sup>17</sup> Judt, Tony, *op. cit.*, pp. 17-18.

es el caso del Fondo Bancario de Protección al Ahorro (Fobaproa) creado en 1990 por el gobierno mexicano para enfrentar posibles problemas financieros extraordinarios. En 1995 sirvió para asumir las carteras vencidas y capitalizar a las instituciones financieras con el dinero público. El aval que dio la Suprema Corte a la medida así como las decisiones sobre el anatocismo, permitieron la supervivencia del sistema financiero nacional. Esta medida y las que se han tomado a nivel mundial, demuestran la necesidad de un Estado que intervenga en las cuestiones públicas, para ello, se requiere un Estado que garantice seguridad y que recaude de manera eficiente.

En ese sentido, es remarcable que el Estado de bienestar sigue teniendo una gran popularidad entre sus beneficiarios, tal como se desprende de que ningún electorado europeo (continente donde se ha extendido su práctica) ha votado en contra de la salud pública, la educación gratuita o subvencionada, el transporte público, entre otros servicios públicos.<sup>18</sup> Todos estos servicios, de corte socialdemócrata pero también tutelados y desarrollados por partidos de centro derecha, sólo pueden ser posibles en un espacio que permita la recaudación. En efecto, atender a todas las necesidades sociales requiere de recursos, que sólo pueden obtenerse de los impuestos que paguen los ciudadanos. Es una falsa apreciación que los partidos de izquierda estén en contra del pago de impuestos. Los necesitan para cumplir con las políticas de corte social.

De lo expuesto es claro que necesitamos un cambio de rumbo, dejar la actitud acrítica sobre las supuestas virtudes de la desregulación, el Estado mínimo y la baja tributación, tan pregonadas por el neoliberalismo y, en nuestro país, incluso por la izquierda; por supuesto, que esto no debe implicar renunciar a determinadas instituciones básicas del liberalismo sin las cuales ya no puede concebirse la democracia, tales como la libertad de expresión o de asociación, la libertad de mercado y contractual, pero sí dejar de lado la concepción de que el Estado es un mero instrumento para evitar la interferencia en la libertad individual.<sup>19</sup>

.....  
<sup>18</sup> *Ibidem.*, p. 21.

<sup>19</sup> Mouffe, Chantal, *op.cit.*, p. 155.

En resumen, es clara la necesidad práctica de un Estado con un actuar positivo, que se traduzca en la satisfacción de determinadas necesidades básicas, lo que requiere, de manera forzosa, el pago de impuestos.

### III. Democracia procedimental y democracia sustantiva

En el apartado anterior nos hemos concentrado en la tensión surgida entre la democracia y el liberalismo, así como la irrupción de la perspectiva social, que revolucionó a los tres conceptos. Asimismo, se hizo alusión de la realización de demandas para lograr la protección de los grupos más desaventajados, primero mediante políticas administrativas y cambios legislativos, posteriormente reconociendo los derechos de corte social en las constituciones que implicaron trazar una línea de conducta más activa para el Estado, a lo que se reconoce como el nacimiento del Estado social. Ahora, analizaremos al Estado Constitucional de Derecho, que esencialmente puede comprenderse como la supremacía de la Constitución y su aplicación directa por los operadores jurídicos.<sup>20</sup>

Este advenimiento del Estado Constitucional de Derecho implica una modificación en el concepto tradicional de democracia, llevando a la necesaria distinción entre democracia procedimental o formal y democracia sustantiva o material.

Hemos señalado la definición mínima de democracia de Bobbio, diciendo que es el conjunto de reglas sobre quién habrá de tomar las decisiones colectivas y bajo qué procedimientos.<sup>21</sup> La democracia es, para el maestro de Turín, un procedimiento de quiénes y cómo. ¿Quiénes? La mayor cantidad posible. Una sociedad sería más democrática que otra si permite que un mayor número de interesados participen en los procedimientos de toma de decisión.

.....  
<sup>20</sup> Nieto Castillo, Santiago, *op. cit.* pp. 12-13.

<sup>21</sup> Bobbio, Norberto, *op. cit.*, p. 24.

¿Cómo? A través de una herramienta técnica: el voto en una elección. Esta noción corresponde a la democracia procedimental y las reglas para considerarla existente fueron enunciadas en diversos trabajos por Bobbio, al tenor siguiente:<sup>22</sup>

1. *La regla del sufragio universal.* Todas las personas que cumplan con los requisitos deben gozar de sus derechos políticos, o sea, del derecho a expresar con el voto su propia opinión.
2. *La regla de la igualdad.* El voto de toda la ciudadanía debe tener igual peso.
3. *La regla de la libertad.* La ciudadanía debe votar según su opinión, formada lo más libremente posible.
4. *La regla del pluralismo.* Deben establecerse las condiciones para que existan alternativas para la elección por parte de la ciudadanía.
5. *La regla del consenso o de la mayoría.* Las elecciones de los representantes y las decisiones colectivas deben tomarse por el principio de la mayoría numérica.
6. *La regla del disenso.* Ninguna decisión de la mayoría debe limitar los derechos de la minoría.

Aunque de las reglas indicadas pueden deducirse los valores de igualdad, libertad, pluralismo y los límites del poder, éstas son estrictamente formales, sin hacer expresa y directamente referencia a los valores, en consecuencia, por ellas se determina quién decide y cómo se decide en un gobierno antitético a la autocracia, pero no hacen referencia al contenido material de las decisiones que se tomen.

Por su parte, Ferrajoli conceptualiza dos esquemas de democracia. El primero, la democracia formal, corresponde al modelo procedimental

.....

<sup>22</sup> Bobbio, Norberto, ¿Qué socialismo?, trad. J. Moreno, Barcelona, Plaza y Janes, 1986, pp. 84 y ss.

de Bobbio al que se ha hecho mención. El segundo, la democracia sustancial, responde al interrogante de qué se puede o no decidir. Los derechos humanos se convierten en los límites de lo decidible al impedir que una mayoría, cualquiera que sea ésta, deje de satisfacer derechos sociales o vulnera derechos individuales.<sup>23</sup>

Por lo anterior, el concepto procedimental de la democracia resulta insuficiente para nuestra realidad, ya que ahora la democracia implica también el respeto de los derechos fundamentales, que se han erigido en verdaderas cartas de triunfo contra toda arbitrariedad, incluso frente a las mayorías, como lo ha sostenido Ronald Dworkin,<sup>24</sup> es decir, son derechos contramayoritarios lo que se traduce en que los derechos de las mayorías y las minorías deben ser igualmente protegidos. La ley es del más débil, dice Ferrajoli. De tal carácter es la transformación del garantismo.

La necesidad de dar plena eficacia a la Constitución, haciendo normativa todas y cada una de sus partes, tanto la que se refiere a la organización política como el catálogo de derechos fundamentales que todo Estado digno de considerarse democrático debe prever, generó que la democracia no pueda considerarse sólo como las reglas sobre quién y cómo debe decidir, sino también sobre qué se debe y qué no se debe decidir, es por esto que los derechos fundamentales son los límites a las decisiones mayoritarias. Por consiguiente, son estos derechos el contenido de una definición sustancial de la democracia.<sup>25</sup>

En nuestro país podemos considerar consagrada la democracia procedimental a raíz de varias generaciones de reformas por las que se cristalizaron las instituciones electorales imparciales y la de los órganos defensores de los derechos humanos. También a esa generación corresponde la instrumentación de los primeros Consejos de la Judicatura. A ellas les correspondió separar la función electoral del ámbito gubernamental, dotar de legitimidad a los

.....

<sup>23</sup> Ferrajoli, Luigi, *Derechos y garantías. La ley del más débil*, trad. Perfecto Andrés Ibáñez y Andrea Greppi, 7ª ed., Madrid, Trotta, 2010, p. 19.

<sup>24</sup> Dworkin, Ronald, *Los derechos en serio*, Barcelona, Ariel, 2006, p. 31.

<sup>25</sup> Ferrajoli, Luigi, *op. cit.*, p. 20.

procesos electorales, iniciar los procesos de fiscalización de partidos políticos y agrupaciones políticas nacionales y la democracia interna de aquellos; así como hacer palpables las deficiencias de nuestros sistemas de procuración e impartición de justicia.

Del análisis de nuestra Constitución, se desprende que la regla del sufragio universal está reconocida para todas las personas que sean mayores de edad y tengan un modo honesto de vivir, de conformidad con los artículos 34 y 35 de la Constitución federal; la regla de la libertad y del pluralismo están consagradas el segundo párrafo y la fracción I, párrafo segundo, del artículo 41 constitucional; la regla de la mayoría está prevista en los artículos 51, 52, 56, 65, párrafo segundo y 81 constitucionales, que establecen la forma de elección del Congreso de la Unión y del Poder Ejecutivo Federal; finalmente, la regla de disenso está prevista en todos los mecanismos de protección constitucional y convencional, vía el principio de supremacía constitucional establecido en los artículos 1 y 133 constitucional, por la que la Constitución es fundamento de validez de todas las leyes y actos de las distintas autoridades.

Además en los artículos 41, Apartado A, y 99 de la Constitución federal se establece a la autoridad administrativa (Instituto Federal Electoral) y jurisdiccional (Tribunal Electoral del Poder Judicial de la Federación) en materia electoral, que tienen como misión organizar, desarrollar y calificar las elecciones.

Sin estar exenta de controversia, la labor de ambas autoridades ha sido eficiente. En su mayoría, tanto los partidos políticos como los ciudadanos, han considerado que las controversias generadas por las elecciones se han resuelto conforme a Derecho.

Lo anterior no significa que las elecciones celebradas en 2012 no hayan generado ninguna controversia, ya que según se puede apreciar en las cifras del Sistema de Información de la Secretaría General de Acuerdos del Tribunal Electoral del Poder Judicial de la Federación (TEPJF), a noviembre de 2012 se han resuelto 28,091 asuntos, estando pendiente de resolverse sólo 397, de los cuales

4,813 estuvieron a cargo de la Sala Superior del TEPJF y 23,278 de sus cinco Salas Regionales instaladas en las ciudades de Guadalajara, Monterrey, Xalapa, Distrito Federal y Toluca, correspondientes a las Primera, Segunda, Tercera, Cuarta y Quinta circunscripciones, respectivamente.<sup>26</sup>

Aunque susceptible de perfeccionamiento, la instauración de la democracia procedimental en nuestro país es clara, sin embargo, queda pendiente la satisfacción de los derechos fundamentales para todas las personas habitantes de nuestro país. En primer lugar, como ha mencionado María del Carmen Alanís Figueroa, por los derechos de las mujeres. La democracia mexicana sigue siendo excluyente en cierta medida de las mujeres<sup>27</sup>. Las oportunidades no son las mismas entre hombres y mujeres.

En un segundo aspecto, debemos considerar los derechos de las minorías étnicas y de los grupos sociales de estratos bajos. Nuestra democracia no será total si no existen mecanismos de oportunidades para los mexicanos de todos los estratos sociales. En síntesis, nuestra democracia ha logrado una igualdad formal, pero es necesario avanzar al logro de la igualdad sustantiva: el Índice de Gini en México alcanza un 48.3%, según las cifras del Banco Mundial disponibles hasta el 2009, aclarando que este índice mide la distancia entre ricos y pobres donde la distribución perfectamente equitativa del ingreso del país se representa con un cero (equidad perfecta) y un índice de 100 es una distribución totalmente inequitativa.<sup>28</sup> De acuerdo a la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) si bien la pobreza había venido disminuyendo a lo largo de los últimos decenios, en fechas recientes ha vuelto a aumentar. Entre 2004 y 2008 la proporción de personas que vivían con menos del 50% del ingreso medio aumentó del 18.4% al 21%. De acuerdo con datos recientes del Consejo Nacional de Evaluación de la Política de Desarrollo Social (CONEVAL), entre 2006 y 2010, la proporción de

.....

<sup>26</sup> Fuente: Dirección General de Estadística e Información Jurisdiccional, Dirección de Análisis Estadístico, del TEPJF, información hasta el 25 de noviembre de 2012.

<sup>27</sup> Discurso de aceptación del reconocimiento como la mujer del año 2012. 3 de diciembre de 2012.

<sup>28</sup> Banco Mundial, <http://datos.bancomundial.org/indicador/SI.POV.GINI>

personas que vivían en la pobreza (extrema y moderada) aumentó del 35% al 46% (lo que equivale a 52 millones de personas).<sup>29</sup>

Nuestra democracia requiere contar con mecanismos de desarrollo de toda la sociedad, lo que se logra con dos elementos: 1) Combate real a la corrupción; y 2) Recaudación adecuada de los actores económicos para una mejor distribución de cargas en el Estado. Sólo así podrán cumplirse varios postulados de la Constitución que, de lo contrario, corren el riesgo de convertirse en retórica. Me explico. Las constituciones sufrían en ocasiones de un proceso de deslegitimación en las normas secundarias y en las políticas públicas. Esta aporía de la deslegitimación de los textos constitucionales, siguiendo al propio Ferrajoli en su obra *Derecho y razón*, es producto de que los textos constitucionales son demasiado ambiciosos en su formulación, y las normas secundarias y políticas públicas terminan restringiendo o reduciendo el ámbito de aplicación del derecho, principalmente por aspectos de índole presupuestal.

En ese tenor, conceptos como “vivienda digna y decorosa”, “salario remunerador”, en relación con los pueblos indígenas: “acceder plenamente a la jurisdicción del Estado”, “abatir las carencias y rezagos de los pueblos indígenas”, “medio ambiente adecuado para su desarrollo y bienestar”, son disposiciones constitucionales conocidas como principios. Esta naturaleza las hace verdaderamente constitutivas del Estado, teniendo prevalencia sobre las reglas. Son disposiciones que deben interpretarse en su *ethos* constitucional. Sin embargo, para que verdaderamente tengan efectividad práctica, se requieren dos tipos diversos de garantías: las primarias, que implicaría contar con los recursos necesarios para aplicar políticas públicas sobre vivienda, pueblos indígenas, salario o medio ambiente. Para ello, es evidente que es necesaria una recaudación vigorosa. Por otra parte, se requieren garantías secundarias: instrumentos procesales de defensa, preferentemente judiciales, para que un tribunal imparcial resuelva sobre su aplicación.

.....  
<sup>29</sup> Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), *Perspectivas OCDE: México. Reformas para el cambio*, enero de 2012, p. 34. Disponible en: <http://www.oecd.org/mexico/49363879.pdf>

Ahora bien, aunque se ha dicho que los derechos fundamentales de corte social dependen para su cumplimiento de la disponibilidad en los ingresos públicos, es importante hacer una revisión sobre el costo de los derechos y su relación con los impuestos, lo que será abordado en el siguiente apartado.

## IV. ¿POR QUÉ PAGAR IMPUESTOS?

### *El papel del Estado respecto a los derechos fundamentales*

Ha sido un punto de coincidencia sobre el papel del Estado en relación con los derechos fundamentales el que debe tener un actuar negativo en relación con los derechos de libertad y de propiedad, y un actuar positivo para hacer cumplir los derechos fundamentales de corte social, económico y cultural, tanto en un sentido intensivo, que se refiere a la efectividad, como en un sentido extensivo, referido a la generalización de los derechos.<sup>30</sup>

Sin embargo, es necesario repensar esta idea. Stephen Holmes y Cass R. Sunstein, cuestionan este paradigma y nos demuestran que en realidad el Estado participa activamente en la protección de *todos* los derechos fundamentales, es decir, que ni las libertades más básicas como la seguridad física o personal se cumplen con una abstención, ya que está se asegura con la existencia de cuerpos policiales que son pagados con el dinero público; asimismo, la propiedad privada (fundamento del liberalismo clásico) afectada por los desastres naturales ha sido protegida mediante la actividad del Estado, que en nuestro país implica la intervención del Ejército, la Fuerza Área y la Marina Armada, así como con una cartera presupuestaria destinada para cubrir estas contingencias.<sup>31</sup>

Además, debe destacarse que en las sociedades altamente desiguales no se puede garantizar el disfrute de los derechos *tradicionales* sin

.....  
<sup>30</sup> *Idem.*

<sup>31</sup> Holmes, Stephen y Sunstein, Cass R., *El costo de los derechos. Por qué la libertad depende de los impuestos*, trad. Stella Mastrangelo, Buenos Aires, Argentina, Siglo XXI, 2011, pp. 31-33.

cumplir con los derechos sociales de educación, trabajo y vivienda, ya que el orden jurídico penal, sin importar qué tan coercitivo sea, resulta insuficiente.<sup>32</sup> En consecuencia, resulta irracional la postura que considera como programáticos los derechos fundamentales que buscan la igualdad y se basan en un principio de justicia. Esta posición, propia del constitucionalismo en la época del autoritarismo mexicano, pronto entró en crisis precisamente porque los derechos, para serlo, debían ser asequibles al ciudadano. Lo que no se lograba con simples notas programáticas.

El rol del Estado como garante del ejercicio de los derechos sociales se puso en cuestión hasta las décadas de los 1980 y 1990, donde la aplicación de las políticas neoliberales implicó una retracción importante de su intervención, con las consecuencias que ya hemos señalado, finanzas públicas sanas a costa del crecimiento de la pobreza y la desigualdad.<sup>33</sup>

Evidentemente, el presupuesto indispensable es que el Estado tenga recursos para poder encauzarlos a los distintos problemas públicos que implica el logro de la democracia sustantiva. En nuestro país el fundamento para que el Estado imponga contribuciones y perciba su producto se encuentra en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución federal, el cual establece que la obligación de la ciudadanía de contribuir para los gastos públicos de la Federación, el Distrito Federal o el estado y municipio de residencia, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Entonces, si bien el Estado tiene la obligación de hacer cumplir los derechos fundamentales de forma intensiva y extensiva en virtud de que los poderes públicos son la representación de la soberanía del pueblo, la ciudadanía también está obligada a contribuir para hacer efectiva la acción del Estado.

Aunque los impuestos son la fuente más importante del gasto público, éste no se forma exclusivamente con ellos, también proviene

32 González Bertomeu, Juan F., "Prólogo", en Holmes, Stephen y Sunstein, Cass R., *El costo de los derechos. Por qué la libertad depende de los impuestos*, Madrid, Siglo XXI, 2011, p. 20.

33 *Ibidem*, p. 19.

de los derechos (pagos por la utilización o explotación de los bienes del Estado), de la venta de los bienes y servicios que provee (gasolina, agua, electricidad, entre otros) y la deuda o ingresos por financiamientos que tiene que pagarse en un futuro.

Los impuestos pueden entenderse como el pago (en dinero o en especie) que el Estado exige obligatoriamente al contribuyente con el objeto de costear los gastos públicos.<sup>34</sup> No vamos a profundizar en ello, al no ser el tema central de este ensayo.

Los principios que rigen a los impuestos son los de legalidad, es decir, deben estar previstos en las leyes (artículos constitucionales 31, fracción IV, y 73, fracción VII); la obligatoriedad, ya que es una de las obligaciones de las personas mexicanas (artículo constitucional 31, fracción IV); la proporcionalidad y la equidad, proporcional implica que trate por igual a las personas en la misma situación y la equidad significa que el impacto de la contribución sea el mismo dependiendo la capacidad contributiva de cada quien, por lo que debe procurarse que los impuestos sean progresivos, pagando más quien gana más; finalmente, los impuestos debe destinarse a satisfacer el gasto público previsto en el Presupuesto de Egresos (artículos constitucionales 73, fracción VII y 74, fracción IV).

Es clara la respuesta de este apartado sobre ¿Por qué pagar impuestos?, los impuestos son la forma lograr la igualdad sustantiva que implica el goce de todos los derechos para todas las personas, de distribuir la riqueza y de proporcionar los bienes que serían de difícil obtención de forma individual, tales como la protección de la propiedad y el ejercicio de la libertad, es decir, que el pago de impuestos nos impacta y beneficia todas las personas sin importar el estrato social, lo último puede apreciarse claramente del siguiente ejemplo: la presentación de una catástrofe como un incendio que afectara una zona residencial pudiente sólo podría combatirse mediante el auxilio de los bomberos que son un servicio público.

Entendemos que la ciudadanía, cuando no ve reflejado en beneficios propios el pago de impuestos, no se encuentra motivada para su

.....

<sup>34</sup> Fernández Martínez, Refugio de Jesús, *Derecho fiscal*, México, McGraw-Hill, 2001, p. 190.

pago. Es preciso que la ciudadanía vea reflejada en obras y servicios el pago de los impuestos. El viejo binomio de que no hay impuestos sin representación, podría leerse hoy en día como no hay impuestos sin beneficios.

El tema no es menor. México es un país de baja recaudación. La fragilidad tributaria es preocupante. A principios de siglo, se planteaba que la transición democrática debería tener como resultado un cambio en la política fiscal y en la capacidad de recaudar. En esos años, se planteaba el problema de que México recaudaba como porcentaje del PIB una proporción más baja que otros países del OCDE de desarrollo similar.<sup>35</sup> Una década pasó y la reforma fiscal nunca llegó a buen puerto. México sigue dependiendo en buena medida del ingreso petrolero. Nuestro impuesto al consumo no abarca todo el consumo nacional. Los impuestos sobre la renta y otros similares no tienen la efectividad deseada. En lugar de ampliar la base gravable se piensa y debate aumentar las tasas. La evasión fiscal alcanza el 50% de la recaudación potencial.<sup>36</sup> En el ámbito local. Los problemas se recrudecen. Estados y municipios no pueden desarrollar en niveles óptimos su recaudación.<sup>37</sup> El cobro de impuestos prediales no llegaba, en el año 2000, ni siquiera al 1% del PIB estatal.<sup>38</sup> Esto genera ingresos desiguales en temas como educación y salud que terminan variando de conformidad con las condiciones de cada estado.

¿Qué explica la fragilidad tributaria? Para Mayer Sierra<sup>39</sup> existen dos condiciones que explicar dicho fenómeno:

- 1) Existen riesgos de fuga de capital financiero o humano, cuando los gobiernos, sin importar ideología, quieren hacer una reforma tributaria de fondo.
- 2) La concentración de ingreso, hace que el costo de aumentar impuestos recaiga en un grupo pequeño.

.....  
<sup>35</sup> Mayer Sierra, Carlos Elizondo, Impuestos, Democracia y Transparencia. Serie: Cultura de la rendición de cuentas No. 2, México, 2001.

<sup>36</sup> *Ibidem*, p. 12.

<sup>37</sup> Palacios Alcocer, Mariano, Coord., Federalismo y sistema nacional de coordinación fiscal, México, Cámara de diputados, 2012.

<sup>38</sup> Mayer Sierra, op cit, p. 15.

<sup>39</sup> *Ibidem*, pp. 23-30

Tenemos dudas respecto a la segunda afirmación. Puede ser que el primer decil de la población sea el que más aporte en materia fiscal, pero el hecho es que no lo hacen de forma proporcional a los ingresos comparados con los ciudadanos de los nueve deciles siguientes.

Mayer Sierra continúa diciendo que existieron cuatro elementos centrales que dificultaron la posibilidad de construir un sistema fiscal mejor:

- 1) La lógica del corporativismo, que, basado en la dinámica del presidencialismo, permitía al titular del ejecutivo, premiar o castigar vía exenciones fiscales o auditorías. La discrecionalidad atacaba de manera directa al sistema fiscal, que no debe hacer distinciones. Si el nuevo gobierno desea incrementar la recaudación, debe olvidarse de la lógica de clan del antiguo modelo autoritario.
- 2) Legitimidad. Los impuestos son un reflejo, dice Mayer Sierra, de la relación sociedad-Estado. Si el régimen adolece de legitimidad, la recaudación será menor. Los incentivos por pagar impuestos que se sabe terminarán desviados de su fin primigenio son escasos. Por el contrario, un régimen transparente, que rinda cuentas, que utilice los recursos de forma clara, tendrá mayores oportunidades de ampliar la recaudación.
- 3) Fragilidad administrativa. A pesar del conocimiento técnico de una élite burocrática, lo cierto es que parte de la estructura administrativa sigue siendo poco capacitada. Mala integración de los expedientes administrativos pueden abrir la puerta para que, vía judicial, el presunto infractor de normas fiscales quede impune.
- 4) Estado federal. Los Estados, como se mencionaba líneas arriba, no cuentan con la capacidad de recaudar impuestos que hubiera sido necesaria.

Es preciso revisar estos cuatro elementos, de cara a la nueva política de recaudación exigida en estos momentos de la consolidación democrática.

Ahora bien, el problema no sólo se encuentra en los diseños institucionales de recaudación. Pagar impuestos también significa no evadirlos. La evasión de impuestos es común en la mayoría de los países y su disminución se puede lograr mediante las prácticas que enumera el estudio realizado por el Programa de Presupuesto y Gasto Público del Centro de Investigación y Docencia Económicas (CIDE):<sup>40</sup>

- Aplicación estricta y creíble de la ley.
- Castigos suficientemente altos por los que la evasión resulte más costosa.
- Un sistema tributario parejo y menos complicado, debido a que la complejidad crea vacíos en la ley que genera posibilidades para la evasión.

Además del cumplimiento de las obligaciones de las y los contribuyentes, la OCDE ha recomendado como estrategia para el incremento en la tributación voluntaria, la demostración de que los impuestos se gastan de manera eficiente.<sup>41</sup>

De lo anterior deviene la importancia de la rendición de cuentas y la transparencia. Siguiendo a Crespo, podemos decir que la rendición de cuentas públicas se erige como espina dorsal de la democracia política, al grado en que puede establecerse de manera determinante que si las instituciones políticas no son capaces de llamar a cuentas a los gobernantes, lo que prevalece es un régimen autoritario. Precisamente, lo contrario de la rendición de cuentas es la impunidad gubernamental.<sup>42</sup>

.....  
<sup>40</sup> Hernández Trillo, Fausto; Zamudio, Andrés y Guerrero Amparán, Juan Pablo, *Los impuestos en México: ¿Quién los paga y cómo?*, Programa de Presupuestos y Gasto Público del Centro de Investigación y Docencia Económicas (CIDE), p.14, disponible en: <http://e-mexico.gob.mx/documents/29752/74591/Los-impuestos-en-Mexico.pdf>

<sup>41</sup> Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), *op. cit.*, p. 18.

<sup>42</sup> Crespo, José Antonio, *Fundamentos políticos de la rendición de cuentas*, Serie Cultura de la Rendición de Cuentas, México, Auditoría Superior de la Federación, núm. 1, 2001.

La transparencia es importante en el ámbito tributario. Contar con información sobre el gasto público no garantiza por sí mismo el respeto de los ciudadanos a las instituciones y su consentimiento para aportar recursos al erario. La ciudadanía que aporta sus impuestos debe confiar en que las instituciones gubernamentales darán buen uso a sus recursos y que le serán devueltos con servicios proporcionales. Para ello, es importante que los ciudadanos tengan la certeza que cualquier desviación de las autoridades será sancionada.

Sin embargo, en una democracia sustantiva las decisiones deben tener un cierto límite y sentido, por lo que no basta con la demostración del empleo eficiente de los impuestos, sino que además deben emplearse en la consecución del goce de los derechos fundamentales. La importancia de la respuesta a qué cosa se tiene que distribuir y con qué criterio es tal, que constituye la línea que divide al Estado liberal y al Estado social.<sup>43</sup> Además, el Estado no tiene recursos ilimitados, entonces debe preconizarse la erogación del gasto público, por lo que el saber y decidir en qué derechos se va a gastar es una decisión que incumbe a todos.<sup>44</sup> La preocupación por los impuestos (por cuánto, cómo y para qué se recauda) y sobre cómo se gastan es una parte necesaria de un programa progresista, entendiendo al progreso como la superación de una fase anterior, en la que se ha abatido un poco más a la desigualdad.<sup>45</sup>

En este ensayo se ha defendido la tesis de la necesidad práctica de un Estado que intervenga para paliar la pobreza y la desigualdad, ahora debemos precisar que dicho Estado deberá garantizar el ejercicio de las libertades básicas, es decir, es un Estado mínimo en el ámbito de la libertad, pero presente para satisfacer las necesidades sociales.

Pero sí es cierto que los derechos dejan de practicarse en la ausencia de un Estado que vele por su protección.<sup>46</sup> Debemos, entonces,

.....

<sup>43</sup> Bobbio, Norberto, *El futuro de la democracia*, 3ª reimpression, trad. José F. Fernández Santillán, México, FCE, 1999, p.126.

<sup>44</sup> Holmes, Stephen y Sunstein, Cass R., *op. cit.*, p. 50.

<sup>45</sup> González Bertomeu, Juan F., "Prólogo", en Holmes, Stephen y Sunstein, Cass R., *El costo de los derechos. Por qué la libertad depende de los impuestos*, Madrid, Siglo XXI, 2011, p. 21.

<sup>46</sup> González Bertomeu, Juan F., *op. cit.*, p. 27.

repensar al Estado tomando en consideración las experiencias y las verdades evidentes: la experiencia de las crisis económicas ha demostrado que la liberalidad económica sin cortapisas no es aliado del desarrollo, aun cuando proteja finanzas públicas sanas; son verdades evidentes que las sociedades no pueden estar unidas sin un principio de justicia distributiva<sup>47</sup> y que todos los derechos fundamentales implican un actuar positivo de Estado; es hora de comprender que los dogmas de las derechas e izquierdas son fútiles y que no puede seguir siendo viables los Estados que no tengan como fin teleológico el logro de la igualdad sustantiva con el pleno respeto de las libertades. Ni las ideologías, ni las instituciones democráticas servirán de nada, si mantenemos el índice de incremento de la desigualdad actual. Para ello, es necesario combatir la corrupción, realizar una reforma fiscal profunda, recaudar a todos los grupos sociales, incluyendo poderes fácticos, transparentar el ejercicio de los recursos, para que los ciudadanos conozcan los ingresos y egresos y sientan cierta legitimidad del ejercicio gubernamental; rendir cuentas, combatir la impunidad, asegurar el ejercicio de los derechos fundamentales y debatir en público los asuntos públicos. La línea está planteada.

## V. Conclusión

Como lo señala Tony Judt desde el sugerente título de su obra, *Algo va mal*, a pesar de la consagración de la democracia procedimental en nuestro país, la democracia sustantiva es todavía nuestra más cara aspiración, su cumplimiento implica el logro de la igualdad sustancial, que si bien es un ideal gradual y nunca definitivo, es la idea normativa y de optimización que debe regir los actos de los poderes públicos y de la ciudadanía.

.....  
<sup>47</sup> Bobbio, Norberto, *op. cit.*, p.123.

En el logro de la democracia sustantiva, es decir, que goce de todos los derechos fundamentales, se requiere la intervención positiva y activa del Estado, debido a que todos los derechos son positivos y no abstenciones, pero también implica de la ciudadanía el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, comprendiéndolas como una forma de lograr el bien común, el respeto de sus libertades y la distribución justa de la riqueza.

Algo va mal, pero el progreso, entendido como el curso histórico en una dirección en la que cada fase representa un paso adelante con respecto a la etapa anterior, depende del Estado y, sobre todo, si ese Estado es verdaderamente democrático, depende de la ciudadanía.

La moralidad ciudadana  
en el pago de impuestos:  
Reto formativo en ética social  
para México

## **Adriana Verónica Hinojosa Cruz**

**C**ontador Público y Licenciada en Administración. Cuenta con dos Maestrías: en Contaduría con especialidad en Impuestos y en Management by Values. Así como con un Doctorado en Administración por FACPYA UANL con líneas de investigación en Finanzas Públicas e Impuestos. Profesor investigador en el Posgrado de la Facultad de Contaduría Pública y Administración de la Universidad Autónoma de Nuevo León desde 2006 en donde es docente a nivel maestría y doctorado, impartiendo los cursos de Presupuesto y Finanzas Públicas, Adquisiciones y obra pública, Evaluación de proyectos públicos e Impuestos indirectos a nivel licenciatura; Marco Legal y económico de las contribuciones en México, Seminario de estrategias de financiamiento público, Contribuciones al comercio exterior, Investigación Fiscal Aplicada, y Presupuesto y Finanzas Públicas en maestría, y los Seminario de auditoría y Seminario de diseño de investigación en Contaduría a nivel doctorado. También es Coordinadora del Doctorado en Contaduría en la misma facultad y Miembro del Sistema Nacional de Investigadores Nivel 1 (SNI 1). Ha escrito y publicado varios artículos relativos a los Impuestos y a las Finanzas Públicas.

Cuenta con dos libros de educación media superior (UANL). Además, se desempeñó como Coordinadora de Estudios Hacendarios en la Secretaría de Finanzas y Tesorería General del Estado de Nuevo León desde el año 2003 y hasta octubre 2011.

# La moralidad ciudadana en el pago de impuestos: Reto formativo en ética social para México

Adriana Verónica Hinojosa Cruz

*SUMARIO: I. Introducción.- II. Antecedentes.- III. Ética social, ciudadanía activa y moralidad ciudadana.- IV. Fundamentación jurídica en México.- V. Discusión ética.- VI. La Investigación.*

## I. Introducción

El pago de impuestos en cualquier economía se presenta con una actitud variada de parte del ciudadano que depende de diversos factores tanto externos como psicológicos y que ocasionan niveles de recaudación no esperados y diversos. En este tema, México históricamente ha presentado niveles bajos de recaudación tributaria; 9.5 por ciento del PIB en promedio 1990-2007<sup>1</sup>. Las principales causas son la evasión y elusión fiscal. Sin embargo, esta problemática no se limita a un asunto de restricciones legales y actividades de fiscalización sino, a la existencia de diversos factores como el desconocimiento y falta de información sobre las razones que justifican la existencia de los impuestos, la falta de moralidad ciudadana y de credibilidad en la función de asignación de los recursos financieros de manera eficiente y transparente por parte del Estado.

<sup>1</sup> Dato que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público presentó al Congreso de la Unión en la exposición de motivos de la Reforma Integral de la Hacienda Pública en 2007. Iniciativa Paquete económico 2007, SHCP.

Por lo que, para tratar de corregir o incrementar la recaudación y disminuir esta problemática que se presenta, se deberá revisar, analizar y proponer algún mecanismo que mejore la moralidad ciudadana.

Con base en lo anterior, se realizó una investigación para comprobar la hipótesis que explica en una población objetivo la razón del incumplimiento en el pago de impuestos en general: existe desconocimiento generalizado en los jóvenes sobre las funciones del Estado y la justificación de la existencia de los impuestos, así como una percepción negativa sobre la función pública lo que deriva en una falta de moralidad ciudadana que seguramente provocará incumplimiento en el pago de impuestos cuando estos jóvenes se conviertan en contribuyentes adultos. El objetivo general al comprobar la hipótesis y a través de la información que arrojen los resultados, es promover una estrategia educativa en el Nivel Medio Superior que modifique la actitud actual hacia el pago de impuestos que se observa en México. Para tal efecto se aplicó una encuesta *Likert* a los jóvenes del 3er semestre del Nivel Medio Superior de la Universidad Autónoma de Nuevo León.

La encuesta se dividió en cinco secciones. En la primera sección, se integraron preguntas relacionadas con el nivel de responsabilidad que el estudiante cree que puede manejar a su edad y dentro de la sociedad. En las secciones dos y tres, las preguntas se refieren al nivel de conocimiento sobre las funciones del Estado (gobierno) y de los impuestos. En la cuarta, se integran preguntas de percepción en cuanto al pago de impuestos y credibilidad en el gobierno y por último, en la sección cinco, se le pregunta al estudiante sobre la importancia de la participación ciudadana. Se analiza cada reactivo y se establece la forma en que se abordará el tema en la estrategia educativa a desarrollar, la cual consiste en la elaboración de un libro de texto con un enfoque ético.

El presente capítulo se estructura de la siguiente manera: Primero se presentan algunos antecedentes que describen la situación recaudatoria de México. De manera clara y sencilla, se agregan algunos

conceptos de ética social, ciudadanía activa y se conceptualiza el término de moralidad ciudadana en el pago de impuestos, con base en la obra *Derecho tributario y ética* de João Bosco Coelho Pasin<sup>2</sup> que presenta una exhaustiva revisión jurídica del tema. También, se incluye la clasificación de las actitudes del contribuyente de Klaus Tipke<sup>3</sup> como referencia teórica del comportamiento y vinculación con aspectos psicológicos de los ciudadanos hacia el pago de impuestos.

Como parte central del capítulo, se describen los aspectos metodológicos de la investigación, el método y los resultados. Por último, se expone el esquema de la propuesta y una conclusión.

## II. Antecedentes

A pesar de contar con un sistema de tributación legal y administrativamente constituido, con estructura y equipo tecnológico sistemáticamente renovado, México se presenta en el contexto internacional como uno de los países de menor recaudación en relación a su Producto Interno Bruto (PIB). Al comparar a México con países con similar ingreso *per cápita* y con algunos países de América Latina con menor ingreso *per cápita* se observa que nuestra recaudación es la menor ya que en promedio en los últimos 18 años (1986-2004) la recaudación como porcentaje del PIB en México es de 9.5%. Tabla 1.

.....  
2 Coelho, João, *Derecho Tributario y ética*, Buenos Aires, Heliasta, 2010.

3 Tipke, Klaus, *Moral tributaria del Estado y de los Contribuyentes*, Marcial Pons, Traducción de Pedro M. Herrera Molina, Madrid, Ediciones jurídicas y sociales, S. A., 2002.

Tabla 1. Recaudación como porcentaje del PIB.  
Comparativo países.

Ingreso per cápita similar a México	Recaudación % del PIB
República Checa	21.6
Polonia	18.8
Hungría	25.7
Corea	16.7
Venezuela	21.4
Chile	20.4
Brasil	17.5
Argentina	15.5
Uruguay	18.4
Costa Rica	12.3
Colombia	13.5
Bolivia	13.8
Honduras	13.7
México	9.5

FUENTE: Paquete de la Reforma Integral de la Hacienda Pública

A nivel país, en el estudio realizado por Cantalá, Sempere y Sobarzo<sup>4</sup> en relación a la evasión fiscal de las personas físicas, se encontró que en los regímenes de actividad empresarial y profesional en 2003, es del 77 por ciento. En el régimen general de ley, es de un 75 por ciento, y en el Régimen de Pequeños Contribuyentes (REPECOS) la tasa es de 89 por ciento. Las cifras anteriores muestran que de un potencial recaudatorio de 100 por ciento actualmente se está obteniendo menos del 50 por ciento. Otro estudio realizado por Díaz González y Mendoza Cota<sup>5</sup> muestra que la evasión en el Impuesto Sobre la Renta de las personas físicas en el régimen de salarios es del 15.3 por ciento en el 2002.

4 Estudio realizado en 2005 en el Colegio de México.

5 Estudio realizado en 2005 en el Colegio de la Frontera Norte.

Asimismo, la autoridad, a través del Jefe del Servicio de Administración Tributaria (SAT) en 2007<sup>6</sup> comentó que "...nos enfrentamos a una arraigada cultura de incumplimiento fiscal que, en el fondo, es parte de un problema más amplio: una cultura cívica endeble, lastimada por décadas de opacidad en los asuntos públicos, por episodios lamentables de corrupción o de dispendio en el uso de los recursos públicos; una cultura de incumplimiento alentada por la repetida experiencia de la impunidad o por la constatación de ofensivas inequidades en la aplicación de la ley".

En vista del alto nivel de incumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, así como el ejercicio poco transparente de la autoridad hacendaria en la asignación de los recursos públicos tanto hacia el ciudadano como de manera intergubernamental, en los últimos años la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) a través del Servicio de Administración Tributaria (SAT), ha implementado diversas acciones para disminuir esta problemática.

En lo referente a la baja recaudación observada, el SAT ha recurrido a acciones de fiscalización a través de la implementación de cruces de información entre contribuyentes, regulación de los impresores de comprobantes fiscales, dictámenes de auditoría fiscal obligatorios para más contribuyentes así como, mecanismos de simplificación y facilidades administrativas, entre otras.

En 2008, derivado de la Reforma Integral de la Hacienda Pública<sup>7</sup>, se implementaron algunas medidas de administración tributaria que tienen como objetivo aumentar la recaudación a través de la simplificación y combate a la evasión fiscal. Entre las reformas se menciona el desarrollo de un portal personalizado para los profesionistas y los empresarios además de la simplificación de la tarifa del ISR para personas físicas. Por último, se menciona que se fortalecerán, a partir de 2008, los mecanismos de auditoría, se mejorarán los sistemas de control en las devoluciones de impuestos y se promoverá el uso de la Firma Electrónica Avanzada. Asimismo, para disminuir la evasión, se aprobó para 2008 un impuesto contra la informalidad llamado Impuesto a los Depósitos en Efectivo (IDE).

.....

<sup>6</sup> Nota recuperada en [www.sat.gob.mx](http://www.sat.gob.mx) el 22 septiembre de 2007.

<sup>7</sup> Paquete económico aprobado por el H. Congreso de la Unión en 2007 para inicio de vigencia en 2008.

En el tema de transparencia y rendición de cuentas de la autoridad, en los últimos años, específicamente a partir del ejercicio 2001, se reformó la Ley de Ingresos de la Federación integrando un capítulo que establece obligaciones de evaluación, transparencia y rendición de cuentas en el uso de los recursos públicos. En el 2006, como consecuencia de las distintas modificaciones en esta materia, se aprobó la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria que establece como principio rector el uso responsable de los recursos públicos, además de señalar en el segundo párrafo del artículo 1 que “los sujetos obligados a cumplir las disposiciones de esta Ley deberán observar que la administración de los recursos públicos federales se realice con base en criterios de legalidad, honestidad, eficiencia, eficacia, economía, racionalidad, austeridad, transparencia, control, rendición de cuentas y equidad de género”.

Estos principios son de aplicación general a las actividades de equilibrio presupuestario, disciplina fiscal y cumplimiento de metas. Son la forma para lograr el fondo, son las premisas de actuación de los funcionarios públicos así como las medidas regulatorias del comportamiento en la toma de decisiones de los mismos<sup>8</sup>. (Hinojosa, 2006)

Por otro lado, en el Paquete de la Reforma Integral de la Hacienda Pública de 2007, se integra como uno de los cuatro pilares de la reforma hacendaria, una propuesta que establece mecanismos institucionales para incrementar la calidad del gasto público con un enfoque por resultados, promover la productividad y austeridad en la administración de los recursos públicos y fortalecer la transparencia y rendición de cuentas. Los mecanismos que evaluarán los resultados en la eficiencia del gasto se han ido implementando gradualmente.

En este mismo tema, se tiene la entrada en vigor en el 2003 de la Ley federal de transparencia y acceso a la información pública gubernamental así como, la creación en el sexenio 2000-2006 de la Secretaría de la Función Pública que dentro de sus objetivos establece vigilar la actuación de los funcionarios públicos federales y sancionar los actos de corrupción.

.....  
<sup>8</sup> Hinojosa, Adriana, “Configuración y revisión de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria en México: un enfoque cualitativo en el campo de las finanzas públicas”, en *Derecho, Ética y Política a inicios del siglo XXI Compilación*. México: Instituto de Investigaciones Jurídicas, FDYC-UANL. México, 2006, pp. 653-670.

Como se observa, las acciones que la autoridad ha implementado pueden disminuir la problemática hasta cierto grado, pero no modifican la percepción que los ciudadanos tienen respecto a la obligación del pago de impuestos. Estas medidas son de orden regulatorio y en el caso de la transparencia y rendición de cuentas, necesarias para promover la credibilidad en la función pública. Ahora lo que resta, es modificar la conciencia ética del ciudadano.

En relación a la elusión fiscal, tanto las empresas como los profesionistas dedicados a la determinación de los impuestos, acuden a la planeación fiscal como un mecanismo legal para aprovechar los espacios jurídicos que las leyes hacendarias no hayan cubierto y así eludir el pago de impuestos. Este mecanismo, no viola las leyes, pero éticamente no es correcto, ya que las empresas o personas obligadas al pago de una contribución buscan la manera de no cumplir con su responsabilidad tributaria, sin cometer un delito fiscal.

De esta manera, las acciones de la autoridad para combatir la evasión y la elusión fiscal así como para ampliar la base de ciudadanos que contribuyan de manera general y equitativa, son confrontadas y disminuidas por la actitud no correspondida de los ciudadanos que tienen como objetivo principal no pagar impuestos o pagar lo menos posible.

En relación a la falta de credibilidad en la función pública en la asignación eficiente y transparente de los recursos tributarios, las fallas estructurales del sistema tributario y los actos de corrupción e impunidad de los funcionarios públicos, se pueden corregir y disminuir a través de reformas jurídicas y de la aplicación estricta de la ley como se ha venido haciendo en los años recientes. Sin embargo, la falta de interés y la poca participación del ciudadano han ocasionado que la rendición de cuentas se quede dentro del aparato gubernamental, entre partidos políticos o se limite a un número reducido de ciudadanos. Por lo anterior, resulta pertinente llevar a cabo una investigación que ofrezca información relevante en relación a la problemática que presenta la obligación tributaria respecto a la responsabilidad social de los ciudadanos de contribuir.

### III. Ética social, ciudadanía activa y moralidad ciudadana

El sentido más remoto del vocablo ética, cuyo origen se ubica en la Grecia antigua, proviene del vocablo *ethos*, que significa lugar de resguardo, refugio o protección. Este sentido se refiere a la interioridad del hombre, no a su hábitat físico, lo que significa que el sentido del término tiene que ver con el lugar que el hombre porta a sí mismo, lo cual significa que el *ethos* es el suelo firme, el fundamento de la acción, la raíz de la que brotan todos los actos humanos. El vocablo *ethos* tiene un sentido mucho más amplio que el que se le da a la palabra ética. Lo ético comprende la disposición del hombre en la vida, el carácter, la costumbre y la moral. A la capacidad de autodeterminación del hombre durante su existencia es a lo que se conoce como eticidad. Tal característica de racionalidad en el actuar es lo que nos diferencia de los otros miembros del reino animal<sup>9</sup>.

La ética social debe entenderse como la conducta racional del individuo orientada por su voluntad de lograr su realización plena y contribuir, al mismo tiempo, a la construcción de una sociedad más equitativa, más justa de acuerdo con las necesidades y los recursos de los diferentes grupos y culturas, así como respetuosa de las singularidades de los valores y las culturas alternas la cual se cumple a través del ejercicio de una ciudadanía activa.

En la ciudadanía, la acción voluntaria es desinteresada y solidaria, razón por la cual comúnmente no existen reproches posibles de su existencia. Sobre la definición de ciudadanía es conocida la que sostuvo T. H. Marshall al definir que es un *status* de plena pertenencia de los individuos a una sociedad y se confiere a quienes son miembros a pleno derecho de una determinada comunidad, en virtud de que disfrutaban de derechos en tres ámbitos: civil, político y social. El civil se refiere al derecho a la libertad individual, el político involucra el derecho a participar en el ejercicio del poder político y el social al derecho a un bienestar económico y seguridad así como, a disfrutar de una vida de acuerdo con los estándares establecidos en la sociedad.

.....  
<sup>9</sup> Hinojosa, Adriana y Gómez, Carlos, *Problemas éticos del mundo actual*, Procoelsa-UANL, Nuevo León, México, 2010. p. 11.

Otras definiciones de ciudadanía son las de Touraine<sup>10</sup> que identifica la ciudadanía con la conciencia de pertenecer a la sociedad y con capacidad del individuo de sentirse responsable del buen funcionamiento de las instituciones, en simetría con la obligación de las instituciones de respetar los derechos de hombres y mujeres y la de UNICEF que señala que la ciudadanía dota a las personas de la capacidad de construir o transformar las leyes y normas que ellas mismas quieren vivir, cumplir y proteger para la dignidad de todos.

De acuerdo con lo anterior, la ciudadanía es la capacidad de ejercer nuestra pertenencia en una sociedad, es decir, se es ciudadano según lo establezcan las leyes de la sociedad y se ejerce la ciudadanía en la forma en que se decida participar en la sociedad. De la definición de ciudadanía surge una complementación del término en ciudadanía activa en donde la participación tiene impacto en la individualidad al actuar con responsabilidad, solidaridad y cooperación hacia la sociedad. El énfasis es en su comportamiento<sup>11</sup>. Para Bustelo<sup>12</sup> (1999) existe otra forma de pobreza además de la económica y que está íntimamente ligada a la ciudadanía no ejercida. En sus palabras:

“pobres no son sólo aquellas víctimas, de una u otra forma, de una mala distribución de ingresos y la riqueza, sino también son aquellos que sus recursos materiales e inmateriales no les permiten cumplir con las demandas y hábitos sociales que como ciudadanos se les exige. Por eso la pobreza es sobre todo, pobreza de ciudadanía. La pobreza de ciudadanía es aquella situación social en la que las personas no pueden obtener las condiciones de vida -material e inmaterial- que les posibilite desempeñar roles, participar plenamente en la vida económica, política y social y entender los códigos culturales para integrarse como miembros de una sociedad. La pobreza de ciudadanía es no pertenecer a una comunidad en calidad de miembros plenos, y esto es, la exclusión social”.

10 *Idem*, p. 12.

11 *Idem*, p. 247.

12 Bustelo, E., *Pobreza moral. Reflexiones sobre política amorosa y utopía posible*. UAM-UNICEF, México, 1999.

Para conceptualizar el término de moralidad ciudadana, comúnmente utilizado por teóricos juristas, en su mayoría, franceses y alemanes del siglo XIX y XX, que han publicado obras relativas a la discusión ética y psicológica de la moral tributaria, en esta ocasión, lo que aquí se presenta está tomado de la obra de reciente publicación del jurista Coehlo Pasin, *Derecho Tributario y ética*, quien integra una revisión exhaustiva de los principales exponentes de este campo de estudio.

Coehlo cita a Hauriou, quien señala que la moral jurídica es distinta de la moral común refiriéndose al conjunto de reglas sobre las conductas propias de la disciplina interior de la Administración Pública. En su construcción, el autor parte del supuesto de que todo y cualquier ser es capaz de actuar, incluso la propia institución pública, obligatoriamente, debe saber distinguir entre el bien y el mal. Supone también, que en el ejercicio de sus funciones, el agente público debe saber discernir entre lo legal y lo ilegal; lo justo y lo injusto; lo conveniente y lo inconveniente; y, también, entre lo honesto y lo deshonesto.<sup>13</sup>

La ética tributaria o fiscal es una dimensión de la ética pública, es decir, es el conjunto de estudio conformado por la moralidad institucional y ciudadana. Su objeto de investigación se centra en la imposición – en general, en las bases y elementos institucionales del Estado-fiscal (legislador, administrador y juzgador)-y en la moralidad pública, en especial, en las causas y consecuencias del comportamiento ciudadano-contribuyente en el ámbito fiscal.<sup>14</sup>

Siguiendo con Coehlo, este señala que el campo de estudio de la ética tributaria depende de la investigación de la moral institucional del Estado-fiscal e, igualmente, de la moralidad del ciudadano-contribuyente. El principal punto en el análisis de la ética tributaria reposa en la dinámica de las acciones y reacciones recíprocas observadas en el seno de las relaciones jurídicas existentes entre el Estado-fiscal y el ciudadano-contribuyente.

.....

<sup>13</sup> Citado por Coehlo con referencia de Brandao, *Revista de Direito Administrativo*. RDA, No. 25

<sup>14</sup> Coehlo Pasin, João Bosco, *Derecho tributario y ética*, Helisata: Buenos aires. 2010, p. 164

Vale la pena citar textualmente lo que el jurista Coehlo señala sobre el estudio del principio de moralidad en lo que se refiere a las normas impositivas sobre el orden económico y social, y su repercusión en:

- a. La postura tomada por la Administración tributaria es consecuencia de la política fiscal adoptada y, por consiguiente, siempre condiciona el grado de cumplimiento de las obligaciones tributarias -en el plano del deber-ser, obligaciones morales-, que acaban por repercutir en el *quantum* de ingresos públicos necesarios para el sustento de los gastos públicos necesarios para la consecución del bien común.
- b. La falta de moralidad institucional del Estado-fiscal-generada, por arbitrariedades y, especialmente, por la desviación del Poder siempre repercute en los órdenes económicos de forma inmediata y social de forma mediata. Es decir, invariablemente se vuelve contra la realización del bien común.
- c. La inmoralidad del Estado-fiscal puede provocar un comportamiento del ciudadano-contribuyente en contra de la consecución del bien común; y
- d. La falta generalizada de moralidad en el Estado-fiscal puede llevar a la desestabilización del orden institucional y también, al fin de la paz pública, uno de los principales objetivos del Derecho.

La discusión de las citadas consideraciones trasciende al análisis objetivo del ordenamiento jurídico, puesto que culminan refiriéndose a la propia justificación moral del ejercicio del poder público, especialmente, en el particular plano del Estado-fiscal y de su responsabilidad social.<sup>15</sup>

.....  
<sup>15</sup> *Ibidem*, p 166.

Sobre la moralidad administrativa su aplicación como principio no se limita al ámbito de la estricta legalidad propia de la ley formal. Es decir, la moralidad institucional representa la propia licitud administrativa. Al final, ni todo lo que sea formalmente legal puede ser considerado lícito –honesto o justo- en el terreno de las instituciones públicas, incluso, de la Administración Tributaria.

Según Coelho, en 1964, en un estudio sobre la moralidad fiscal y partiendo de los tres requisitos de la justa imposición tributaria –autoridad legítima, causa justa y justa distribución, José María Solozábal Barrena<sup>16</sup>, afirmaría que el deber moral del pago de los impuestos es consecuencia de la justicia de las leyes fiscales. En 1969, el mismo, complementa su opinión y sostiene que el deber moral del pago de los impuestos también en consecuencia de la vinculación de los fines de la tributación con la realización del bien común analizando la responsabilidad del Estado y de los funcionarios, reconociendo la falta de un mejor control de las actividades legislativas y administrativas para, por fin, concluir señalando que “el correcto comportamiento de la Hacienda Pública y de sus funcionarios debe estar garantizado por una intervención eficaz en la legislación fiscal, de los órganos verdaderamente representativos, por una información veraz de los planes de utilización del dinero público y del resultado de su gestión, y por un Derecho de crítica por parte de la opinión pública”.

Otro de los autores al que acude Coelho en su estudio sobre derecho tributario y ética es el alemán Schmölders<sup>17</sup> en quien se fundamenta lo relativo a la moralidad ciudadana. Schmölders formula una concepción de justicia fiscal restringida al campo de la psicología monetaria y financiera presentada con suficiencia en su obra “*Lo irracional en la Hacienda Pública*”. El autor considera la justicia fiscal como un sentimiento... el deseo de no ser tratado desigualmente, por ejemplo; simplemente porque el examen de la mentalidad fiscal es responsable de uno de los aspectos de conformación del

.....  
<sup>16</sup> Citado por Coelho Pasin (2010) en Derecho tributario y ética. Buenos Aires, pp. 216.

<sup>17</sup> Citado por Coelho, pp. 221: *En Problemas de psicología financiera*. (1965) Trad. José María Martín Oviedo, Madrid. Derecho financiero. p. 87.

sentimiento de la carga fiscal del contribuyente. Asimismo, destaca la importancia del sentimiento de justicia fiscal como un contrapunto necesario a la idea de resistencia al impuesto, que se manifiesta en la mentalidad del contribuyente en función del valor de la carga fiscal.<sup>18</sup>

En la revisión de varios autores que Shmölders realiza, antes de exponer sus bases psicológicas del crédito público, presenta la moral fiscal como la ética de la imposición y del contribuyente al introducir elementos de Derechos políticos y civiles fundamentales, del Derecho de la propiedad y de sus fundamentos psicológico-intelectuales; se trata de conseguir el espíritu cívico y de sacrificio que de él resulta; se trata, a fin de cuentas, de la disciplina fiscal.

El comportamiento del ciudadano y de la sociedad civil en general suele estar influido por la política y la actitud de las administraciones públicas y de sus agentes<sup>19</sup>.

Un referente obligado en el tema del comportamiento de los ciudadanos ante los impuestos es el autor alemán Klaus Tipke, profesor emérito de Derecho financiero y tributario en la Universidad de Colonia en Alemania. Una de sus principales aportaciones fue su clasificación del contribuyente o ciudadano ante el deber de contribuir, los cuales se resumen a continuación como referente de lo que en México pudiera explicar la actitud hacia el pago de impuestos.

### **Clasificación de Tipke sobre la actitud frente al deber de contribuir:**

1. *El homo oeconomicus* piensa en su conveniencia económica y no reconoce ningún deber moral de conducta. En su opinión, es lícito todo lo que le beneficia. El valor del dinero constituye para él el único factor determinante de la calidad de vida. Sin embargo, también calcula el riesgo de ser descubierto, porque las penas también resultan perjudiciales desde el punto de vista

.....  
<sup>18</sup> *Idem*, p. 222.

<sup>19</sup> *Idem*, p. 223.

económico. Si tiene un asesor fiscal a quien no puede convertir en su cómplice, acostumbrará a no decirle toda la verdad. Esta no le origina ningún escrúpulo. Además, sabe que, en general, el secreto fiscal impedirá que los demás conozcan su conducta antisocial.

2. *El chalanero* o partidario de compensar también sabe que depende de las prestaciones del Estado y de los municipios y que no puede construir por sí mismo carreteras, escuelas, hospitales, etc. Pero está convencido de que el sector público es un gran derrochador y que ofrece unas prestaciones mínimas, lo que autoriza al contribuyente a hacer lo mismo. Muchos contribuyentes consideran que el impuesto sólo es justo si existe una contraprestación equivalente, y esto apenas sucederá, en especial si se trata de grandes contribuyentes.

Otros partidarios de la compensación consideran que el propio Estado actúa de manera claramente inmoral en materia tributaria y es responsable especialmente de la desigualdad tributaria. Por consiguiente, no puede exigir una moralidad plena, sino que ha de aceptar que se paguen menos impuestos de los debidos.

3. *El malhumorado* está disgustado, ante todo, con la línea política que sigue el Estado. En su interior ha rechazado al Estado y lo considera como algo ajeno a él. Se dice a sí mismo que “hay que pagar lo menos posible, para que no pueda continuarse con esa política”. Es posible que el malhumor no se refiera al Estado en sí mismo, puede referirse a una determinada política, especialmente a una política de excesivos gastos sociales. Quien considera que el Estado destina demasiado dinero en favor de sujetos asociales de todo el mundo y que explota a su costa a los ciudadanos que trabajan, puede adoptar la actitud de no pagar (todos) sus impuestos y abstenerse en las elecciones. Los extranjeros que carecen de los derechos de ciudadanía se sienten con frecuencia poco unidos al país que los recibe y no tienen escrúpulos en no presentar o falsear las declaraciones tributarias.

4. *El liberal.* El partidario del liberalismo fiscal es especialmente sensible al impuesto como una limitación de la libertad. A los partidarios del liberalismo fiscal les gusta considerar los impuestos como un sacrificio sin contraprestación, y silenciar el hecho de que pronto se verían expuestos a la arbitrariedad de los demás si el Estado no protegiera su libertad mediante el ordenamiento jurídico, la policía y los tribunales. Es cierto, el Estado dista con frecuencia de cumplir estas funciones del mejor modo posible, pero probablemente también lo es que la conciencia social de algunos liberales les sitúa por debajo de la media. Los liberales pueden hacer propia la queja de Wilhelm BUSCH (Schein and Sein): “De que te sirve alardear de que eres un hijo libre de la especie humana, ¿No debes pagar puntualmente tus impuestos, a pesar de que lo detestas?”. La repugnancia que sienten por los impuestos los partidarios del liberalismo fiscal puede inducirles -aunque no necesariamente a no pagar todos sus impuestos o a no hacerlo puntualmente. Con ayuda de sus asesores fiscales, los partidarios del liberalismo fiscal pueden optar también por el camino legalista de la ingeniería fiscal.
5. *El elusor legalista.* Por regla general, el legalista elusor de impuestos no siente indignación por las leyes fiscales injustas. No moraliza, sino que busca aprovechar los beneficios fiscales y las lagunas y pasajes oscuros de la ley para pagar lo menos posible por sus impuestos, todo ello generalmente con la ayuda de los asesores fiscales. Como empresario, el legalista se interesa más por la neutralidad competitiva y la certeza en la planificación que por la Justicia tributaria. Muchos asesores fiscales van de la mano de sus clientes por este camino. En estas palabras, la necesidad que tienen los clientes de ahorrar impuestos se presenta, de modo exagerado, como una elusión fiscal con auténtico interés del Estado.

Puesto que los asesores fiscales no pueden permitirse la colaboración con el fraude fiscal, es probable que la mayor parte de ellos siga el camino de la elusión legal, lo cual contribuye enormemente a la legalidad en la aplicación del sistema

tributario, aunque no necesariamente a la Justicia tributaria. Ahora bien, de ello no tienen la culpa los asesores fiscales. La calidad moral de las leyes tributarias no es de su competencia. Para los empresarios los impuestos representan un coste y, por tanto, un componente que incide en su competitividad. Quien no reduce este componente, resulta menos competitivo.

6. *El inexperto*: Ni siquiera el jurista medio capacitado para ejercer la judicatura- comprende las leyes tributarias. El principio *iura novit curia* no se aplica cuando el juez civil, desbordado por las cuestiones tributarias, hace recaer sobre una de las partes la carga de la prueba sobre el contenido del Derecho tributario vigente, acudiendo así a una medida prevista en la Ley de Enjuiciamiento Civil para el Derecho extranjero. La Ley del Impuesto sobre Sociedades contiene preceptos que los juristas especializados en este impuesto sólo comprenden en momentos de inspiración. Sin embargo no todos los ciudadanos de a pie acuden a un asesor fiscal para elaborar sus declaraciones tributarias. En todo caso, el contribuyente inexperto no ha de hacer constar si por ventura ha entendido las cuestiones del modelo de declaración; si bien, en el mejor de los casos, será una coincidencia que el no experto elabore correctamente su declaración. La mayoría de los contribuyentes ordinarios no disponen de las leyes tributarias, de modo que tampoco pueden interpretarlas de modo incorrecto. Pero, naturalmente, esto no garantiza que presenten una declaración de la que se deduzca la deuda tributaria exigible legalmente. Puesto que el hombre de a pie vive en un “estado de inocencia” fiscal, debería resultar difícil imputarle la culpabilidad necesaria para ser objeto de sanciones penales en materia tributaria. Sin embargo, los penalistas consideran que existe negligencia cuando una persona que se encuentra informada no busca la correspondiente información.

En todo caso, es difícil encontrar personas que carezcan totalmente de conocimientos tributarios. De algún modo está presente la idea de que los gastos de un viaje de vacaciones

no son fiscalmente deducibles. Incluso un verdulero sabe que no puede ocultar parte de los ingresos de sus ventas. Los profesores de geografía también saben que una novela no constituye un libro necesario para el ejercicio de su profesión.

7. *El sensible ante la Justicia.* Siempre ha surgido resistencia frente a los impuestos injustos, que también han dado lugar a revoluciones y guerras. La resistencia sin derramamiento de sangre también está presente en los países democráticos. En muchos países existen agrupaciones de contribuyentes que no sólo defienden la reducción de los impuestos, sino la Justicia fiscal. Los sensibles ante la Justicia tributaria se escandalizan de las muchas desigualdades de gravamen, en particular de los numerosos beneficios fiscales que sólo pueden ser invocados por determinados sectores. También se escandalizan de que las leyes tributarias no se apliquen por igual. El Derecho tributario vigente supone un insulto irritante para su conciencia y su buen sentido jurídico. Por consiguiente, los activistas intentan suprimir en lo posible todos los beneficios fiscales, teniendo en cuenta las exigencias del Derecho transitorio, y reducir la carga tributaria de todos. No aceptan que se tache de “torpes ajenos a las reglas del juego” a quienes se pierden con las confusas leyes tributarias. Según los sensibles ante la Justicia tributaria, las leyes que se incumplen masivamente como consecuencia de la inactividad pública o de una deficiente regulación del procedimiento no sólo pierden de hecho su vigencia jurídica, sino que incurren en inconstitucionalidad.

De todos modos, no son pocos los que piensan que cuando el Estado tolera que un gran número incumpla la ley, les está legitimando para que también la incumplan y restablezcan de este modo la igualdad. Pero a mi juicio no se ha probado de manera estricta que exista tal coincidencia fáctica. Sin embargo, existen buenos argumentos en favor de dicha coincidencia. El legislador que no muestra su propia moral tributaria y cuyas leyes distan mucho de constituir un código moral tributario, difícilmente puede provocar reparos morales en la conducta

de los contribuyentes. Por el contrario, les hace perder su conciencia social. Los ciudadanos actuales no son devotos del Estado ni creyentes en la autoridad. Sólo los tontos obedecen estrictamente las leyes que consideran injustas<sup>20</sup>.

La intención de incorporar prácticamente de manera textual la clasificación de Tipke es la de reconocer en la sociedad mexicana estas mismas actitudes ante el deber de contribuir. Hasta aquí, se presentó la fundamentación teórica de la moralidad tributaria, en especial, la del ciudadano. Ahora, se inicia la revisión del tema que nos ocupa en México.

#### IV. Fundamentación jurídica en México

Al reconocer que el Estado requiere de recursos financieros para su funcionamiento, a través del marco regulatorio se establece, en los ordenamientos correspondientes, la forma en que se obtendrán, ya sea a través de contribuciones de parte de la sociedad o de deuda pública interna o externa. La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM) establece en su artículo 31, cuatro obligaciones de las personas que se originan por el simple hecho de ser mexicano; I. Hacer que sus hijos concurren a las escuelas y reciban educación preescolar, primaria y secundaria, además de la militar, II. Recibir instrucción cívica y militar, III. Alistarse y servir en la Guardia Nacional y IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Es esta última obligación, la IV, la que origina la relación tributaria entre la autoridad competente, ya sea federal, estatal o municipal y el ciudadano conocida como obligación tributaria.

De acuerdo con Margáin Manatou<sup>21</sup>, la obligación tributaria consiste en el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige a un deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en

.....  
<sup>20</sup> Tipke, Klaus, *Moral tributaria del Estado y de los Contribuyentes*, Marcial Pons, Traducción de Pedro M. Herrera Molina, Madrid, Ediciones jurídicas y sociales, S. A., 2002, p. 112-121.

<sup>21</sup> Margain Manatou, Emilio, *Introducción al estudio del Derecho tributario*, México, Porrúa, 1997.

especie. Existen algunos aspectos que diferencian sustancialmente a la obligación tributaria que pertenece al Derecho Público de las obligaciones creadas dentro del Derecho Privado.

Como similitud se puede mencionar que en ambas se encuentran dos sujetos; acreedor y deudor y un objeto. Como elementos propios de la obligación tributaria se menciona: (i) que su única fuente es la Ley (vía Ley, Decreto, Circular, etc.), (ii) que el acreedor o sujeto activo es siempre el Estado, (iii) que el objeto es único y consiste siempre en dar, el cual, sólo se satisface en efectivo ó excepcionalmente en especie, (iv) que tiene como finalidad recabar las cantidades necesarias para sufragar el gasto público, (v) que sólo surge de hechos o actos jurídicos imputables al sujeto pasivo directo y, (vi) que responsabiliza al tercero que interviene en el acto, ya sea representante o mandatario del sujeto pasivo. A partir de este artículo constitucional, en México se establece un sistema de tributación regulado por leyes secundarias federales y estatales que cumplen con las características generales que establece la teoría al respecto.

## V. Discusión ética

Desde la percepción de los ciudadanos, es común que las personas se resistan al pago de sus obligaciones tributarias. A través de la experiencia, el pago de impuestos se presenta como un mal necesario del cual se desconoce o se niega su utilidad y fin. Los contribuyentes, personas físicas o morales obligadas a registrarse ante la autoridad saben que al no pagar impuestos se está evadiendo una obligación, establecida de manera clara y expresa, en la Constitución pero que no relacionan con su ética personal y mucho menos con su responsabilidad social. La concepción actual acerca del pago de impuestos es que está fuera de la discusión ética, ya que no existe libertad de acción; es una obligación. Para el ciudadano el pago de impuestos es una responsabilidad legal, no moral. Existe una falta de conciencia social ya que la ética se percibe como un acto individual, no social como lo es el Derecho.

La obligación tributaria establece una relación que desde el punto de vista del ciudadano no es recíproca ya que el derecho de cobrar (recibir) es únicamente de la autoridad y el de pagar (dar) es sólo del individuo. En este sentido, la persona no percibe el beneficio que puede generar el pago de sus impuestos, su conciencia social no es clara y el término contribuir pierde sentido, al menos en el tema de los impuestos. Contribuir es sinónimo de cooperar, ayudar, apoyar, aportar, pero cuando no es claro para qué se está cooperando, a quien se está ayudando, porque se está apoyando y para qué se aporta. Se pierde el objetivo primo de financiar a un ente que en teoría opera para el bien común.

La explicación, en el caso de México se remonta a la experiencia de la administración pública que se ha vivido por decenas de años, así como por la falta de transparencia, rendición de cuentas y en general por la poca información verificable de la forma en que se utilizan los recursos tributarios. Por otro lado, esta percepción está tan arraigada en la sociedad que a pesar de que exista un cambio o acciones correctivas que disminuyan la corrupción y mejoren la administración de los recursos financieros del erario, se requiere de algo más profundo que modifique el comportamiento del ciudadano.

De acuerdo con el entonces Jefe del Servicio de Administración Tributaria (SAT) José María Zubiría Maqueo, al realizar 1600 entrevistas a ciudadanos comunes acerca de las causas por las que en México las personas no pagan impuestos, se encontró que éstas son diversas, entre las que destacan: porque es muy difícil, porque no pasa nada si no se paga, porque otros tampoco pagan impuestos, porque estoy exento, porque me ahorro dinero, porque sí pago, el gobierno se los roba o no los usa correctamente, porque los impuestos son muy altos, porque no existe una cultura de contribuir y no sabe por qué.

Asimismo, el funcionario comentó que: “Nos enfrentamos a una arraigada cultura de incumplimiento fiscal que, en el fondo, es parte de un problema más amplio: una cultura cívica endeble, lastimada por décadas de opacidad en los asuntos públicos, por episodios lamentables de corrupción o de dispendio en el uso de los recursos

públicos; una cultura de incumplimiento alentada por la repetida experiencia de la impunidad o por la constatación de ofensivas inequidades en la aplicación de la ley”.

Como se observa, la autoridad reconoce que el problema de incumplimiento rebasa la obligatoriedad legal de la misma y que además, se reconoce la responsabilidad de la autoridad derivada de la corrupción e impunidad en la actuación de la función pública.

Pero, regresando al análisis de la moralidad ciudadana, en los párrafos precedentes, específicamente en las respuestas de las personas entrevistadas, se observa que a pesar del conocimiento de la obligación legal, el incumplimiento se relaciona con la falta de ésta, es decir de una forma de actuar sin ética, con pleno conocimiento de que se está evadiendo una responsabilidad legal, llevan a cabo una acción de falta de responsabilidad social: el no pago de impuestos.

Las respuestas se resumen en tres grupos: (i) las que se relacionan con la complejidad y estructura del sistema tributario (dificultad para pagar, exenciones, tasas altas); (ii) las que se relacionan con actos de corrupción e impunidad y (iii) las que señalan falta de equidad, cumplimiento generalizado y la cultura de contribuir. En el presente documento no se discutirán las razones relacionadas con la complejidad y estructura del sistema tributario ya que se refieren a la necesidad de reformar el marco legal y mejorar la eficacia de la Administración tributaria, sin dejar a un lado la moralidad legislativa y la moralidad administrativa. En cambio, al analizar las razones restantes, se observa que lo que provoca la falta de cumplimiento por parte de los ciudadanos es precisamente la falta de moralidad ciudadana y que se relaciona claramente a la clasificación de actitudes del ciudadano de Tipke. El sistema legal en nuestro país ha ocupado, al menos en el tema hacendario, la única vía para el cumplimiento de las obligaciones tributarias, es decir, las personas no consideran que se está actuando de manera poco ética si evade el pago de sus impuestos. La acción de incumplimiento de la fracción IV del artículo 31 Constitucional, es penada por ley, pero socialmente, no es algo que le quite el sueño a ningún ciudadano o, al menos, no éticamente

hablando, no representa un cargo de conciencia. No está ligado con la conciencia de uno mismo, sino con la pena pecuniaria o corporal que significa la evasión fiscal.

Asimismo, la ética y específicamente la ética social, integra la responsabilidad y solidaridad que implica vivir en una comunidad, por lo que cumplir con el pago de impuestos debe considerarse dentro del comportamiento ético que rige nuestra sociedad considerando que los humanos son eminentemente seres sociales, su ambiente natural es la sociedad y que la necesidad de pertenencia propia del individuo implica responsabilidad hacia el otro.

Por otro lado, se pueden corregir por medio de reformas a las leyes las fallas estructurales del sistema tributario y disminuir a través de la aplicación estricta de la ley, los actos de corrupción e impunidad de los funcionarios públicos, así como revisar la legislación tributaria para cumplir con el principio de moralidad del Estado y promover la moralidad administrativa, pero la obligación tributaria prevalecerá como principal fuente de financiamiento del Estado y deberá asumirse no sólo como una obligación legal, sino como una responsabilidad y solidaridad ciudadana derivada de la pertenencia a la comunidad. La ética va más allá de la legalidad. Es una decisión individual con impacto social.

La falta de compromiso social tanto para realizar actividades voluntarias o de solidaridad está altamente relacionada con la falta de compromiso para contribuir al gasto público. La conciencia de pertenencia a la sociedad, a través del ejercicio de una ciudadanía activa se refleja en general y no sólo en algunas actividades. Sé es responsable y solidario por convicción, por principio, por lo que se espera que estos mismos principios rijan la actitud del ciudadano en todas las áreas, inclusive en lo referente al pago de impuestos. No se tiene la conciencia de que el medio financiero fundamental para que el Estado pueda ofrecer un espacio público idóneo para las actividades económicas y sociales además de cumplir con sus obligaciones de proveer bienestar social es a través del apoyo financiero de la sociedad misma.

Por lo anterior, resulta pertinente llevar a cabo una investigación que ofrezca información relevante en relación a la problemática que presenta la obligación tributaria respecto a la responsabilidad social de los ciudadanos de contribuir, es decir sobre su moralidad ciudadana.

## VI. La investigación

Algunos de los cuestionamientos que se plantearon con base en la situación actual que presenta México en el tema de la recaudación tributaria fueron los siguientes: ¿Por qué en México la recaudación es baja en relación a otros países similares?, ¿Por qué las personas en México no pagan impuestos?, ¿Saben los jóvenes la importancia del pago de impuestos?, ¿Pagar impuestos podría mejorar el espacio público?, ¿Mayores medidas de fiscalización solucionarían el problema?, ¿El incumplimiento genera cargo de conciencia?, ¿La decisión individual de incumplimiento tiene impacto social?, ¿Cómo se ejerce la ciudadanía?, ¿Cuál es la principal fuente de financiamiento del Estado?, ¿Conoce el ciudadano los resultados financieros del Estado?

Considerando estas preguntas se responde de manera tentativa que el problema general de origen es una baja moralidad ciudadana, es decir, la falta de información y actitud sobre la importancia de los impuestos, su justificación y funciones del Estado.

Con base en lo anterior, en la presente investigación, se estableció la hipótesis descriptiva de que existe desconocimiento generalizado en los jóvenes sobre las funciones del Estado y la justificación de la existencia de los impuestos así como, una percepción negativa sobre la función pública lo que deriva en una falta de moralidad ciudadana que provocará incumplimiento en el pago de impuestos cuando estos jóvenes, se conviertan en contribuyentes adultos.

El objetivo general de la misma es, a través de la comprobación de la hipótesis y la información que arrojen los resultados, promover una estrategia educativa en el Nivel Medio Superior que modifique la actitud actual hacia el pago de impuestos que se observa en México.

A través de la integración de estos temas en la formación de los jóvenes, puede a mediano plazo, modificarse la actitud hacia el pago de impuestos y promover la moralidad ciudadana que actualmente se observa, al menos en el aspecto tributario. Por lo que se determinó que la población objetivo debería ser aquella a la que pudiera dirigirse el material didáctico que se generará derivado de la información que arrojará la encuesta. Se seleccionó a los jóvenes que estuvieran cursando el Tercer semestre del Nivel Medio Superior en la Universidad Autónoma de Nuevo León (UANL).

### **Método**

Para la obtención de la información se elaboró una encuesta *Likert* con 68 preguntas divididas en cinco secciones. Cada sección aporta información de un tema relativo al conocimiento y percepción en el pago de impuestos. Para contextualizar dicha información, en la primera sección, se integraron preguntas relacionadas con el nivel de responsabilidad que el estudiante cree que puede manejar. En las secciones dos y tres, las preguntas se refieren al nivel de conocimiento sobre las funciones del Estado (gobierno) y de los impuestos. En la cuarta, se integran preguntas de percepción en cuanto al pago de impuestos y credibilidad en el gobierno y por último, en la sección cinco, se le pregunta al estudiante sobre la importancia de la participación ciudadana.

Se aplicaron casi 10,000 encuestas en las distintas preparatorias de la UANL. Las encuestas fueron aplicadas por estudiantes de los últimos semestres de la licenciatura en Contaduría Pública que participaron en el Programa Verano de Investigación Científica de la Academia Mexicana de Ciencias y dos becarios del Programa Verano de Investigación en Ciencia y Tecnología de la UANL.

En una segunda parte, se procedió a la captura de la información. Al inicio se contó con cerca de 10,000 encuestas aplicadas, sin embargo, en el proceso de captura y considerando las encuestas que, por no haber sido contestadas o con tachaduras, al final se procesaron con valor informativo 8,957 encuestas que integraron la muestra. El procesamiento de datos se realizó con el programa SPSS. Por la cantidad de encuestas, se verificó el proceso con apoyo externo de dos actuarios, quienes validaron el proceso. Los siguientes son los resultados obtenidos.

## Resultados

Como se mencionó, la encuesta se dividió en cinco secciones, a continuación se describe a nivel general, lo que se encontró en cada una de ellas:

### 1. Responsabilidad

En esta sección, la intención es conocer qué nivel de responsabilidad considera cada estudiante que puede manejar con el objetivo de justificar su capacidad para colaborar y asumir ciertas responsabilidades sociales. Se les preguntó si creen que son capaces de realizar trámites sin la ayuda de sus padres, hacerse cargo del mantenimiento de un automóvil, comportarse adecuadamente en lugares en donde se bebe o fuma, si podrían administrar una casa, organizar un viaje, iniciar un negocio o ahorrar dinero. Como se observa en la tabla 2, en promedio, 83.2 por ciento de los encuestados están de acuerdo o totalmente de acuerdo en que son capaces de realizar estas actividades de manera responsable, con excepción de iniciar un pequeño negocio u organizar un viaje en donde la mayoría considera que no se considera del todo capaz.

Tabla 2. Respuestas sección 1. Responsabilidad.

	Responsabilidad	Acuerdo o Totalmente Acuerdo %
1	Soy capaz de realizar mis trámites escolares u otros similares sin ayuda de mis padres.	90
2	Si tuviera un automóvil, sería capaz de manejar de manera responsable y hacerme cargo de su mantenimiento y cuidado.	90
3	Me comporto de manera responsable cuando asisto a lugares en donde se consume alcohol y cigarros.	92
4	Sé cómo bajar música de internet, buscar información, acceder a sitios diversos, editar fotos, etc.	96
5	Tengo capacidad para administrar (limpiar, cocinar y dar mantenimiento) la casa donde vivo con mi familia.	88
6	Podría organizar y realizar un viaje con amigos de mi edad sin problema. (Reservar hotel, comprar boletos de transporte, administrar los gastos para comida, etc.).	65
7	Podría iniciar un pequeño negocio y administrarlo adecuadamente.	48
8	No necesito que me despierten en las mañanas para ir a la preparatoria. Lo hago solo (a).	86
9	Ahorro para comprar cosas que deseo. Cuido mi dinero.	90
10	Tengo edad suficiente para tener novia (o) de manera responsable.	87

## 2. Conocimiento tributario

El objetivo de esta sección, es conocer que tanto saben los jóvenes estudiantes de los impuestos. Las preguntas se centraron en que sí, no o no saben, que se pagan impuestos en los sueldos, al comprar ropa, cigarros y otros productos. Cuánto se paga de impuesto por ser propietario de una casa o un automóvil, y si saben o no qué productos no causan impuestos. En esta sección, se encontró que el 39.1 por ciento de los encuestados no tiene conocimiento tributario, el 11.5 por ciento respondió que no se pagan impuestos y el 49.4 por ciento sabe en cierto grado, que se paga impuesto por algunos productos o actividades. Sin embargo, se analizó

cada respuesta de la sección de manera individual ya que los encuestados tienen cierto conocimiento de que se paga impuesto en algunos casos, como el Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos, pero ignora que los cigarrillos tengan la tasa de impuesto más alta de México. (Tabla 3).

Tabla 3. Respuestas sección 2. Conocimiento tributario.

Conocimiento Tributario		Es cierto (si) %
11	A mis padres o familiares que trabajan les descuentan impuestos de sus sueldos.	46
12	Pago impuestos cuando compro ropa.	44
13	Los cigarrillos y las bebidas alcohólicas son los productos con las tasas más altas de impuestos.	21
14	En la compra de carne, leche, huevos y otros productos de primera necesidad no pagamos impuestos.	27
15	Lo que gasto en cigarrillos en su mayoría es impuesto.	12
16	Los impuestos son la contribución (apoyo) que debo hacer al gobierno para que este pueda realizar sus funciones como pagar los gastos de educación, salud, seguridad pública, construir carreteras, etc.	71
17	Los servicios de salud que reciben mis padres como empleados, son financiados con recursos que el patrón y el empleado pagan.	46
18	Mis padres, por ser propietarios de un automóvil pagan impuestos, como la tenencia.	79
19	Los sueldos de las personas que recolectan la basura son pagados con impuestos.	42
20	Los impuestos son la principal fuente de ingreso del Gobierno Federal.	68
21	Si trabajo y obtengo ingresos estoy obligado a pagar impuestos.	52
22	El monto del recibo que llega a mi casa por consumo de agua, es una contribución al Estado.	42
23	El gobierno estatal recauda algunos impuestos.	53

Conocimiento Tributario		Es cierto (si) %
24	Mis padres, por ser propietarios de la casa donde vivimos, deben pagar impuesto al municipio.	65
25	Al pagar la cuota que cobran en las casetas de las carreteras, estamos contribuyendo con el gasto público.	66
26	El IVA es un impuesto que pago por adquirir ciertos productos o servicios.	86
27	El SAT es la oficina recaudadora de impuestos federales.	29
28	La tenencia se paga en la tesorería del Estado.	52
29	Si tengo un negocio pequeño puedo pagar impuestos, de manera distinta que las empresas.	48
30	Si soy empleado pago impuestos de manera distinta a que si fuera empresario.	39

### 3. Función del Estado

En relación a las funciones del Estado, el 70.2 por ciento de los encuestados conoce cuál es el papel del Estado en una sociedad. Esto se explica debido a que en la educación básica como en el nivel medio superior, se integran estos temas en los programas curriculares. Sin embargo, al relacionarlo con las otras secciones de mayor subjetividad, opinión o percepción, los resultados no son positivos. (Tabla 4)

Tabla 4. Función del Estado.

Función del Estado		Es cierto (si) %
31	Para cubrir los gastos de educación y salud del gobierno requiere de dinero, el cuál proviene del pago de impuestos.	67
32	Representante de elección popular significa que la mayoría de las personas votamos por él.	69
33	Las funciones del estado son generar estabilidad económica, redistribuir la riqueza y promover el desarrollo humano.	64

34	Es necesaria la existencia del Gobierno para controlar a través de las leyes, el comportamiento social de las personas.	73
35	Los partidos políticos representan la ideología de un grupo de personas.	70
36	El ejército, la emisión de moneda, la seguridad nacional, la explotación petrolera son funciones exclusivas del Gobierno Federal.	47
37	En México, el gobierno es democrático porque permite la participación ciudadana y elegir a través del voto, a nuestros gobernantes y legisladores.	80
38	Un legislador (diputados y senadores) es quien aprueba las leyes que nos van a regir.	75
39	Una de las funciones del Gobierno es impartir justicia.	83
40	El presidente de la república y los gobernadores de los estados representan al poder ejecutivo porque ejecutan, operan, llevan a cabo lo que el poder legislativo aprobó. (Leyes)	73

#### 4. Percepción

En esta sección, considerada como la de mayor importancia ya que se relaciona directamente con el comportamiento, con la individualidad y con la apreciación de cada uno sobre el mismo tema, cada pregunta se debe analizar detalladamente ya que las respuestas fundamentaran el enfoque del material a elaborar. Por lo pronto, aquí se observa de manera general, que hay una dispersión en las respuestas lo que se traduce en falta de información significativa. Por ejemplo, el 57 por ciento de los encuestados opina que el manejo de los recursos públicos no es transparente y adicionalmente el 33 por ciento opina que no lo sabe. También el 67 por ciento opina que no saben en qué se utilizan los recursos públicos y el 26.5 por ciento contestaron que no tienen conocimiento al respecto. Una más, el 59 por ciento opina que existe un alto nivel de corrupción que provoca que las personas no paguen sus impuestos. Algo grave que refleja la falta de cultura contributiva es la respuesta que se obtuvo a la afirmación de “si no pagas impuestos no pasa nada”, a lo que el 22 por ciento está de acuerdo y el 43.2 por ciento no lo sabe. (Tabla 5).

Tabla 5. Respuestas sección 4. Percepción.

Conocimiento Tributario		Es cierto (si) %
41	Si decido poner un negocio, debo pagar impuestos y derechos, lo que me parece correcto.	66
42	El dinero que mis padres pagan de impuestos lo utiliza el gobierno para el bienestar público.	51
43	Los parques, plazas, el metro y otros espacios públicos son de uso gratuito o baratos porque el gobierno cubre sus costos con recursos provenientes de los impuestos.	71
44	Actualmente los recursos del Estado son utilizados de manera eficiente.	35
45	Parte de los sueldos de los maestros de mi preparatoria es pagado con recursos que provienen de los impuestos.	36
46	El gobierno debe obligar a todos a que paguen sus impuestos.	47
47	Si pago impuestos mejorarán los servicios que recibo del Gobierno.	53
48	Considero ético pagar impuestos.	62
49	En México la mayoría de las personas pagan impuestos.	64
50	Si más personas pagaran sus impuestos la seguridad pública funcionaría mejor.	48
51	Si fuera más fácil el cálculo y pago de impuestos la seguridad pública funcionaría mejor.	53
52	Si sé que hay personas que no pagan sus impuestos y no pasa nada, yo tampoco pago.	29
53	Si no pagas impuestos estás cometiendo una infracción o delito fiscal.	49
54	Si no pagas tus impuestos, sientes cargo de conciencia.	36
55	Los sueldos de los funcionarios públicos son altos en relación a su desempeño.	50
56	El manejo de los recursos públicos no es transparente.	57
57	En México se pagan muchos impuestos.	67
58	Me obligan a pagar impuestos a pesar de no saber a dónde va el dinero.	61
59	Aunque nos quejemos de los servicios públicos, estos siguen igual.	76

60	Las personas no pagan impuestos, porque es complicado.	39
61	Si no pagas tus impuestos no pasa nada.	22
62	No es necesario que pague impuestos porque puedo utilizar los servicios que otros pagaron.	23
63	Las personas no pagan sus impuestos, por el alto nivel de corrupción del gobierno.	59

## 5. Participación ciudadana

En esta sección, la intención es determinar si los estudiantes consideran que con mayor información sobre estos temas pudieran tener mayor participación en la sociedad. En este sentido, el 82.6 por ciento contestó que está de acuerdo o totalmente de acuerdo. (Tabla 6)

Tabla 6. Respuestas sección 5. Participación ciudadana.

Conocimiento Tributario		Es cierto (si) %
64	Votar es una decisión personal.	90
65	Participar en actividades voluntarias es ser un ciudadano activo.	84
66	Soy ciudadano porque no tiro basura, cuido los espacios públicos, respeto a las personas de mi comunidad aunque no haya cumplido 18 años.	81
67	Estar informado acerca de la política es importante para poder participar y votar.	85
68	Con información sobre estos temas en mi preparatoria podría participar más en mi comunidad.	74

Como se revisó, los encuestados consideran que tienen la madurez suficiente para realizar la mayoría de las actividades. Asimismo, al parecer, en su mayoría están informados sobre las funciones del Estado. En menor grado, tienen un conocimiento tributario básico y están de acuerdo en que debe existir la participación ciudadana en los asuntos públicos. Sin embargo, al revisar la sección 4, percepción sobre la manera en que el gobierno realiza sus funciones y la credibilidad que se le tiene, nos encontramos respuestas dispersas en cada reactivo lo que supone que los jóvenes no tienen claridad sobre el tema y que no existe una dirección sobre lo que debiera ser.

## 6. Esquema de la propuesta

El libro de texto que se propone, pretende desarrollar habilidades de pensamiento crítico, iniciativa, colaboración y pertenencia social, entre otras ya que no sólo tratará de integrar información conceptual sobre lo que son los impuestos o información jurídica sobre la obligación tributaria, si no lo que se pretende es ofrecer un documento que de manera aplicada, permita la reflexión hacia lo social y promueva el interés de mejora del espacio público a través de una moral ciudadana vinculando necesariamente, el pago de impuestos con la rendición de cuentas.

Se trata de romper el círculo vicioso en el que México se encuentra actualmente debido a que, sin conocer que fue primero, el gobierno no cumple con su función adecuadamente porque el ciudadano no paga impuestos o si el ciudadano no paga impuestos porque el gobierno no cumple su función adecuadamente. Gráficamente el objetivo es pasar del círculo vicioso actual a un círculo virtuoso. (Figura 1 y 2).

Figura 1.  
De círculo vicioso...

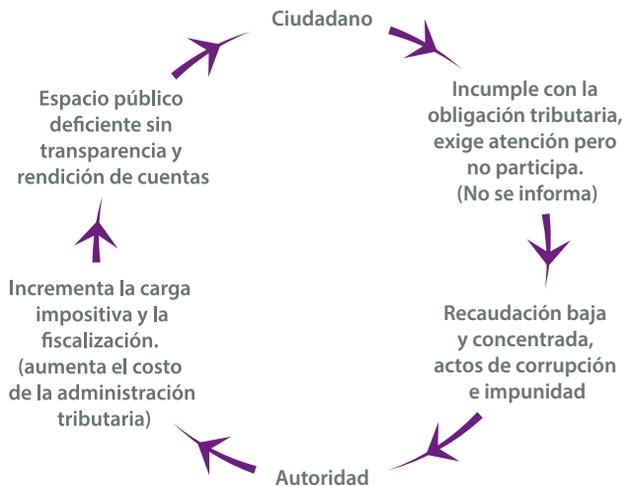
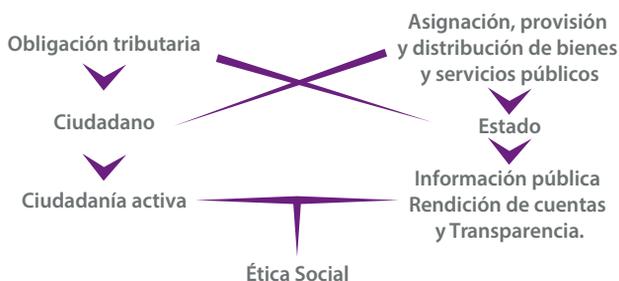


Figura 2.  
...a círculo virtuoso



En síntesis, el enfoque ético que se integrará al texto logrará ubicar al ciudadano dentro de una obligación, la tributaria, que existe además de todas sus garantías individuales (derechos), como parte fundamental para el logro de las funciones del Estado. (Figura 3)

Figura 3.  
en síntesis



Para concluir, queda en cada individuo la reflexión a la pregunta ¿Se debe pagar impuestos? Se ha discutido y aclarado que legalmente, existe una obligación de pago de los impuestos, asimismo, se ha mencionado que la autoridad tiene el derecho de cobrarlos y que cada vez implementan mayores mecanismos de control que, además de representar un costo para la hacienda pública, no garantizan el cumplimiento de la obligación.

Lo que queda es acudir a los principios individuales y decidir, si actuar por el bien común o buscar sólo los intereses personales. El pago de impuestos debe integrarse a la moralidad de las personas, reconociendo al menos los siguientes aspectos: (i) la función del Estado, (ii) la legalidad de las contribuciones, (iii) los límites del Estado como representante de la sociedad y (iv) la justicia en el pago de impuestos a través del ejercicio de una ciudadanía activa.

No basta con informar sobre la obligación y fiscalizar la falta de pago, sino que es necesario concientizar a los mexicanos de que sus acciones deben ser valoradas por uno mismo como correctas o incorrectas sin importar el comportamiento del resto y asumir la responsabilidad de contribuir así como, ejercer una ciudadanía activa al exigir resultados eficientes a los funcionarios públicos que debiera integrarse en los procesos de formación educativa tanto formal, en las aulas, como informal, en el seno familiar.



Los derechos humanos y sus garantías  
frente a la obligación de contribuir  
para los gastos públicos

## Karlos Castilla

**D**octorando en el Departamento de Derechos del GRITIM- Departamento de ciencias políticas y sociales de la Universidad Pompeu Fabra. Abogado mexicano egresado en de la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional Autónoma de México (UNAM). Tiene estudios de postgrado en derecho internacional público y relaciones internacionales en la Universidad Complutense de Madrid; sobre derechos humanos y procesos de democratización en la Facultad de Derecho de la Universidad de Chile. Asimismo, participo en la Academia de Derechos Humanos de American University, Washington College of Law y concluyó la especialización en derecho de la administración y procuración de justicia en la Facultad de Derecho de la UNAM, así como la Maestría en Derecho en la misma Universidad.

# Los derechos humanos y sus garantías frente a la obligación de contribuir para los gastos públicos<sup>1</sup>

Karlos Castilla

*SUMARIO: I. Introducción.- II. Los derechos humanos de los que gozan los y las contribuyentes en México.- III. La interpretación pro persona en materia fiscal.- IV. ¿A qué autoridad fiscal se dirigen las obligaciones en materia de derechos humanos?.- V. Conclusión.*

## I. Introducción

A partir de la reforma constitucional que entró en vigor el 11 de junio de 2011, los derechos humanos han adquirido en México una importancia que hasta hace poco no se les daba por más que en gran medida estuvieran regulados bajo la limitada pero no menos importante denominación de *garantías individuales*.

Si bien, dicha importancia todavía se encuentra más a nivel de un debate y desarrollo académico, con algunos destellos jurisdiccionales, que en el día a día de todas las personas, resulta de la mayor trascendencia encontrar cada vez más en foros académicos, profesionales, así como en algunas instituciones y en litigios en diferentes instancias, locales y federales, la referencia que se hace de los derechos humanos, sea en un sentido estructurado y congruente con los fines que éstos buscan o simplemente como parte de una elaboración discursiva. Pero como sea, ha empezado a crecer su difusión y conocimiento.

En ese sentido, el Derecho Fiscal no puede estar ajeno a ello en ninguna de sus múltiples facetas, ya que en tanto necesariamente una autoridad u órgano del Estado es quien crea los impuestos,

1 Agradezco las observaciones de Luis M. Pérez de Acha en la elaboración de este documento.

ejecuta la obligación consistente en contribuir para los gastos públicos y configura los sistemas para que todo ello se cumpla, existe la posibilidad de que los derechos humanos se vean afectados por acción u omisión de éstas.

Lo interesante en este punto es conocer qué derechos humanos están o podrían estar en riesgo por la potestad tributaria del Estado. Pero además, dónde están reconocidos esos derechos, esto es, que normas de origen nacional o internacional los contienen. Además, obviamente, de conocer si la forma en que el derecho fiscal debe ser aplicado e interpretado debe cambiar con motivo de las obligaciones que en materia de derechos humanos tienen todas las autoridades involucradas en materia tributaria.

En ese sentido, atendiendo a la amable invitación de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (**Prodecon**), a continuación desarrollaré tres aspectos que considero relevantes para el análisis e interpretación sistemática de los artículos 1º constitucional —como base normativa del reconocimiento de los derechos humanos en el entramado jurídico mexicano—, y el artículo 31, fracción IV, del mismo texto constitucional —como base normativa suprema de gran parte de las obligaciones que en materia tributaria tenemos los mexicanos.

De esta manera, en primer lugar, buscaré precisar a qué derechos humanos se refiere el texto constitucional, dónde están y cuáles de estos podrían estar en riesgo al hacer cumplir el Estado a las personas la obligación de contribuir al gasto público. En segundo lugar, a partir de establecer el entendimiento y alcances del principio *pro persona*, cómo podría, en mi opinión, hacerse uso de este al interpretar normas fiscales que reconozcan algún derecho humano, o bien, cuando dichas normas se encuentran frente a una norma que reconoce dichos derechos<sup>2</sup>.

.....  
<sup>2</sup> Un análisis más detallado de los tres temas que aquí se desarrollarán desde una perspectiva estricta de derechos humanos se encuentra en: Castilla Juárez, Karlos, "El principio *pro persona* en la administración de justicia", *Revista Cuestiones Constitucionales*, Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM, núm 20, enero-junio 2009, pp. 65-83; y "Un nuevo panorama constitucional para el derecho internacional de los derechos humanos en México", *Revista Estudios Constitucionales*, Centro de Estudios Constitucionales de Chile, Año 9, núm. 2, 2011, pp. 123-164.

Posteriormente, estableceré cuáles son y en qué se pueden traducir las obligaciones que en materia de derechos humanos contiene el artículo 1º constitucional cuando se trata de una autoridad con competencia tributaria, no sólo respecto de aquellas responsables de la ejecución de las normas, sino también de las responsables de crear el marco normativo que le da operatividad al artículo 31, fracción IV, así como aquellas que tienen bajo su responsabilidad dirimir diferencias y proteger los derechos de las personas contribuyentes. Para finalizar, estableceré a manera de conclusión algunas ideas que me parecen relevantes a partir de todo el análisis anterior.

Advierto a quien lee estas líneas que no soy experto en materia fiscal, por lo que mi visión necesariamente estará durante todo el desarrollo de este documento con una mayor incidencia y punto de partida en los derechos humanos. Muy probablemente dejaré de lado algunos debates actuales que sé existen por la incidencia de los derechos humanos en el derecho fiscal, no obstante ello, buscaré en todo momento aportar cierta salida a éstos a partir de proporcionar algunas ideas que permitan una mejor comprensión de lo que son, dónde están y cómo es deseable que se haga ejercicio y garantía de los derechos humanos.

## II. Los derechos humanos de los que gozan los y las contribuyentes en México

Para analizar este punto, antes que nada, resulta necesario señalar que el cambio en la denominación del Capítulo I del Título Primero de la Constitución Política de los Estados de: “De las garantías individuales” a “De los Derechos Humanos y sus Garantías”, no es un simple cambio terminológico que tan sólo hace que se denominen de manera distinta ese conjunto de derechos. Su implicación es mucho más profunda pues se trata de un cambio radical en la manera en que deberán ser entendidos, tratados e interpretados dichos derechos. Es la adopción del entendimiento más amplio y universalmente aceptado de los derechos que por el simple hecho

de ser un ser humano tiene cualquier persona, sin importar ya su nacionalidad o cualquier elemento subjetivo que pudiera diferenciar a una persona de otra, ya que los derechos humanos son derechos inherentes a todos los seres humanos, sin distinción alguna de lugar de residencia, sexo, origen nacional o étnico, color, religión, lengua, o cualquier otra condición. Derechos humanos es absoluta, concierne [a la persona humana], independientemente de todo contexto y de cualquier otra especificación<sup>3</sup>.

Se trata de la incorporación en la Constitución del término más amplio con que se cuenta para reconocer derechos a la persona por el simple hecho de que éstos son inherentes a la naturaleza humana, de romper la vieja idea de que le corresponde al Estado y a sus leyes otorgar derechos. Un cambio que en México se había relegado y que tal parece no siempre ha sido ni será fácilmente entendido al creerse por las autoridades, y de manera particular por muchos juzgadores, que esos derechos son finalmente una concesión graciosa que ellos hacen en favor de quien así lo consideran por medio de sus resoluciones y no, que en realidad, lo único que hacen es reconocer aquello que toda persona tiene por el simple hecho de ser un ser humano.

Pero además, no sólo significa ponerse en sintonía terminológica con la comunidad internacional, que es el origen principal de éste término, y dar la pauta para que el constitucionalismo mexicano retome la idea de que los derechos humanos son inherentes al ser humano. También implica que el tratamiento, interpretación y alcances que deberán dársele a estos derechos no es más el que de manera cerrada y exclusiva se les dé al interior de un Estado, sino que implica una constante actualización, diálogo y progresión a la par de toda la comunidad internacional de naciones. Implica abrirse a la comunidad internacional no sólo en aspectos comerciales o tecnológicos que normalmente se aceptan sin mayor oposición, sino también en calidad de vida, de derechos, de libertades, de dignidad humana para todas y todos.

.....

<sup>3</sup> Palombella, Gianluigi, *Las autoridades de los derechos humanos. Los derechos entre instituciones y normas*, Editoría Trotta, Madrid, 2006, p. 24.

De ahí se desprende que los derechos humanos en México a partir del 11 de junio de 2011 tienen dos fuentes normativas: i) la Constitución y ii) los tratados de los que el Estado mexicano es parte. Aunque como más adelante veremos, en realidad son una sola norma expandida al haberse creado con ello un bloque de derechos humanos.

Que sea una doble fuente normativa en realidad significa que además de observar el contenido del texto constitucional en sentido estricto, cuando se hable de derechos humanos en México, necesariamente se tendrá que voltear a ver el conjunto de tratados que en esa materia ha ratificado o se ha adherido el Estado mexicano. Que contrario a lo que ocurría, pese a que se podía hacer, hasta antes de esta reforma, ahora existirán ciertos derechos humanos independientemente de que estén expresamente contenidos en el texto de los 136 artículos que conforman la Constitución, al existir por estar contenidos en un tratado del que México es parte. Significa de manera simple que, el derecho de origen nacional y el derecho de origen internacional son ya sin excusa ni limitación alguna fuente directa de derechos humanos en México, sustento de atribuciones y protección con los que debe contar toda persona en razón de su naturaleza humana.

Todo lo anterior, de manera práctica se traduce en que el catálogo de derechos humanos ya no se circunscribe como tradicional y de manera cerrada se hacía a los 29 artículos que integran el Título Primero de la Constitución, o algunos más de ésta, sino que a los derechos humanos contenidos ahí y en otras partes del texto constitucional hay que sumar, al menos como un ejercicio básico, claro y rutinario de esto, los 26 derechos contenidos en la Convención Americana sobre Derechos Humanos, los 27 derechos contenidos en el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, los 4 derechos reconocidos en la Convención Interamericana para Prevenir, Sancionar y Erradicar la Violencia contra la Mujer, los 15 derechos contenidos en el Pacto Internacional de Derechos Económico, Sociales y Culturales, los 41 derechos reconocidos en la Convención sobre los Derechos del Niño, los 29 derechos contenidos en la Convención sobre los derechos de las personas con discapacidad, los

10 derechos contenidos en el Convenio sobre la Libertad Sindical y la Protección del Derecho de Sindicación, entre otros tantos más.

Así, al pensar en derechos humanos en México, en los derechos humanos de los y las contribuyentes, la mirada se debe de dirigir al contenido del texto constitucional y al contenido de más de 50 tratados que relativos expresamente a derechos humanos ha ratificado el Estado mexicano. Pero también en materia tributaria corresponderá analizar el contenido de tratados fiscales, no porque por ser tratados necesariamente reconocen derechos humanos, sino porque algunas de sus normas podrían contener alguno.

La delimitación del catálogo de derechos humanos no parece del todo sencilla, pero tampoco es una labor imposible, aunque ante la ausencia en el texto constitucional de un listado de tratados de derechos humanos como lo hace la Constitución de la Nación Argentina<sup>4</sup>, la pregunta necesaria es ¿qué tratados están incluidos como fuente de derechos? La respuesta no es del todo simple, pero en principio podría proponer tres maneras para acercarse a esa distinción:

i) Los derechos contenidos en tratados de los que México sea parte que expresamente tengan en su denominación la expresión derechos humanos (Convención Americana sobre Derechos Humanos), un derecho humano así reconocido (Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales; Convenio sobre seguridad y salud de los trabajadores) o estén destinados a evitar que se violen dichos derechos (Convención Interamericana para prevenir y sancionar la tortura; Convención sobre la eliminación de todas las formas de discriminación contra la mujer, Convenio sobre la conservación de los derechos de pensión de los migrantes, etc.).

ii) Los contenidos en tratados de los que México sea parte que sin importar su denominación no sean tratados multilaterales del tipo tradicional, concluidos en función de un intercambio

.....

<sup>4</sup> Véase artículo 75, inciso 22, segundo párrafo de la Constitución de la Nación Argentina (22 de agosto de 1994).

recíproco de derechos, para el beneficio mutuo de los Estados contratantes. Sino que su objeto y fin sean la protección de los derechos de los seres humanos, independientemente de su nacionalidad, tanto frente a su propio Estado como frente a los otros Estados contratantes. Esto es, que sean tratados en donde los Estados se sometan a un orden legal dentro del cual ellos, por el bien común, asumen varias obligaciones, no en relación con otros Estados, sino hacia los individuos bajo su jurisdicción (Convenio sobre pueblos indígenas y tribales; Convenio sobre las trabajadoras y los trabajadores domésticos), y

iii) Los derechos que contenidos en un tratado bilateral o multilateral del tipo tradicional del que México sea parte, amplíen un derecho humano específico, esto es, de aquellos que contenidos en un tratado que sólo genera obligaciones entre los Estados contratantes al sólo facultar a estos para el reclamo de su incumplimiento, generen con su aplicación una ampliación o especificación de un derecho humano contenido en un tratado de esa naturaleza. Por ejemplo, el artículo 36 de la Convención de Viena sobre Relaciones Consulares<sup>5</sup> que amplía y especifica el derecho a las garantías del debido proceso reconocido en los artículos 8 de la Convención



#### 5 Artículo 36 COMUNICACION CON LOS NACIONALES DEL ESTADO QUE ENVIA

1. Con el fin de facilitar el ejercicio de las funciones consulares relacionadas con los nacionales del Estado que envía:

a) los funcionarios consulares podrán comunicarse libremente con los nacionales del Estado que envía y visitarlos. Los nacionales del Estado que envía deberán tener la misma libertad de comunicarse con los funcionarios consulares de ese Estado y de visitarlos;

b) si el interesado lo solicita, las autoridades competentes del Estado receptor deberán informar sin retraso alguno a la oficina consular competente en ese Estado cuando, en su circunscripción, un nacional del Estado que envía sea arrestado de cualquier forma, detenido o puesto en prisión preventiva. Cualquier comunicación dirigida a la oficina consular por la persona arrestada, detenida o puesta en prisión preventiva, le será asimismo transmitida sin demora por dichas autoridades, las cuales habrán de informar sin dilación a la persona interesada acerca de los derechos que se le reconocen en este apartado;

c) los funcionarios consulares tendrán derecho a visitar al nacional del Estado que envía que se halle arrestado, detenido o en prisión preventiva, a conversar con él y a organizar su defensa ante los tribunales. Asimismo, tendrán derecho a visitar a todo nacional del Estado que envía que, en su circunscripción, se halle arrestado, detenido o preso en cumplimiento de una sentencia. Sin embargo, los funcionarios consulares se abstendrán de intervenir en favor del nacional detenido, cuando éste se oponga expresamente a ello.

2. Las prerrogativas a las que se refiere el párrafo 1 de este artículo se ejercerán con arreglo a las leyes y reglamentos del Estado receptor, debiendo entenderse, sin embargo, que dichas leyes y reglamentos no impedirán que tengan pleno efecto los derechos reconocidos por este artículo.

Americana y 14 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos. Es decir, el tratado multilateral tradicional no crea un nuevo derecho humano, sino tan sólo añade componentes a un derecho reconocido en un tratado de derechos humanos, lo que significa que sólo excepcionalmente entrarían en esa clasificación y sólo en la porción normativa que cumpla ese fin y no todo el tratado.

Esto no significa que muchos tratados comerciales, de integración económica y de cooperación entre Estados en la medida que tienen como finalidad última favorecer, en una medida u otra, el bienestar de los pueblos, sean tratados de derechos humanos, porque su objeto y fin se dirige a los Estados y no a los individuos, quienes en todo caso se benefician por una acción secundaria del Estado a partir del tratado y no directamente por el tratado, al ser el Estado el único que tiene respecto de las obligaciones ahí contenidas derechos y obligaciones, no frente a los individuos, sino frente a los demás Estados contratantes.

En este orden de ideas, la pregunta lógica es ¿dónde están en esa clasificación los tratados en materia fiscal? La respuesta, en mi opinión, es sencilla: en el tercer grupo. Esto es, son tratados que suelen contener una o dos normas que pueden estar relacionadas con la protección de derechos humanos, pero no todas las normas que integran los tratados, ni todos los tratados en materia fiscal pueden ser considerados *per se* como parte de ese bloque de derechos humanos que crea el artículo 1º constitucional.

Así, ninguno de los poco más de 70 tratados en materia fiscal que están en vigor en México<sup>6</sup>, por el simple hecho de ser tratados internacionales, forman parte del bloque de derechos humanos, ni reconocen, por el simple hecho de ser tratados, derechos humanos a las personas contribuyentes.

.....  
<sup>6</sup> Servicio de Administración Tributaria (SAT), Estado que guardan los Convenios fiscales celebrados por México, noviembre 2012, consultable en: [http://ftp2.sat.gob.mx/asistencia\\_servicio\\_ftp/publicaciones/legislacion12/cuadro09112012.pdf](http://ftp2.sat.gob.mx/asistencia_servicio_ftp/publicaciones/legislacion12/cuadro09112012.pdf)

En todo caso, para saber si algunos de esos tratados en materia fiscal reconocen algún derecho que puede ser considerado dentro del bloque de derechos humanos, se debe acudir a cada tratado y a partir de su contenido determinar si existe en él algún derecho humano reconocido en favor de los contribuyentes. Aunque hay que advertir también que, en muchos casos, estos tratados sólo reconocen derechos humanos para supuestos específicos, no de manera genérica como lo hacen las normas que antes enumeré.

Con el fin de dar más claridad a este punto, podemos señalar, a manera de ejemplo que, el tratado<sup>7</sup> bilateral denominado *Acuerdo entre los Estados Unidos Mexicanos y la República Federal de Alemania para Evitar la Doble Imposición y la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio*<sup>8</sup>, de los 32 artículos que lo integran, sin contar su Protocolo adicional, sólo en dos de ellos se reconocen derechos humanos a los contribuyentes. El primero, contenido en el artículo 24, relativo a la no discriminación<sup>9</sup>, con especial énfasis en la prohibición de discriminación en razón de la nacionalidad, esto es, en la limitación total que tienen los Estados parte de establecer a un nacional, en este caso alemán o mexicano, un impuesto más gravoso que el que se impondría a un nacional mexicano o alemán, o viceversa. Lo cual, se traduce no sólo en una obligación del tipotradicional para los Estados, sino en un derecho para los nacionales, residentes o no, en ambos Estados. Este es una ampliación del derecho humano reconocido, entre otros, en el párrafo quinto del artículo 1º constitucional, artículo 1.1 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos o artículo 2.2 del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales.

7 No debemos olvidar que de conformidad con el artículo 2.1.a de la Convención de Viena sobre Derecho de los Tratados, se entiende por “tratado” un acuerdo internacional celebrado por escrito entre Estados y regido por el derecho internacional, ya conste en un instrumento único o en dos o más instrumentos conexos y cualquiera que sea su denominación particular.

En este orden de ideas, debemos distinguir en este punto de manera clara cuando estamos en presencia de un tratado y cuándo frente a una declaración o instrumento internacional de naturaleza distinta a la de un tratado. La manera más sencilla para identificar ello es que los tratados dentro de su contenido normativo tienen especificaciones respecto a las modalidades de ratificación o adhesión, entrada en vigor, así como para su denuncia o terminación. En tanto que los demás instrumentos internacionales no tienen ese tipo de disposiciones.

8 Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 15 de diciembre de 2009.

9 Los nacionales de un Estado Contratante no serán sometidos en el otro Estado Contratante a ningún impuesto u obligación relativo al mismo que no se exija o que sea más gravoso que aquéllos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales de este otro Estado que se encuentren en las mismas condiciones, en particular con respecto a la residencia. No obstante las disposiciones del Artículo 1, la presente disposición es también aplicable a las personas que no sean residentes de uno o de ambos Estados Contratantes.

El segundo, se encuentra en el artículo 25 del referido Acuerdo y consistente en la obligación de contar con un recurso efectivo que podría traducirse en una parte del acceso efectivo a la justicia<sup>10</sup>, al establecerse que con independencia de los recursos previstos por la legislación interna de estos Estados, la persona que se sienta afectada por la aplicación de dicho tratado podrá someter su caso a la autoridad competente del Estado Contratante del que sea residente. Obligación que no se queda en un intercambio recíproco entre Estados, sino que se traduce en el derecho a un recurso efectivo con el que deben contar las personas a quienes se dirigen esas normas fiscales específicas. Esta es una ampliación o especificación del derecho humano reconocido en los artículos 25 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, 17 constitucional, entre otros más.

Pero fuera de estas dos normas, las demás que integran el Acuerdo citado son de eminente naturaleza y contenido fiscal que no podrían incorporarse como parte del bloque de derechos humanos establecido en el artículo 1º constitucional. Ninguna amplia, complementa, específica, ni reconoce algún derecho humano.

Situación similar ocurre con el “Convenio entre los Gobiernos de los Estados Unidos Mexicanos y la República Federativa del Brasil para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta”<sup>11</sup>; con el “Acuerdo entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de la República Popular China para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta”<sup>12</sup>; o con el “Acuerdo entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de la República de Indonesia para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta”<sup>13</sup>, los cuales

.....

<sup>10</sup> Cuando una persona considere que las medidas adoptadas por uno o ambos Estados Contratantes implican o pueden implicar para ella una imposición que no esté conforme con las disposiciones del presente Acuerdo, con independencia de los recursos previstos por la legislación interna de estos Estados, podrá someter su caso a la autoridad competente del Estado Contratante del que sea residente o, si fuera aplicable el párrafo 1 del Artículo 24, a la del Estado Contratante del que sea nacional. El caso deberá ser planteado dentro de los tres años siguientes a la primera notificación de la medida que implique una imposición no conforme a las disposiciones del Acuerdo.

<sup>11</sup> Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1 de enero de 2007.

<sup>12</sup> Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 28 de febrero de 2006.

<sup>13</sup> Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 8 de diciembre de 2004.

en sus artículos 24 y 25 contienen normas de la misma naturaleza que la contenida en el Acuerdo celebrado con Alemania<sup>14</sup>.

Un ejemplo más lo podríamos encontrar en la *Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal*, hecha en Estrasburgo<sup>15</sup>, la cual en su artículo 21 establece que el contenido de dicho tratado no puede afectar los derechos de las personas, siendo ello un claro límite que se impone a la autoridad fiscal en aspectos relativos, de manera específica a: i) intercambio de información, incluyendo auditorías fiscales simultáneas y participación en auditorías en el extranjero; ii) asistencia en el cobro, incluyendo el establecimiento de medidas cautelares; y iii) la notificación o traslado de documentos. Por lo que ese artículo refuerza en beneficio de todo contribuyente las obligaciones de respeto y garantía de los derechos humanos que tienen los Estados que son parte del tratado que lo incluye.

En materia tributaria, por su especial importancia y contenido, resulta necesario llevar a cabo un ejercicio como el anterior respecto al *Tratado de Libre Comercio de América del Norte*. De una revisión general, puedo afirmar que muchas de las disposiciones de ese tratado multilateral no contienen derechos humanos en favor de los contribuyentes, al ser la gran mayoría de sus disposiciones tan sólo un intercambio recíproco de derechos y obligaciones, para el beneficio mutuo de los Estados contratantes, que están orientadas a establecer un equilibrio de intereses entre Estados. En tanto que las normas con contenido de derechos humanos, se encaminan a garantizar el goce de derechos y libertades del ser humano, a lograr la efectiva protección de los derechos fundamentales de los seres humanos, independientemente de su nacionalidad, tanto frente a su propio Estado como frente a los otros Estados contratantes. Por lo que, se distinguen esas normas, porque los Estados se someten a un orden legal dentro del cual ellos, por el bien común, asumen varias obligaciones, no en relación con otros Estados, sino hacia

.....  
<sup>14</sup> Estos tratados, como bien se sabe, están elaborados a partir del Modelo de tratado de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) para evitar la doble imposición internacional. Por lo que, análisis y conclusión similares a las que aquí se han alcanzado podrían ser aplicadas a todo tratado que siga dicho modelo.

<sup>15</sup> Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 27 de agosto de 2012.

los individuos bajo su jurisdicción. Sin embargo, resulta necesario llevar a cabo un análisis detallado y cuidadoso de las 2206 normas integrantes del Tratado de Libre Comercio de América del Norte a fin de establecer de manera precisa cuáles de éstas podrían formar parte del bloque de derechos humanos establecido en el artículo 1º constitucional, si es que en alguna hay ampliación, complementación, especificación o reconocimiento de un derecho humano.

Con todo esto, podemos establecer, en primer lugar que, las y los contribuyentes gozan de los derechos humanos que tiene reconocido todo ser humano por el simple hecho de ello. Por lo que ya sea que esos derechos estén reconocidos en la Constitución, o en tratados internacionales, les deben ser respetados y garantizados, ya que la condición de contribuyente sólo les coloca bajo supuestos normativos específicos por la obligación con la que deben de cumplir —contribuir a los gastos públicos—, pero ello no les quita su condición de ser humanos, ni autoriza al Estado y sus órganos a colocarse por encima de éstos.

Tratándose de personas morales o colectivas, no debemos olvidar que *per se* no tienen derechos humanos, que sólo los tienen en tanto, y en la medida de que éstas pueden representar los derechos de personas en lo individual, y es ahí en dónde podrían como colectivo tener derechos humanos. Sin embargo, en este punto la distinción se debe hacer de manera clara, más cuando son personas morales con fines de lucro, actividades empresariales y con fines eminentemente económicos. Por no ser el objeto de este trabajo esa importante discusión respecto a las personas morales, por ahora sólo afirmo ello, pero sin duda, es un tema de gran interés y debate para la protección de los derechos humanos desde esta perspectiva<sup>16</sup>.

En la legislación mexicana y con estrecha relación a los derechos humanos en esta materia, la Ley Federal de los Derechos del

.....

<sup>16</sup> Una reflexión interesante que puede servir para acercarse a este tema, se comparten o no las premisas y conclusiones que se utilizan, y sin ser los últimos debates respecto al tema puede leerse en: Bernal Ladrón de Guevara, Diana; Guerra Juárez, Alejandra, y de la Torre Flores, Cesar Ivan, “Derechos Humanos de los Contribuyentes. Personas Jurídicas Colectivas”, Serie de cuadernos de la Procuraduría de Defensa del Contribuyente, Número VI, **Prodecon**, México, 2011; especialmente las páginas 13 a 18. Consultable en: <http://www.prodecon.gob.mx/libros/c6/01.html>

Contribuyente<sup>17</sup> en su artículo 2 establece un listado de derechos reconocidos de manera general en favor de los contribuyentes<sup>18</sup>, los cuales sólo tienen estrecha relación con algunas de las manifestaciones de los derechos humanos a la información, garantías del debido proceso, legalidad, propiedad privada, privacidad, y acceso a la justicia o protección judicial.

Esto sin olvidar, obviamente, las características esenciales que debe satisfacer la obligación de contribuir: proporcional, equitativa,



**17** Publicada en el Diario Oficial de la Federación el 23 de junio de 2005.

**18** 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.

legal. Características de la obligación que en sí mismas no son derechos humanos, sino que en un entendimiento amplio podrían considerarse como tales al servir para garantizar éstos, al establecer los límites de la obligación y los tres parámetros esenciales que toda autoridad debe observar en el ejercicio de su potestad tributaria al hacer cumplir el contenido del artículo 31, fracción IV, constitucional. Parámetros que sin duda alguna se ven reforzados con los tratados de derechos humanos, y sus interpretaciones, al verse influenciados por los llamados test de proporcionalidad e igualdad<sup>19</sup>, así como el entendimiento mínimo que de la ley se debe tener<sup>20</sup>. Aunque en la implementación de ello debe tenerse mucho cuidado, ya que no se está frente a “tradicionales” restricciones de derechos humanos, ni a evaluaciones de igualdad típicas de derechos humanos, sino a una que nunca debe perder de vista que parte o se vincula con el cumplimiento de una obligación, y no del simple ejercicio de un derecho humano<sup>21</sup>. Por lo que, si los derechos humanos no son absolutos<sup>22</sup>, más cuidado se debe tener en los alcances de éstos en materia tributaria cuando tienen frente a sí una obligación, y no sólo otro derecho, que también resulta relevante para la subsistencia de otros derechos humanos. Tema de gran interés, que desborda los fines de este trabajo, pero que espero tener oportunidad de desarrollar en otro momento.

No obstante ello y por todo lo antes establecido, resulta evidente que las y los contribuyentes tienen reconocidos los derechos humanos que cualquier otra persona tiene, y no sólo los específicos que por la naturaleza del derecho tributario de manera especializada y expresa se les han reconocido en algunos ordenamientos. Esto significa que las normas y cualquier acto tributario en general deben respetar

.....

<sup>19</sup> En lo aplicable a “proporcionalidad” y “restricciones a derechos humanos” por ser un caso relacionado con México, véase en este sentido: Corte IDH. *Caso Castañeda Gutman Vs. México*. Excepciones Preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 6 de agosto de 2008. Serie C No. 18, párrs. 174 a 205.

<sup>20</sup> En relación a esto puede verse: Corte IDH. *La Expresión “Leyes” en el Artículo 30 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos. Opinión Consultiva OC-6/86 del 9 de mayo de 1986*. Serie A No. 6.

<sup>21</sup> Que sea un deber y no un derecho de manera evidente nos lo muestra el artículo XXXVI de la Declaración Americana de Derechos y Deberes del Hombre, instrumento internacional cuya fuerza jurídico-normativa es menor que la de un tratado, pero establece que: Toda persona tiene el deber de pagar los impuestos establecidos por la Ley para el sostenimiento de los servicios públicos.

<sup>22</sup> Salvo algunos derechos que no pueden ser restringidos bajo ninguna circunstancia, como el derecho a no ser objeto de tortura o de tratos o penas crueles, inhumanos o degradantes. Por ser un caso relacionado con México véase en este tema el párrafo 174 del referido *Caso Castañeda Gutman*.

todos los derechos humanos que tiene el ser humano. Sin que ello signifique ni pueda entenderse que todo en materia tributaria es derechos humanos por estar siempre involucrados necesariamente seres humanos, sino tan sólo que el respeto a los derechos humanos es un límite permanente a la facultad del Estado para hacer cumplir la obligación de contribuir a los gastos públicos. Lo que también significa que nadie que tenga riquezas cuantificables tiene el “derecho humano a no contribuir”, ni que los derechos humanos son, ni pueden ser la justificación absoluta para que en todo caso y como regla general se pueda evadir o eliminar permanentemente esa obligación.

Por la naturaleza de la obligación de contribuir y las actividades que el Estado puede desarrollar para hacer cumplir ello, considero que los derechos humanos que podrían estar en mayor medida en riesgo son: vida, integridad personal, libertad personal, legalidad y retroactividad, garantías del debido proceso, asociación, privacidad, no discriminación - igualdad, salud, alimentación, propiedad privada, trabajo, seguridad social, protección judicial, entre otros. Por lo que, sin que ello sea una regla general, considero que este conjunto de derechos humanos podrían constituir algunos de los límites en los cuales la obligación de contribuir no puede ser exigida en toda su amplitud, ya que perdería su razón de ser y fines al pasar por encima de aspectos básicos de la dignidad humana.

En cuanto a las personas morales contribuyentes, con las advertencias que hice, me parecen que podrían serles vulnerados de manera más o menos clara los derechos a la legalidad y retroactividad, asociación, trabajo, propiedad privada, protección judicial y garantías del debido proceso.

Lo anterior, reitero, no significa que esa enunciación de derechos ejemplificativa y no limitativa sea el conjunto de derechos humanos con los que cuentan los contribuyentes, sino que esos son los que considero que más directamente se pueden ver afectados al momento en el que el Estado haga cumplir la obligación que se tiene de contribuir a los gastos públicos. Y respecto a ellos, me parece, es

que los tratados fiscales suelen poner especial énfasis y, por tanto, es común que éstos ya sólo aporten poco o una mera reiteración de derechos humanos al bloque previsto en el párrafo primero, del artículo 1º constitucional. Lo que no significa que tengan menor valor por estar ya reconocidos en tratados especializados en derechos humanos, sino que pese a la poca novedad que puedan aportar, su existencia refuerza su valor y vigencia frente a la potestad tributaria del Estado.

### III. La interpretación *pro persona* en materia fiscal

Uno de los aspectos más destacados en el contenido del artículo 1º constitucional en temas de interpretación lo es, sin duda alguna, la inclusión del principio *pro persona* como criterio hermenéutico que deberá prevalecer al interpretar los derechos humanos reconocidos en el bloque de derechos humanos que se integra como antes se ha establecido. Pero además de ser el principio interpretativo obligado en materia de derechos humanos, es también el elemento que rompe jerarquías entre las normas integrantes del bloque de derechos humanos y evita conflicto entre éstas, ya que en caso de que esté en pugna el contenido de éstos, la aplicación del principio *pro persona* será la llave que dé la solución, la base para la toma de decisión de la norma que prevalecerá.

Al interpretarse normas que consagran o reconocen derechos humanos se ha considerado que es válido, aceptado y necesario, tener en cuenta una regla que esté orientada a privilegiar, preferir, seleccionar, favorecer, tutelar y por lo tanto, a adoptar la aplicación de la norma que mejor proteja los derechos fundamentales del ser humano<sup>23</sup>. Es decir, que debe hacerse una interpretación extensiva de los alcances de los derechos humanos y restrictiva de sus limitaciones<sup>24</sup>. El principio *pro persona* tiene como fin acudir a la norma más protectora y/o a preferir la interpretación de mayor alcance de ésta al reconocer/garantizar el ejercicio de un derecho

.....  
<sup>23</sup> Henderson, Humberto, "Los tratados internacionales de derechos humanos en el ámbito interno: la importancia del principio pro homine", en *Revista del Instituto Interamericano de Derechos Humanos*, San José, No. 39, 1999, p. 87.

<sup>24</sup> Cfr. Corte Interamericana de Derechos Humanos, Serie A, No. 5, *Opinión Consultiva OC-5/85 del 13 de noviembre de 1985*, párr. 12.

fundamental; o bien, en sentido complementario, aplicar la norma y/o interpretación más restringida al establecer limitaciones/restricciones al ejercicio de los derechos humanos.

Aunque la forma en la cual se incorporó el principio *pro persona* en el texto constitucional mexicano no fue la más adecuada, al establecer únicamente que se deberá aplicar la protección más amplia, dejando fuera la restricción más limitada; lo relevante es que ya está incorporado de manera expresa en el sistema jurídico mexicano. En ese sentido, no debemos perder de vista que este principio tiene dos manifestaciones o reglas principales: 1. preferencia interpretativa y, 2. preferencia de normas<sup>25</sup>. La preferencia interpretativa a su vez tiene dos manifestaciones: a) la interpretativa extensiva y, b) la interpretativa restringida. Por su parte, la preferencia de normas se manifiesta de dos maneras: a) la preferencia de la norma más protectora y, b) la de la conservación de la norma más favorable. Todas estas clasificaciones y subclasificaciones se entienden de la siguiente forma:

1. La **preferencia de normas del principio *pro persona*** se presenta cuando a una determinada situación concreta, le es posible aplicar dos o más normas vigentes. Esta regla aporta una solución práctica de gran importancia, ya que desplaza la tradicional discusión del conflicto entre las normas de origen internacional y las de origen interno, superando con ello el debate doctrinal entre tradiciones monistas, dualistas o coordinadoras. Asimismo, ayuda a superar otro tradicional debate relacionado con la jerarquía de las normas, pues teniendo como fin último la protección de los derechos de la persona, lo que importa es la aplicación de la norma que mejor de vigencia a los derechos humanos sin importar la posición que ocupe en el entramado jurídico.

Esta regla cuando se manifiesta mediante la **aplicación de la norma más protectora**, permite al juez o interprete legal seleccionar de entre varias normas concurrentes o al menos de entre dos normas, aquella que su contenido ofrezca una protección más favorable a

.....

<sup>25</sup> Cfr. Carpio Marcos, Edgar, *La interpretación de los derechos fundamentales*, Lima, Palestra, 2004.

la persona o aquella que contenga de manera más especializada la protección que se requiere para el individuo o víctima en relación con sus derechos humanos.

Cabe destacar, que la aplicación de esta manifestación del principio *pro persona* implica acudir o utilizar la norma más protectora o la menos restrictiva, según sea el caso, sin importar la ubicación jerárquica que ocupe ésta en el sistema jurídico, es decir, que en virtud del principio *pro persona* la norma que prevalecerá es aquella que mejor proteja o menos restrinja al ser humano en el ejercicio de sus derechos fundamentales, ya sea sobre otra igual, inferior o incluso de superior rango en la jerarquía jurídica de cada Estado, pues lo importante es asegurar el ejercicio y garantía de los derechos humanos, preservar la dignidad y alentar el desarrollo de los seres humanos. A este respecto y a manera de ejemplo, la Corte Interamericana de Derechos Humanos ha establecido que “si a una misma situación son aplicables la Convención Americana y otro tratado internacional, debe prevalecer la norma más favorable a la persona humana”<sup>26</sup>. En el caso del derecho fiscal mexicano, no nos deberá importar si la norma que reconoce y protege un derecho humano está en el Código Fiscal de la Federación, en la Constitución, en la Ley Federal de Derechos del Contribuyente o en un Acuerdo para evitar la doble imposición, prevalecerá la que mejor garantice el derecho humano de que se trate en el marco del cumplimiento de la obligación de contribuir.

Es importante subrayar que aquí no está en juego un problema de derogación ni abrogación, sino de aplicabilidad e interpretación de distintas fuentes de igual o diferente rango. Todo ello sin perjuicio de los tradicionales problemas técnicos que apareja calificar a una norma como más protectora de los derechos humanos, al momento de compararla con otra<sup>27</sup>.

Como ejemplo de esta primera manifestación en la aplicación de normas fiscales podríamos señalar el siguiente:

.....  
<sup>26</sup> Corte IDH. *La Colegiación Obligatoria de Periodistas*, párr. 51.

<sup>27</sup> Henderson, Humberto, *op. cit.*, pp. 93, 94.

**Artículo 71, Código Fiscal de la Federación\*.**

**VS**

**Artículo 8.1 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos.**

Son responsables en la comisión de las infracciones previstas en este Código las personas que realicen los supuestos que en este Capítulo se consideran como tales así como las que omitan el cumplimiento de obligaciones previstas por las disposiciones fiscales, incluyendo a aquellas que lo hagan fuera de los plazos establecidos.

[...]

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.

**Aplicación del principio *pro persona***

Sin duda, si se trata de establecer la responsabilidad por el incumplimiento de obligaciones en materia fiscal, en aplicación del principio *pro persona* deberá aplicarse la norma contenida en el tratado internacional en razón de que ésta para la determinación del incumplimiento de obligaciones en materia fiscal da el derecho a la persona de ser oída, en tanto que, la norma fiscal nacional presume la responsabilidad por suponer que una persona se coloca bajo uno de los supuestos en ella contenidos.

*\*Última reforma publicada Diario Oficial de la Federación el 12 de diciembre de 2011.*

**Artículo 95, Código Fiscal de la Federación\*.**

**VS**

**Artículo 8.2 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos.**

Son responsables de los delitos fiscales, quienes:

- I. Concierten la realización del delito.
- II. Realicen la conducta o el hecho descritos en la Ley.
- III. Cometan conjuntamente el delito.
- IV. [...]

Toda persona inculpada de delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se establezca legalmente su culpabilidad.

**Aplicación del principio *pro persona***

Resulta evidente que en aplicación del principio *pro persona* deberá prevalecer la norma de la Convención Americana y no se deberá considerar responsable a quien pudiendo cometer cualquiera de las conductas ahí enlistadas, no se haya establecido legalmente su culpabilidad o responsabilidad penal”.

*\*Última reforma publicada Diario Oficial de la Federación el 12 de diciembre de 2011.*

*\*\*Siempre ha llamado mi atención la manera en la cual están tipificados los delitos fiscales, no sólo por su formulación específica, sino también por estar contenidos en una norma de naturaleza administrativa y no penal. Todo lo cual, podría vulnerar derechos humanos.*

Otros ejemplos podrían situarse al enfrentar a una disposición de una ley con una disposición de un tratado o aún frente a una norma de la Constitución. Si la ley tuviese un contenido de mayor protección o menos restrictivo para el goce y ejercicio de los derechos fundamentales, el artículo de la ley sería el que se utilizaría en aplicación del principio *pro persona*. Lo mismo que si se tuvieran dos tratados, uno ratificado con más anterioridad que otro, referidos a los mismos temas y obvio que con la misma jerarquía normativa, se aplicaría el tratado que contenga disposiciones más protectoras<sup>28</sup>.

Por otra parte, cuando esta regla se manifiesta mediante la **conservación de la norma más favorable** —que en gran medida es idéntica a lo antes descrito, al importar más la protección que ofrezca y no la jerarquía—, se añade un elemento de temporalidad, ya que se trata de casos en los que una norma posterior puede desaplicar o incluso derogar una norma anterior de igual o inferior jerarquía, ya sea de manera expresa o tácita con el fin de proteger de mejor manera los derechos humanos.

La aplicación del principio *pro persona* para estos casos conlleva que la norma posterior que ofrece una menor protección o impone mayores restricciones al ejercicio de un derecho fundamental, no deroga o desaplica a la norma anterior, sin importar si es de igual, menor o mayor rango jerárquico, siempre y cuando la norma anterior o norma a desaplicar/derogar, sea la que consagre mejores o mayores protecciones para las personas.

Esta manifestación del principio *pro persona* está enfocada a modificar tradicionales interpretaciones de derecho interno que aceptan que la norma posterior deroga a la anterior (*lex posterior derogat priori*). Este criterio de interpretación tiene como base el contenido de normas internacionales de derechos humanos que ya expresamente disponen que aunque sean posteriores en el tiempo al momento de ser ratificadas, no derogan otras disposiciones nacionales o internacionales anteriores que establezcan protecciones más favorables al ser humano<sup>29</sup>. Es

.....  
<sup>28</sup> Respecto a este ejemplo puede observarse el contenido del Artículo 10 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (en vigor desde marzo de 1976) y el del Artículo 17 de la Convención internacional sobre la protección de los derechos de todos los trabajadores migratorios y de sus familiares (en vigor desde 2003), siendo aplicable éste último.

<sup>29</sup> Véase artículo 5 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, artículo 29 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, artículo XV Convención Interamericana sobre Desaparición Forzada de Personas, artículo VII de la Convención Interamericana para la Eliminación

decir, que al tratarse de derechos fundamentales, lo que se busca es la vigencia de estos por encima de reglas de jerarquía y temporalidad, a fin de lograr la conservación de las normas más favorables para el ejercicio de los derechos humanos<sup>30</sup>.

Como ejemplo de esta manifestación en materia fiscal podemos señalar:

Artículo 18 Código Fiscal de la Federación. (en vigor a partir del 1 de enero de 2012)	Artículo 286 L de la Ley del Seguro Social. (en vigor a partir del 20 de diciembre de 2001)
<b>VS</b>	
<p>Toda promoción dirigida a las autoridades fiscales, deberá presentarse mediante documento digital que contenga firma electrónica avanzada. Los contribuyentes que exclusivamente se dediquen a las actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas que no queden comprendidos en el tercer párrafo del artículo 31 de este Código, podrán no utilizar firma electrónica avanzada. El Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general, podrá determinar las promociones que se presentarán mediante documento impreso.</p>	<p>El Instituto, para lograr la mejor aplicación de las facultades contenidas en esta Ley, así como de las facultades que las demás leyes o reglamentos le confieran, recibirá las promociones o solicitudes que los particulares presenten por escrito, sin perjuicio de que dichos documentos puedan presentarse a través de medios de comunicación electrónicos, magnéticos, digitales, ópticos, magneto ópticos o de cualquier otra naturaleza, para lo cual emplearán los medios de identificación correspondientes.</p> <p>[...]</p>
<b>Aplicación del principio <i>pro persona</i>*</b>	
<p>Si se tratara de un caso en el que la promoción está vinculada con la defensa de derechos del contribuyente y el Instituto Mexicano del Seguro Social estuviese en su calidad de autoridad fiscal, en aplicación del principio <i>pro persona</i> deberá prevalecer el artículo 286 L, al ser el que establecer mejores posibilidades para la presentación de promociones, aun cuando sea anterior por varios años a la contenida en el Código Fiscal de la Federación.</p>	
<p><i>*Sé que un debate normativo como el que se pone de ejemplo aquí resulta difícil de presentarse en la realidad por el hecho de que está bien definido que en los procedimientos antes el IMSS es inaplicable el CFF. Sin embargo, lo utilizo con el único fin de mostrar que en supuestos similares a este que pudieran presentarse, esa es la manera en la cual se debería resolver atendiendo al principio pro persona, más cuando como aquí se indica, la presentación de una promoción fuera relevante para la protección de los derechos del contribuyente.</i></p>	

de Todas las Formas de Discriminación contra las Personas con Discapacidad, artículo 23 de la Convención sobre la eliminación de todas las formas de discriminación contra la mujer, artículo 41 de la Convención sobre los Derechos del Niño, entre otras.

**30** La Corte Interamericana de Derechos Humanos en congruencia con lo aquí señalado estableció en el párrafo 156 de la Opinión Consultiva OC-18/03, *Condición jurídica y derechos de los migrantes indocumentados* que: "... como son numerosos los instrumentos jurídicos en los que se regulan los derechos laborales a nivel interno e internacional, la interpretación de dichas regulaciones debe realizarse conforme al principio de la aplicación de la norma que mejor proteja a la persona humana, en este caso, al trabajador. Esto es de suma importancia ya que no siempre hay armonía entre las distintas normas ni entre las normas y su aplicación, lo que podría causar un perjuicio para el trabajador. Así, si una práctica interna o una norma interna favorece más al trabajador que una norma internacional, se debe aplicar el derecho interno. De lo contrario, si un instrumento internacional beneficia al trabajador otorgándole derechos que no están garantizados o reconocidos estatalmente, éstos se le deberán respetar y garantizar igualmente".

Otros ejemplos se podrían dar cuando al existir una ley, posteriormente se ratificara un tratado de derechos humanos o que contiene una disposición que protege derechos humanos, y el tratado tuviera disposiciones menos protectoras que la ley, aún siendo jerárquicamente superior y posterior en tiempo, al conservar la norma más favorable, se aplicaría la ley. Uno más podría presentarse incluso cuando una reforma a la Constitución estableciera restricciones al ejercicio de los derechos fundamentales y estuviesen vigentes otras disposiciones constitucionales, de tratados o incluso legales que fueran más favorables para el ejercicio de los derechos humanos, en aplicación del principio *pro persona* —conservación de la norma más favorable—, se aplicaría el tratado o incluso la ley, aun cuando ambos formen parte del bloque de derechos humanos o sea jerárquicamente inferior y anterior en el tiempo, respectivamente. Para hacer más gráfico el ejemplo, en caso de que se reestableciera la pena de muerte en la Constitución mexicana, la conservación de la norma más favorable sería aplicar las disposiciones legales o las contenidas en tratados que prohíben su aplicación, que prohíben su reestablecimiento o que evitan la aplicación de dicha sanción penal, aún cuando esas disposiciones forman parte del bloque de derechos humanos y sean anteriores en el tiempo.

2. La **preferencia interpretativa del principio *pro persona***, que es la otra de sus reglas o manifestaciones, a diferencia de lo anterior, no implica la disyuntiva de aplicar una norma de entre varias posibles. Aquí, el juzgador o interprete jurídico se encuentra frente a una norma de derechos humanos, con contenido de derechos humanos o que sirve para proteger derechos humanos, respecto a la cual se pueden hacer varias interpretaciones. Es decir, hay una norma que protege derechos humanos y una pluralidad de posibles interpretaciones de dicha norma, o bien, una pluralidad de significados, contenidos y alcances de una determinada norma.

La preferencia interpretativa conlleva dar a una norma que contiene derechos humanos su más amplia interpretación para que éstos se ejerzan, o bien, el mínimo alcance interpretativo posible si se trata de limitar o suspender su ejercicio, sin dejar fuera los matices que entre ambos extremos se pueden presentar.

Esta regla cuando se manifiesta por medio de la **preferencia interpretativa restringida**, implica que cuando se establecen restricciones permanentes al ejercicio de los derechos o su suspensión extraordinaria, la norma debe ser interpretada de tal manera que se limite o restrinja lo menos posible dicho ejercicio. Se debe adoptar la interpretación que mejor haga permanecer el derecho, que mejor tutele a la persona, aún cuando resulte necesario establecer limitaciones al ejercicio de los derechos. Es decir, que ante un caso concreto en el que por condiciones extraordinarias se tenga que imponer una restricción al ejercicio de un derecho humano determinado, el juzgador o intérprete legal debe optar por la interpretación que menos reduzca la esencia de dicho derecho, por la interpretación que aún ante la restricción permita el ejercicio de los aspectos claves del derecho de que se trate, por la interpretación más restringida y que en la medida de lo posible haga viable el ejercicio del derecho como si no existiere restricción.

Lo anterior no implica que los derechos humanos no puedan ser restringidos o suspendidos<sup>31</sup>, sino más bien, que las restricciones que se establezcan, al momento de ser evaluadas, sean sólo aquellas estrictamente necesarias para el fin que se busca y que menos limiten el ejercicio de los derechos humanos.

La Corte Interamericana de Derechos Humanos al explicar el alcance del también llamado principio *pro homine* en relación con las restricciones de los derechos humanos, ha expresado que “entre varias opciones para alcanzar ese objetivo debe escogerse aquella que restrinja en menor escala el derecho protegido. Es decir, la restricción debe ser proporcional al interés que la justifica y ajustarse estrechamente al logro legítimo del objetivo”<sup>32</sup>.

Esta manifestación del principio *pro persona* busca alejarse lo menos posible en sentido negativo del centro o núcleo del derecho humano a limitar o suspender.

.....

<sup>31</sup> Véase como ejemplo de la posibilidad de suspender de derechos humanos el artículo 27 de la Convención Americana sobre derechos Humanos y el artículo 4 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos. Y respecto a que no hay derechos humanos absolutos: Corte IDH. *Caso Castañeda Gutman Vs. México*. Excepciones Preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 6 de agosto de 2008. Serie C, No. 184, párr. 174.

<sup>32</sup> Corte IDH, *Opinión Consultiva OC-5/85, “La colegiación obligatoria de periodistas (artículos 13 y 29 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos)*, del 13 de noviembre de 1985, Serie A, No. 5, párr. 46.

Como ejemplo de este tipo de interpretaciones podríamos señalar en materia fiscal la siguiente:

Artículo 98, segundo párrafo, del Código Fiscal de la Federación.	Aplicación del principio <i>pro persona</i> interpretación restringida.
[...]  La tentativa se sancionará con prisión de hasta las dos terceras partes de la que corresponda por el delito de que se trate, si éste se hubiese consumado.  [...]	Para garantizar la libertad personal:  La porción normativa " <i>hasta dos terceras partes</i> " en aplicación del principio <i>pro persona</i> deberá entenderse que no en todos los casos se debe llegar a ésta, sino que tan sólo es un límite que el legislador estableció, más no la regla a seguir.

Podría incluso en aplicación de esta manifestación del principio *pro persona* afirmar que en esta se sustentan parte importante de los límites a la obligación de contribuir a los gastos públicos, en la medida de que el cumplimiento de ésta no puede llegar al grado de privar, por ejemplo, a las personas de su mínimo vital, de poner en riesgo los medios necesarios para su digna subsistencia o privársele de la libertad por no contar con medios para hacer frente a dicha obligación, entre otros supuestos que podrían presentarse.

Por su parte, cuando esta regla se manifiesta mediante la **preferencia interpretativa extensiva**, implica que ante diferentes interpretaciones de un dispositivo legal, se debe optar por aquella que conduzca a una mejor y más amplia protección de los derechos humanos, descartando así las que restrinjan o limiten su ejercicio. Se debe adoptar o preferir por el juez o intérprete legal la interpretación que más optimice un derecho humano, y dicha optimización conlleva de ser necesario y posible ampliar o extender el sentido y alcance de éste. Es decir, que para aplicar una norma con múltiples interpretaciones a un caso concreto, se debe preferir la interpretación más amplia o que mejor proteja los derechos humanos, o bien, hacer una interpretación que amplíe el alcance y contenido del derecho bajo estudio a fin de hacer efectiva la protección de la persona.

Como **sub principios**<sup>33</sup> de esta manifestación del principio *pro persona*, o incluso, como una manifestación directa de este principio, ya que amplían u optimizan el ejercicio de derechos humanos, se ubican los siguientes:

- *In dubio pro reo*: en caso de duda se favorecerá al imputado o acusado -reo-, la aplicación de este busca por ejemplo, que para el caso en que no se genere convicción para el juzgador a partir de los medios probatorios, debe optarse por liberar al detenido o procesado.
- *Favor libertatis*: en favor de la libertad; se aplica a la interpretación de las normas legales que favorecen la libertad de un detenido. Su aplicación busca un preferente ejercicio de los derechos, interpretándose en el sentido que mayor asegure su tutela, es decir, en el sentido de asegurar en el mayor número de supuestos la libertad de la persona ante cualquier tipo de detención.
- *Favor rei*: en favor del reo; por medio de la aplicación de éste, en materia de recursos, el tribunal de alzada está facultado para pronunciar, respecto del acusado, una sentencia más favorable o una absolución *favor rei*, aunque aquél hubiera consentido la condena.
- *Favor debilis*: en favor de las víctimas, a favor del más débil. Su aplicación busca la protección a las víctimas y la protección a la parte más débil en cualquier tipo de relación.
- *In dubio pro operario*: en caso de duda se favorecerá al trabajador -operario-. La aplicación de éste, por ejemplo, implica que al darse la posibilidad de aplicación de una norma al caso concreto, se debe dar a ésta la interpretación que mejor proteja o mejor asegure los derechos del trabajador.
- *In dubio pro libertate*: en la duda a favor de la libertad.
- *In dubio pro actione*: en caso de duda, mantener el procedimiento y llevarlo hasta el final; por medio de la aplicación de éste, se busca que la persona pueda acceder a la justicia, a los mecanismos de tutela de

.....  
<sup>33</sup> En este sentido véase Carpio Marcos, Edgar, *op. cit.*

sus derechos, donde las condiciones o limitaciones que la ley pueda establecer para el acceso al recurso o juicio deban ser interpretadas de manera tal que se optimice al mayor grado la efectividad del derecho y pueda ser iniciado el mayor número de procesos<sup>34</sup>.

Como se observa de todos estos ejemplos que aquí llamo sub principios, pero que en realidad son principios del derecho penal, derecho laboral, derecho constitucional, derecho procesal; la aplicación del principio *pro persona* en su manifestación interpretativa extensiva, y en general en cualquiera de sus manifestaciones, no es ajena y menos aún incompatible con criterios de interpretación tradicional que se utilizan por los juzgadores al aplicar e interpretar el derecho interno<sup>35</sup> y, por tanto, muestran la necesidad de que sean aplicados todos los principios en favor de la persona y no sólo aquellos que la costumbre y práctica jurídica nacional ha adoptado como aceptables o necesarios para atender supuestos concretos y que en general son sólo en materia penal, laboral y agraria.

La interpretación extensiva además de tener como fin el lograr una mejor y mayor protección de los derechos humanos al dar un alcance y contenido más amplio a éstos, permite adecuar el Derecho a la realidad social de un momento determinado, pues no podemos olvidar que todo sistema normativo encargado de reglamentar una realidad social, debe experimentar una evolución paralela a la que experimenta esa realidad<sup>36</sup>, y actualmente por diversos factores, la realidad exige la vigencia, respeto y garantía de los derechos humanos.

.....

**34** La aplicación de éste por los tribunales federales mexicanos, en especial los que conocen del juicio de amparo, podría generar un importante cambio para la efectividad de juicio en comento respecto a la protección de los derechos fundamentales, aunque implicaría –siendo muy deseable– abandonar jurisprudencia que establece el estudio de las causales de improcedencia como una cuestión de orden público y preferente al estudio del resto de la demanda o al estudio del fondo por importante que pueda ser el tema sobre el que verse (véase No. Registro: 194,697, Jurisprudencia, Materia(s): Común, Novena Época, Instancia: Primera Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, IX, Enero de 1999, Tesis: 1a./J. 3/99, Página: 13; y No. Registro: 198,223, Jurisprudencia, Materia(s): Común, Novena Época, Instancia: Segunda Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, VI, Julio de 1997, Tesis: 2a./J. 30/97, Página: 137).

**35** En el entendido que el derecho interno esta integrado también por las normas emanadas del derecho internacional, independientemente de la forma en que se incorporen en cada Estado.

**36** La Corte Interamericana de Derechos Humanos, en la Opinión Consultiva sobre la Interpretación de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre (1989) y en la Opinión Consultiva sobre el derecho a la información sobre la asistencia consular en el marco de las garantías del debido proceso legal (1999); así como la Corte Europea de Derechos Humanos, en los casos Tyrer versus Reino Unido (1978), Marckx versus Bélgica (1979), Loizidou versus Turquía (1995), entre otros, han señalado en un sentido similar que los tratados de derechos humanos son instrumentos vivos, cuya interpretación tiene que acompañar la evolución de los tiempos y las condiciones de vida actuales.

Finalmente, podemos señalar que esta manifestación del principio *pro persona* busca alejarse lo más posible en sentido positivo del centro o núcleo del derecho humano a fin de alcanzar su mejor y más amplia expresión.

Como ejemplo de esta manifestación, podríamos dar las siguientes interpretaciones:

Artículo 33 del Código Fiscal de la Federación.	Aplicación del principio <i>pro persona</i> interpretación extensiva.
<p>Artículo 33.- Las autoridades fiscales para el mejor cumplimiento de sus facultades, estarán a lo siguiente:</p> <p>I.- Proporcionarán <b>asistencia</b> gratuita a los contribuyentes y para ello procurarán:</p> <p>a).- Explicar las disposiciones fiscales <b>utilizando en lo posible un lenguaje llano alejado de tecnicismos y en los casos en que sean de naturaleza compleja, elaborar y distribuir folletos a los contribuyentes.</b></p>	<p>Para garantizar la asistencia a que se refiere ese artículo en un país pluricultural como lo es México, el lenguaje llano, alejado de tecnicismos debe interpretarse en el sentido de que ello también debe hacerse en los idiomas indígenas existentes en nuestro país.</p>

Un ejemplo claro en la aplicación de este principio, en el que participó **Prodecon** y resolvió la Segunda Sala de la Suprema Corte, lo es el relativo a que al no existir disposición legal que establezca el desechamiento de la demanda de nulidad cuando su presentación se realice fuera del plazo de 15 días previsto para la vía sumaria, pero dentro de los 45 días que se prevén para la ordinaria, dicha demanda debe ser admitida por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa: Lo anterior, porque además de que como ya señalé no existe disposición que ordene que se deba desechar, resulta muy complejo para los contribuyentes determinar cuándo procede la vía sumaria, ya que supone el conocimiento de temas jurídicos especializados<sup>37</sup>.

37 Véase: Suprema Corte de Justicia de la Nación, Segunda Sala, amparo directo en revisión 2409/2012, resuelto en sesión de 7 de noviembre de 2012.

Respecto a esta manifestación del principio *pro persona* se debe tener especial cuidado en materia tributaria, ya que si llevamos a su máximo extremo en todos los casos el contenido de algunos derechos humanos, la obligación de contribuir quedaría sin valor alguno. Por lo que en derecho fiscal no debemos perder de vista que la obligación de contribuir también tiene como fin último la satisfacción de algunos derechos humanos. Así, lo que siempre se debe hacer es buscar un justo equilibrio y, sin desnaturalizar, ni hacer que los derechos humanos pierdan sentido, buscar ampliar el contenido de éstos sin desaparecer en todos los casos, y principalmente en los de demostrable riqueza cuantificable, la posibilidad de exigir el cumplimiento de esa obligación.

Es importante señalar que todas las manifestaciones o reglas antes descritas pueden aplicarse de manera independiente o combinada, ya que por ejemplo, al aplicar la norma más favorable también se le puede dar a esa norma una interpretación más amplia de lo que por sí ya era benéfica.

No escapa a este análisis que también la utilización de este principio puede generar tensión ente dos o más derechos, pues la directriz no puede aplicarse simultáneamente a todos los derechos por estar éstos contrapuestos entre sí (las interpretaciones expansivas chocan entre sí, se oponen y limitan recíprocamente). Sin embargo, es mejor la existencia de esos choques entre derechos, que su inexistencia, pues al final, esos conflictos o colisiones de derechos humanos, pueden ser resueltos por medio de la puesta en práctica de los métodos judiciales de ponderación y coexistencia entre derechos fundamentales que procuran armonizar los distintos valores en juego. Una buena armonización procurará salvar el contenido esencial de cada uno, salvándolos a todos, sin desnaturalizar ninguno y sin sacrificar totalmente uno de los valores en juego, lo que al final y para hacer esto, nuevamente nos lleva a pensar en el principio *pro persona*.

Si en el proceso de interpretación judicial de las normas con contenido de derechos humanos se toman en consideración lo que sobre cada materia regula tanto el derecho interno como el derecho internacional, y se aplica —con una visión coherentemente racional— la disposición más favorable a la persona, no sólo se estaría haciendo una interpretación integral del sistema jurídico vigente, sino además, se estaría actuando como un juez justo y racional, como un juez de la Constitución, respetuoso de los derechos humanos y las libertades fundamentales<sup>38</sup>.

Los aportes que proporciona la aplicación del principio *pro persona* a la interpretación y aplicación del derecho teniendo como objetivo la mayor y mejor protección de las personas, sin duda son mayores que sus desventajas, pues al final lo que se logra es la preservación de la dignidad del ser humano.

#### IV. ¿A qué autoridad fiscal se dirigen las obligaciones en materia de derechos humanos?

El tercer párrafo del artículo 1º constitucional, establece de manera textual:

Todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad. En consecuencia, el Estado deberá prevenir, investigar, sancionar y reparar las violaciones a los derechos humanos, en los términos que establezca la ley.

Atendiendo a ello, parece evidente que la porción normativa “todas las autoridades” dirige de manera ineludible el conjunto de obligaciones ahí contenidas a la totalidad de autoridades con competencia y facultades en materia tributaria, incluidas instituciones

.....  
<sup>38</sup> Cfr. Meléndez, Florentin, *op. cit.*, p. 118.

y órganos encargados de la creación, aplicación y cumplimiento de la normativa fiscal. Así, podría señalar que en materia fiscal, las referidas obligaciones están dirigidas, entre otras, a:

- Cámara de Diputados
- Cámara de Senadores
- Congresos Locales
- Secretaría de Hacienda y Crédito Público
- Servicio de Administración Tributaria
- Procuraduría Fiscal
- Procuraduría de la Defensa del Contribuyente
- Instituto Mexicano del Seguro Social
- Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores
- Comisión Nacional del Agua
- Tesorerías locales
- Tesorerías municipales
- Suprema Corte de Justicia de la Nación
- Tribunales Colegiados
- Jueces de distrito
- Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa
- Tribunales administrativos y/o fiscales locales.

Pero, ¿qué significa cada una de esas obligaciones? De manera concreta, aplicándose de la perspectiva de derechos humanos que es donde está su origen, y de manera particular a la materia fiscal, se traducen en lo siguiente:

**Promover** implica impulsar y difundir por todos los medios posibles a su alcance la cultura de respeto a los derechos humanos, bajo el entendido de que respetar los derechos humanos pesa sobre todos los miembros de la familia humana, sin importar si son nacionales, extranjeros, servidores públicos, particulares, civiles, militares, etc. Es incentivar en todos los ámbitos y en todas partes a que los derechos humanos sean una constante, la guía de actuación de autoridades y particulares, frente a sí y frente a los demás. En materia fiscal podría representar esta obligación el difundir los derechos de los

contribuyentes, los requisitos de procedencia de los diversos recursos previstos en la legislación fiscal, entre otras medidas similares.

**Respetar** consiste en cumplir directamente la conducta establecida en cada norma, ya sea absteniéndose de actuar o dando una prestación; es asumir siempre frente a los derechos humanos actitudes de consideración, acatamiento y deferencia. Así por ejemplo, respetar el derecho a la libertad individual es abstenerse de incurrir en detenciones ilegales o arbitrarias, en desapariciones forzadas, en secuestros y en tomas de rehenes. En materia tributaria podría consistir en no crear impuestos que vulnere derechos humanos por ser, por ejemplo, discriminatorios en razón de la edad, por afectar el derecho al salario, a la seguridad social; como también el no ejercer las facultades fiscales como lo son la aplicación de sanciones sin posibilidad de defensa, el no impedir que se impugnen actos que afecten al contribuyente, el hacer cumplir la obligación de contribuir dentro de los parámetros estrictos de proporcionalidad, equidad y legalidad, entre muchas más con ese fin.

**Proteger** es una obligación estrechamente relacionada con la de garantizar que implica el establecimiento de medidas de carácter jurídico, político, administrativo y cultural que sirvan para amparar, favorecer y defender los derechos humanos. En materia fiscal como ejemplo podría traducirse en crear instituciones operativas para la defensa y asistencia jurídica del contribuyente, la simplificación de los recursos y medios de defensa y/o la capacitación de los funcionarios para que traten con respeto y desempeñen sus actividades sin afectar los derechos de los y las contribuyentes.

**Garantizar** implica el deber de organizar todo el aparato gubernamental y, en general, todas las estructuras a través de las cuales se manifiesta el ejercicio del poder público, de manera tal que sean capaces de asegurar jurídicamente el libre y pleno ejercicio de los derechos humanos. Es una obligación complementaria a la de respetar, ya que no sólo implica el cumplimiento estricto del mandato normativo que establece cada derecho, sino una obligación positiva de crear condiciones institucionales, organizativas y

procedimentales para que las personas puedan gozar y ejercer plenamente los derechos y libertades. No se agota con la existencia de un orden normativo, sino que implica la necesidad de una conducta gubernamental que asegure la existencia, en la realidad, de goce y ejercicio de los derechos humanos. De esta obligación, derivan tres específicas: prevenir<sup>39</sup>, investigar<sup>40</sup> y sancionar<sup>41</sup> las violaciones de derechos humanos.

En materia tributaria podría traducirse esta obligación en el establecimiento de plazos claros, la aplicación del principio *pro persona* para asegurar el derecho de defensa, el establecimiento de medios para que no sólo los grandes contribuyentes accedan a la justicia e incluso, el establecimiento de efectos generales de las sentencias de amparo a fin de no mantener en vigor normas que establezcan impuestos que afecten derechos humanos; la creación de programas de capacitación de sus funcionarios; la difusión de las facultades de las autoridades y derechos de los contribuyentes; los medios necesarios para lograr la efectividad en el cumplimiento de resoluciones, la eficacia y simplificación en el trámite de consultas y solicitudes de información, el fortalecimiento de procedimientos de transparencia, entre muchas otras más.

**Reparar** se constituye en la única forma con que se cuenta para extinguir la obligación generada por la responsabilidad derivada de una violación a derechos humanos. No es una concesión graciosa o de buena fe que puede o no cumplir el que haya violado la obligación primaria (derecho humano), sino simplemente es la única manera que tiene para cumplir con su responsabilidad. En derechos humanos,

.....  
<sup>39</sup> *Prevenir* implica el establecimiento e implementación de todas aquellas medidas de carácter jurídico, político, administrativo y cultural que promuevan la salvaguarda de los derechos humanos y que aseguren que las eventuales violaciones a los mismos sean efectivamente consideradas y tratadas como un hecho ilícito. Es una obligación de medio o comportamiento.

<sup>40</sup> *Investigar* se traduce en que toda situación en que se hayan violado los derechos humanos debe ser indagada de forma tal que dicha violación no quede impune, se determine quién causó la violación y se conozca a fondo en sí, las causas, origen y consecuencias de la violación de derechos humanos. Es una obligación de medio por lo que no es incumplida por el solo hecho de que la investigación no produzca un resultado satisfactorio. Sin embargo, debe emprenderse con seriedad y no como una simple formalidad condenada de antemano a ser infructuosa.

<sup>41</sup> *Sancionar* implica que toda violación de derechos humanos debe generar responsabilidad y ser castigada a fin de que ésta no quede impune y se restablezca, en cuanto sea posible, a la víctima en la plenitud de sus derechos.

no es una cuestión de pesos y centavos, no es una transacción que por medio de un pago puede ser satisfecha, en esta materia, se trata de dignidad humana, de personas con derechos, de reconocer que todo ser humano sin distinción alguna debe contar con mínimos de existencia que no le pueden ser afectados por nadie y que, si le son afectados, no se trata de comprar o poner precio a la dignidad y derechos, sino de hacer todo lo posible para que esa dignidad y derechos se mantengan como siempre debieron haber estado, o al menos, se restaure esa dignidad para asegurar la realización como ser humano y que el infractor entienda la gravedad de las consecuencias que su incumplimiento, por simple que le parezca, generó<sup>42</sup>. En materia fiscal esta obligación debe atender a su especial naturaleza, para que en los casos en los que por la deficiente actuación de la administración se cometan abusos, se busquen los medios para indemnizar e incluso podrían establecerse mecanismos de disculpa pública y garantías de no repetición de los actos que generen la vulneración de derechos humanos.

Todo lo anterior debe llevarse a cabo observando los principios de universalidad —los derechos humanos son para todos y todas sin discriminación—, interdependencia, indivisibilidad —si se afecta un derecho humano se afectan todos, ya que en mayor o menor medida, uno depende de otro, unos de otros y viceversa, sin importar si son de los llamados civiles y políticos o de los conocidos como económicos, sociales y culturales, todos en conjunto se relacionan por el simple hecho de que perteneces a los seres humanos— y progresividad —una vez que se ha alcanzado un nivel de protección, no se debe retroceder en esta, siempre se debe buscar seguir avanzando a partir del último nivel alcanzado, salvo extremos de justificación que lo pudieran autorizar, toda protección debe ir creciendo de manera paulatina —.

Por lo que, cada uno en el ámbito de sus competencias, ya sea el órgano legislativo federal o local al emitir normas fiscales de cualquier

.....  
 42 Castilla Juárez, Karlos, "La teoría de las reparaciones a la luz de los criterios de los tribunales internacionales de derechos humanos", *Programa de Capacitación y Formación Profesional en Derechos Humanos*, Fase de formación especializada, Comisión de Derechos Humanos del Distrito Federal, 2011, pp. 133-166.

tipo, el órgano ejecutivo al dar cumplimiento a éstas y emitir otras en el ámbito de sus facultades, o bien, el judicial al conocer de asuntos en materia tributaria, deben dar cumplimiento puntual a este conjunto de obligaciones constitucionales desde la particular potestad tributaria del Estado.

Sin duda alguna, desde la creación de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente y particularmente a partir del inicio de sus actividades el 1 de septiembre de 2011, la relación entre derechos humanos y derecho fiscal, reflejados en buena medida como derechos humanos del contribuyente, han tenido y tendrán un mejor desarrollo, protección y garantía. Sin embargo, debo insistir que la protección y garantía de los derechos humanos de las y los contribuyentes no sólo recae en **Prodecon**, sino, como lo hemos visto, en todas las autoridades tributarias en los diferentes ámbitos de competencia que cada una tiene.

## V. Conclusión

Los derechos humanos son parte esencial para la existencia de todo Estado democrático y social de Derecho. Sin la existencia de éstos pueden existir gobiernos e instituciones, pero no un Estado del tipo descrito. Y, para el funcionamiento de ese Estado desde sus más básicas funciones hasta las más complejas, las contribuciones que hacen quienes en él se encuentran son lo que ha permitido en gran medida e históricamente que ello sea posible, aunque no siempre de la mejor forma ni logrando uno de los fines más importantes que ese sistema en su conjunto debería alcanzar: la justa distribución de la riqueza.

Bajo ese panorama y atendiendo a los nuevos parámetros constitucionales en materia de derechos humanos en México, el derecho fiscal o tributario no puede estar ajeno a ello, los derechos humanos deben permear todo el sistema jurídico nacional y toda autoridad está obligada a respetarlos y garantizarlos en el ámbito de

su competencia. No obstante ello, esta interrelación entre derechos humanos y derecho tributario no debe traducirse en una forma simplista de evadir por simple capricho la obligación de contribuir a los gastos públicos alegando la vulneación de los derechos humanos, sino más bien, en cumplir en la medida de las posibilidades de cada persona con dicha obligación bajo un conjunto de parámetros que aseguren que los derechos humanos de ninguna persona estarán en riesgo, porque tan importante es el Estado al cumplir esa función por los fines que con ella se persiguen, como lo es la dignidad de cada una de las personas que deben contribuir.

La relación de facultades del Estado en materia tributaria y derechos humanos del contribuyente no es nueva, la puesta al día de nuestro texto constitucional en materia de derechos humanos ha hecho latente la necesidad de no olvidar los límites que a toda actividad del Estado imponen los derechos humanos, por más que con ésta se cumpla con fines que se pueden considerar superiores al atender un interés general.

No obstante ello, la plena vigencia de los derechos humanos de los y las contribuyentes debe hacer latente que éstos no son la justificación absoluta para que en todos los casos se busque evadir la obligación de contribuir a los gastos públicos, pero sí que dicha obligación se debe hacer sólo por medio de impuestos que deben ser proporcionales y equitativos, dentro de un sistema sustentado en la igualdad, no discriminación, legalidad, certidumbre, comodidad y economía como pilares para alcanzar la justicia tributaria. Lo cual, en todo caso debe tomar en cuenta la capacidad contributiva de las personas, teniendo presente y sin poder ser afectado el mínimo vital, la protección de la dignidad humana y las necesidades básicas de la persona humana, como elementos relevantes pero no únicos a tomar en cuenta en materia de derechos humanos.

En este nuevo panorama, **Prodecon**, sin ser la única autoridad con competencia tributaria que tiene obligaciones en materia de derechos humanos, tendrá una muy importante función, situación que a poco más de un año de su inicio de actividades ya ha empezado a

demostrar con aspectos como la emisión de la Carta de los Derechos del Contribuyente, la cual, pese a su poca fuerza normativa y que llama derechos fundamentales a los derechos humanos, es un muy importante ejercicio que da muestra de la importancia e interrelación que tienen el derecho tributario y los derechos humanos en la protección del contribuyente, así como de la manera en la que las distintas autoridades fiscales pueden cumplir con sus obligaciones constitucionales.

Los derechos humanos no deben ser considerados como una intromisión indeseable en materia tributaria, ya que si se analiza de manera integral y se comprende su fin último, la razón de ser de la potestad tributaria del Estado está estrechamente vinculada con los derechos humanos, incluso, en estos mismos puede encontrar anclaje importante de su justificación. Aunque para hacer latente ello, debe tenerse siempre presente que antes de exigir a una persona que contribuya para los gastos públicos, el Estado está obligado a garantizarle los mínimos necesarios para tener una vida digna en la que pueda desarrollar sus capacidades y así contribuir.

El distanciamiento entre derechos humanos y derecho fiscal se ha dado por perderse de vista que el fin último y pilar esencial de esa relación es la justa distribución de la riqueza. Conforme ello se ha perdido, el efecto solidario y de bien común se ha desdibujado, dando lugar a que una obligación que originalmente es de todos para el beneficio de todos, sea una obligación de algunos para el beneficio de unos cuantos, en donde sólo quien mayores capacidades tiene, puede encontrar los medios y beneficios para que esa obligación le sea aplicada en su justa medida, en tanto que el resto la asume aun en perjuicio de mínimos de garantía de su dignidad. El distanciamiento se ha dado a partir de la consolidación de modelos injustos e inequitativos en los que, quien más riqueza tiene, más opciones tiene de eludir su obligación, en tanto que quien más necesita del resultado de esa aportación colectiva, sólo tiene frente a sí la obligación de contribuir.

Estamos en un momento en el cual, gracias al resurgimiento de los derechos humanos se puede dar el sentido, alcance y fin que siempre debió tener la obligación de contribuir, entendiendo que los derechos humanos son un “bien” colectivo y que su mejor y mayor garantía está estrechamente vinculada a que todos y todas podamos contribuir, partiendo del hecho de que ello ocurre, porque existen las condiciones de bienestar que así lo permiten.

Los derechos humanos no han sido ni son una moda, su estudio y puesta en práctica debe hacerse con toda responsabilidad, pues su pérdida de legitimación está directamente relacionada con la pérdida del bienestar, democracia, paz, seguridad y dignidad de todos y todas.



# Derechos de los contribuyentes en Argentina

## Catalina García Vizcaíno

**D**octora en Derecho y Ciencias Sociales (tesis Sobresaliente, UBA). Abogada (Diploma de Honor, UBA). Ex Vocal del Tribunal Fiscal de la Nación. Directora y profesora titular de las carreras de posgrado de Derecho Tributario (UB) y de Gestión Aduanera - Técnicas de Comercio Exterior (UNLM-IEFPA), desde su creación en 1994 y 2004, respectivamente. Profesora titular por concurso en UBA y UB. Profesora titular de carreras de grado y posgrado en UBA, UB, UCA, UCSE, UNSM-Fundesi y UNLM- Consejo Profesional de Ciencias Económicas, entre otras. Profesora titular del Doctorado en Ciencias Económicas en la UNLM. Jurado de concursos universitarios y de justicia federal. Premio Asociación Argentina de Estudios Fiscales 2011 -rubro libro- por: *El Procedimiento ante el Tribunal Fiscal de la Nación y sus Instancias Inferiores y Superiores: en homenaje a los cincuenta años del Tribunal Fiscal de la Nación*. Premio Trayectoria 2011 de la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires. Premio Producción Científica del Profesorado de la Universidad de Belgrano- 1997. Mención Especial de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales por el libro *Derecho tributario* -1998. Miembro del Consejo Académico de la Universidad de Belgrano desde el año 2000. Miembro del Gabinete Fiscal en los años 2002 y 2003. Miembro Activo de la *International Fiscal Association*. Miembro Honorario del Instituto Argentino de Estudios Aduaneros. Miembro Vitalicio de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales. Autora de libros (entre los que se encuentran los tres tomos de *Derecho Tributario*, LexisNexis, luego AbeledoPerrot), artículos y otros trabajos sobre la especialidad. Presidenta del Comité Científico de las Primeras, Segundas, Terceras, Cuartas y Quintas Jornadas Internacionales de Derecho Aduanero de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales en 2008, 2009, 2010, 2011 y 2012, respectivamente. Organizadora, moderadora y expositora en congresos y jornadas científicas.

# Derechos de los contribuyentes en Argentina

Catalina García Vizcaíno

SUMARIO: *I. Introducción.- II. Naturaleza y protección de los derechos humanos.- III. Límites de los derechos humanos.- IV. Los derechos humanos frente al poder tributario estatal.- V. Limitaciones al poder tributario: Garantías de los sujetos.- VI. Control jurisdiccional.- VII. Necesidad del defensor del contribuyente en materia tributaria.- VIII. Conclusiones.*

## I. Introducción

El debido respeto a la dignidad de las personas constituye una condición indispensable del orden social justo.

Sin embargo, a lo largo de la historia se ha evidenciado que los detentadores del poder político muchas veces han desconocido o intentado desconocer los derechos ínsitos en la naturaleza de cada ser humano, generándose luchas, batallas y guerras, que culminaron, vgr. en 1215 con la Carta Magna, en 1628 con la Petición de Derechos, en 1776 con la Declaración de la Independencia de los Estados Unidos, etc.

A partir de las tres grandes revoluciones (la inglesa, la norteamericana y la francesa) nacieron y se consolidaron las constituciones liberales, que han procurado proteger los *derechos individuales* (por ejemplo, en los arts. 14, 15, 16, 18 y 19 de la Constitución Nacional argentina [en adelante, CN]). Los derechos individuales pueden ser civiles o políticos y se suelen denominar de “primera generación”.

Con posterioridad a la Segunda Guerra Mundial se generó un movimiento de reconocimiento de *derechos sociales* (vivienda digna, jubilaciones y pensiones, obras sociales), que tiene su consagración en el actual art. 14 bis de la CN. Se pueden conceptualizar como de “segunda generación” a los derechos económicos, sociales y culturales, previstos expresamente en el art. 22 de la Declaración Universal de Derechos Humanos del 10 de diciembre de 1948. Además, el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, fue aprobado por la ley argentina 23.313 y actualmente tiene jerarquía constitucional.

A los “derechos sociales” se agregaron los *derechos personalísimos*, también tutelados en los niveles estatales e internacional, que constituyen un diseño más acabado de la protección del ser humano en cuanto, por ejemplo, a su aspecto físico (derecho a la salud y a la integridad corporal; v.gr., art. 25 de la citada Declaración Universal de Derechos Humanos), psíquico (salvaguarda contra actos intimidatorios, coactivos, etc., que puedan producir, real o potencialmente, daños a la salud mental; vgr. art. 1 de la Convención contra la Tortura y otros Tratos o Penas Crueles, Inhumanos o Degradantes del 10 de diciembre de 1984) y moral (derecho a proteger el honor o la reputación; v.gr., art. 12 de la citada Declaración Universal de Derechos Humanos). Al igual que el derecho fundamental a la vida, los derechos personalísimos abarcan al ser humano desde su concepción hasta su muerte física. Podrían considerarse como necesaria consecuencia de los derechos de la primera generación, integrándolos.

Actualmente, también se encuentran previstos los *derechos de solidaridad de la tercera generación*, difíciles de proteger, como lo son el derecho al medio ambiente sano como hábitat del ser humano, el derecho al desarrollo, el derecho a la paz y el derecho al patrimonio común de la humanidad<sup>1</sup>. La reforma constitucional de 1994 incluyó

.....  
<sup>1</sup> Álvarez Vita, destacado internacionalista peruano, en su obra *Derecho al desarrollo*, se refiere a la clasificación de la evolución de los derechos humanos en tres generaciones, ubicando en la primera generación los “derechos y libertades fundamentales”, en la segunda, los “derechos económicos, sociales y culturales” y en la tercera generación los “derechos de solidaridad”, dentro de los cuales se encuentra el “derecho al desarrollo” (citado por VIDAL HENDERSON, Enrique: “Poder tributario y derechos humanos”, en *Primeras Jornadas Internacionales de Tributación y Derechos Humanos*, Asociación Internacional de Tributación y Derechos Humanos, Lima, Perú, 1990, p. 146).

algunos de estos derechos, como el derecho al medio ambiente sano (art. 41) y los derechos del consumidor y de los usuarios de bienes y servicios (art. 42).

De lo dicho se advierte la evolución que se inicia con los derechos y garantías consagrados en las constituciones liberales, para luego generar el reconocimiento de otro tipo de derechos. Todos ellos reciben la denominación usual de “derechos humanos”. Desde luego que estos derechos no dejan de ser derechos y garantías constitucionales, cuando están reconocidos por las constituciones o cartas, ya sea expresa o implícitamente. Este último caso se configura, especialmente, cuando se asigna a los tratados sobre derechos humanos jerarquía superior a las leyes como a tenor del art. 75 inc. 22 de la CN reformada en el año 1994. Aclaro que, como sostuve reiteradamente, la superioridad de los tratados sólo se refiere a las leyes internas; esa jerarquía no opera respecto de la CN, que es suprema en su orden, por lo cual ésta prevé la denuncia de dichos tratados con los recaudos del citado art. 75, inc. 22, sin que en ese supuesto se deba recurrir al procedimiento de reforma del art. 30 de la CN<sup>2</sup>.

La Corte Suprema argentina (en adelante, CS) ha dicho que los tratados internacionales complementan las normas constitucionales sobre derechos y garantías, y lo mismo cabe predicar respecto de las disposiciones contenidas en la parte orgánica de la Constitución, aunque el constituyente no haya hecho expresa alusión a aquélla. No cabe sostener que las normas contenidas en los tratados se hallen por encima de la segunda parte de la Constitución, por el contrario, las cláusulas constitucionales y las de los tratados tienen la misma jerarquía, son complementarias y, por lo tanto, no pueden desplazarse o destruirse recíprocamente<sup>3</sup>.

Aun con relación al nivel de integración obtenido por la Unión Europea se ha sostenido que la preeminencia de su derecho comunitario

2 García Vizcaino, Catalina: *Derecho Tributario*, 5ª ed. ampliada y actualizada, AbeledoPerrot, Buenos Aires, 2012. T. I, pp. 310 y 314.

3 “Monges, Analía M. c/Universidad de Buenos Aires”, del 26/12/1996, Fallos 319:3148.

tiene la reserva, v.gr., “de los inmutables principios estructurales de la Ley Fundamental” alemana, de modo que “la Comunidad Europea está todavía lejos de convertirse en un estado nacional”. No obstante, los particulares pueden invocar una serie de disposiciones de los tratados relativas al “libre mercado”, como la libertad de comercio de bienes, circulación de personas y servicios así como de capital y pagos<sup>4</sup>.

## II. Naturaleza y protección de los derechos humanos

En apretada síntesis, se pueden perfilar dos grandes concepciones sobre la fundamentación de la naturaleza de los derechos humanos, a saber:

A) **Concepción materialista- histórica y positivista:** Sostiene que los derechos humanos son variables y relativos al tiempo, lugar y grado de desarrollo de la sociedad. En lugar de derechos anteriores y superiores a la sociedad, se refieren a derechos de origen social, que no se fundan en la naturaleza humana sino en las necesidades humanas y en las posibilidades de satisfacerlas dentro de una sociedad. El positivismo se circunscribe únicamente a los derechos previstos en el ordenamiento jurídico.

Esta concepción se contrapone, por ejemplo, a la Declaración de

.....  
<sup>4</sup> De ahí que, por ejemplo, un jurista de los Países Bajos, a quien se le había negado en Bélgica la inscripción para ejercer la abogacía debido a su nacionalidad, aunque poseía la calificación requerida, se fundó en la garantía de la libertad de establecerse prevista en el art. 52 del Tratado de la Comunidad Europea a efectos de lograr la inscripción (HERDEGEN, Matthias: *Derecho económico internacional*, 2ª edición en español, ps. 43/44, Fundación Konrad Adenauer- CIEDLA -Centro Interdisciplinario de Estudios sobre el Desarrollo Latinoamericano-, Diké Biblioteca Jurídica, Medellín, Colombia, 1998).

El art. 1 bis (luego art. 2), insertado por el Tratado de Lisboa de 2007, en vigor desde el 1º/12/2009, al Tratado de la UE, preceptúa: “La Unión se fundamenta en los valores de respeto de la dignidad humana, libertad, democracia, igualdad, Estado de Derecho y respeto de los derechos humanos, incluidos los derechos de las personas pertenecientes a minorías. Estos valores son comunes a los Estados miembros en una sociedad caracterizada por el pluralismo, la no discriminación, la tolerancia, la justicia, la solidaridad y la igualdad entre mujeres y hombres”.

La Carta de los Derechos Fundamentales de la UE (Diario Oficial de la UE del 30/3/2010) garantiza, desde su Preámbulo, la libre circulación de personas, servicios, mercancías y capitales, así como la libertad de establecimiento.

Viena aprobada en la Conferencia Mundial de Derechos Humanos en 1993 que establece: “Todos los derechos humanos son *universales*, indivisibles e interdependientes y están relacionados entre sí” (la bastardilla es del presente trabajo). Susana Albanese colige que estas afirmaciones conceptuales “adquieren relevancia si se tiene en cuenta que fueron aprobadas en el seno de una conferencia convocada por las Naciones Unidas donde quedaron reflejadas las posiciones de las diversas culturas que la integran”<sup>5</sup>.

**B) Concepción jusnaturalista:** Es sin duda la más difundida<sup>6</sup>; tiene sus raíces en las doctrinas greco-romanas y cristianas (especialmente, tomista) de los derechos naturales. Considera que los derechos que nos ocupan derivan de la ley divina o natural, que es anterior y superior a la sociedad. Por ejemplo, Locke subrayó la presencia de derechos naturales previos al Estado, y que éste existe, sustancialmente, para asegurarlos. La Declaración Universal de los Derechos Humanos de 1948 evidencia una clara influencia jusnaturalista al declarar en su Preámbulo que reconoce la dignidad intrínseca y “de los derechos iguales e inalienables de todos los miembros de la familia humana”.

Por lo demás, la CN tiene una innegable fundamentación *jusnaturalista* de tipo trascendente (o realista-cristiano), no inmanentista, lo cual implica sostener que los derechos nacen de fuentes extraconstitucionales, de un derecho superior al Estado positivo, puesta de manifiesto, por ejemplo, por la invocación a Dios en el Preámbulo como “fuente de toda razón y justicia” y por la consagración de los derechos no enumerados del art. 33<sup>7</sup> que

.....

<sup>5</sup> Albanese, Susana: *Derechos humanos: estudio de casos y opiniones consultivas*, Buenos Aires, Editorial de Belgrano, 1997, T. I, p. 46.

<sup>6</sup> Entre muchos otros: LUQUE BUSTAMANTE, Javier: “Algunas reflexiones sobre las relaciones entre los derechos humanos y la tributación”, en *Primeras Jornadas Internacionales de Tributación y Derechos Humanos*, op. cit., p. 51. GRELLAUD GUZMÁN, Guillermo: “Tributación, derechos humanos y emisión inorgánica de moneda”, en *Primeras Jornadas Internacionales de Tributación y Derechos Humanos*, op. cit., pp. 19 y ss.

Luque Bustamante cita la Constitución del Perú de 1979 que adoptó una posición jusnaturalista, cuando en su Preámbulo sostiene la creencia “en la primacía de la persona humana y en que todos los hombres, iguales en dignidad, tienen derechos de validez universal, anteriores y superiores al Estado” (op. cit., p. 51).

<sup>7</sup> Conf. Sagüés, Néstor Pedro, *Elementos de Derecho Constitucional*, 3ª edición, Buenos Aires, Astrea, 1999, Tomo II, pp. 286 y 287. Sobre los derechos no enumerados como concepción *jusnaturalista*, op. cit. T. I, p. 164. Este autor recuerda que en 1860 la Convención Examinadora de la Convención bonaerense habló de “los derechos de los hombres que nacen de su propia naturaleza”, pero

importa (como afirma un erudito autor) la “*constitucionalización* positiva del derecho natural, que está incorporado así a nuestra Constitución nacional”<sup>8</sup>.

Me enrolo en esta última posición, de modo que sostengo que los derechos humanos, al menos los esenciales o de primera generación (a la vida desde la concepción a la muerte física, a la libertad y a la propiedad), sólo se *reconocen* por el ordenamiento jurídico positivo, siendo inherentes a la naturaleza misma del ser humano, de tipo trascendente y, por consiguiente, anteriores a la formación del Estado. No obstante, hay otros derechos de origen básicamente positivos como el derecho a no pagar impuestos de tránsito (art. 11, CN), derecho de un extranjero a no pagar contribuciones forzosas extraordinarias (art. 20, CN).

Las Primeras Jornadas Internacionales de Tributación y Derechos Humanos, celebradas en 1989 en Lima, Perú, consideraron en su Resolución que “hay Derechos que son inherentes a las personas y que han merecido protección por las Constituciones y Normas consiguientes de los Estados de Derecho, los cuales han motivado también la Protección Internacional bajo la denominación de Derechos Humanos”.

Por otra parte, como las constituciones y tratados internacionales, por regla general, reconocen los referidos derechos naturales, ello implica que en la realidad éstos no pueden desconocerse, aun cuando se sustente la noción positivista.

---

que acto seguido se refirió a los mismos derechos naturales de los hombres y de los pueblos “constituidos por la Divina Providencia”. En la misma Convención constituyente, Sarmiento y “El Redactor” de tal Convención mencionaron la evolución cultural del hombre y del *pensamiento cristiano*, en tanto que Mitre y Vélez Sarsfield enmarcaron, principalmente, a los derechos como producto de la razón o de la naturaleza del hombre.

Sagüés concluye que en la Argentina, “los derechos naturales fundamentales son *reconocidos*, pero no *creados* o *concedidos* por la Constitución. En cambio, sí tienen fuente exclusiva en ésta los derechos constitucionales no naturales-fundamentales, de origen básicamente positivo, voluntariamente admitidos por el Estado (como el derecho a no pagar impuestos de tránsito, según el art. 11); derecho de un extranjero a no pagar contribuciones forzosas extraordinarias, a tenor del art. 20; derecho a ser juzgado mediante jurados, conforme al art. 118; etcétera)” (*op. cit.*, T. II, pp. 286/287).

<sup>8</sup> Sagüés, Néstor Pedro: *Elementos de Derecho Constitucional*, *op.cit.*, T. I, p. 164.

De ahí que la cuestión que se plantea no versa sobre la naturaleza de los derechos humanos, sino que gira alrededor de su promoción y garantía efectiva. Es decir, el problema actual consiste en evitar que, pese a las proclamaciones solemnes de los derechos humanos, éstos sean vulnerados. Para solucionarlo es menester la efectiva salvaguarda de tales derechos mediante efectivos defensores instituidos dentro de organismos públicos, así como la actuación de jueces y tribunales independientes<sup>9</sup> e imparciales, en un régimen republicano en el cual quienes ejercen el poder político se subordinen efectivamente a la función jurisdiccional. Además, es imprescindible la difusión de los derechos para que cada individuo los conozca y pueda exigir su tutela.

Para someter una cuestión a la Comisión Interamericana de Derechos Humanos y a la Corte Interamericana de Derechos Humanos, en principio, es imprescindible haber agotado los procedimientos del derecho interno, por lo cual estos órganos no sustituyen a las autoridades jurisdiccionales de los países en su función primigenia de impartir Justicia<sup>10</sup>.

Lo expuesto no implica desconocer que en varios países los derechos humanos ni siquiera constan en una proclamación: lisa y



<sup>9</sup> El Seminario sobre "Taxation and human rights", llevado a cabo en el 41º Congreso de Bruselas del año 1987 de la International Fiscal Association, consideró como uno de los tópicos más importantes de la conexión entre tributación y derechos humanos el de la imparcialidad de los juzgadores, sean judiciales o administrativos.

<sup>10</sup> La citada Comisión expide informes técnicos sin naturaleza jurisdiccional, a diferencia de la referida Corte, cuyos fallos son definitivos e inapelables (art. 67 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos). Las únicas sentencias a ser revisadas por los mencionados órganos son aquellas que tienen carácter de definitivas, en que hayan sido agotados los recursos de jurisdicción interna, y en tanto no esté pendiente otro procedimiento de arreglo internacional, salvo ciertos supuestos previstos en el art. 46 de la citada Convención (*vgr.*, inexistencia, en la legislación interna del Estado de que se trate, del debido proceso legal para la protección del derecho, o retardo injustificado en la decisión de los recursos).

A fin de que la Corte conozca sobre cualquier caso, tienen que haber sido agotados los procedimientos ante la referida Comisión (art. 61).

Germán J. Bidart Campos y Susana Albanese señalan que se ha reconocido que los tribunales internacionales de derechos humanos son los intérpretes finales de las respectivas convenciones, sin perjuicio de la prioridad del principio en virtud del cual debe siempre aplicarse la norma más favorable a las personas, sea cual fuere su fuente, así como, "en tanto corolarlo del anterior, el que admite que una vez receptado un nuevo derecho, aunque desaparezca la fuente que le dio origen, queda incorporado como tal al sistema que le dio ingreso, siendo, en consecuencia, exigible su ejercicio" (*Derecho Internacional, derechos humanos y derecho comunitario*, p. 26, Ediar, Buenos Aires, 1998). Si bien los tribunales internacionales no sustituyen a los tribunales internos, los actos de los Estados (sentencia, acto administrativo, ley) pueden ser los causantes del incumplimiento de las obligaciones internacionales, que generan la responsabilidad internacional de Estado (*op cit.*, p. 64).

llanamente se desconocen. De ahí la importancia de los organismos internacionales y de los distintos foros en la tarea de bregar para su reconocimiento.

### III. Límites de los derechos humanos

Frente a los derechos humanos referidos, su natural correlato son las obligaciones o deberes de las personas, que el Estado debe garantizar por medio de su poder coercitivo, a fin de que el derecho de un individuo termine donde empieza el derecho del otro. Lo contrario imposibilitaría el orden social.

Tanto es así que, entre otros convenios internacionales, el art. 32 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José de Costa Rica), aprobada por ley 23.054 y que tiene jerarquía superior a la de las leyes conforme al art. 75, inc. 22, de la Constitución Nacional argentina, dispone que “toda persona tiene deberes para con la familia, la comunidad y la humanidad” (ap. 1) y que “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” (ap. 2).

En consonancia, el Preámbulo de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre de 1948 ha proclamado que: “El cumplimiento del deber de cada uno es exigencia del derecho de todos. Derechos y deberes se integran correlativamente en toda actividad social y política del hombre. Si los derechos exaltan la libertad individual, los deberes expresan la dignidad de esa libertad”.

Los derechos y los deberes son dos caras de la misma moneda. Se aplica el axioma jurídico “*protego ergo obligo*” (porque te protejo te obligo). Por ende, no hay derechos absolutos, sino que son susceptibles de *adecuada y razonable* regulación. Por ejemplo, el derecho de circular no puede justificar que un sujeto conduzca su automóvil haciendo caso omiso de los semáforos rojos, o que transporte elementos nucleares sin cumplir con los recaudos normativos, etc.

Como bien señala Montero Trabel “cuando el legislador dispone cómo debe circularse por una carretera, no está limitando el derecho a conducir, sino facilitando ese derecho”<sup>11</sup>.

Empero, la regulación no puede llevar a menoscabar los derechos, por lo cual he destacado que ella debe ser adecuada y razonable.

Otro tipo de limitaciones está dado por la obligación de pagar impuestos (expresamente prevista en el art. XXXVI de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre de 1948) y demás tributos (tasas y contribuciones especiales), y atento a que muchos Estados han adoptado criterios atributivos del poder tributario por “residencia” o “domicilio”, ello implica que el ejercicio del derecho de los particulares a residir o domiciliarse en un lugar determinado puede traer aparejada como consecuencia la configuración de obligaciones tributarias respecto del Estado en que la residencia o el domicilio tenga su asiento, con independencia del lugar donde se hallen o se produzcan todas sus riquezas.

Pero la cuantía de los gravámenes no puede implicar una transferencia exagerada de recursos al Estado, pues de lo contrario el sistema económico liberal establecido constitucionalmente se transformaría (en los hechos) en colectivista y, en definitiva, destruiría la riqueza que es la fuente económica de la tributación. No es óbice a lo expuesto el interés social que debe salvaguardar el Estado, ya que los tributos gravan manifestaciones de capacidad contributiva, y si éstas son menoscabadas por una intensa presión tributaria, por necesaria implicancia la recaudación baja precipitadamente, con lo cual no puede satisfacerse aquel interés.

.....  
<sup>11</sup> Montero Trabel, José Pedro, “Los derechos humanos como límite a la potestad tributaria”, en *Primeras Jornadas Internacionales de Tributación y Derechos Humanos*, op. cit., pp. 91/92.

En Fallos 319:1934 (“José Manuel Irizar c. Provincia de Misiones”, del 12/9/96), el Procurador General de la Nación recordó que la CS en Fallos 312:496 declaró que, respecto de los derechos y deberes reconocidos por la CN, “ha de procurarse su armonía dentro del espíritu que les dio vida; cada una de sus partes ha de entenderse a la luz de las disposiciones de todas las demás, de tal modo de respetar la unidad sistemática de la Carta Fundamental (Fallos 167:211, 171:348, 181:343, 199:483, 240:311, 242:353, 246:345, 251:86, 253:133, 255:293, 258:267, 272:99 y 231, 276:265, 280:311, 289:200, 300:596, 301:771, entre muchos otros)”.

## IV. Los derechos humanos frente al poder tributario estatal

Como dice Linares Quintana “la historia del hombre es la historia de su lucha por la libertad”, y que la libertad fiscal está íntimamente vinculada con el derecho de propiedad<sup>12</sup>.

La trascendencia del problema tributario la vemos diseñarse en la historia al entrar en oposición dos factores, a saber; por un lado, la necesidad del gobierno de obtener recursos para la conservación y progreso del Estado, y, por otro, la resistencia del pueblo a pagar contribuciones injustas y excesivas. “Hacer la historia del antagonismo de estos dos factores, en la evolución de los Estados civilizados, es reseñar la génesis de la mayoría de las guerras civiles, de las luchas entre el poder político, ya se llame a éste ‘casta privilegiada’, ‘monarca’ o ‘mandatario democrático’, y la masa popular; de los conflictos entre aquellos que prosperan con los recursos del Estado y los que deben contribuir a formarlos”<sup>13</sup>. Por ello, Montesquieu puntualizaba que “no hay nada que los gobernantes deban calcular con más prudencia y más sabiduría que las contribuciones, esto es, la parte de sus bienes exigible a cada ciudadano y la que debe dejársele a cada uno”. Agregaba que las rentas públicas “no deben medirse por lo que el pueblo podría dar, sino por lo que debe dar; y si se miden por lo que puede dar, es necesario a lo menos que sea por lo que puede siempre”<sup>14</sup>.

Los límites jurídicos del poder tributario, que especialmente salvaguardan el derecho de propiedad y las libertades (derechos humanos) se hallan en los textos constitucionales y en los tratados internacionales que ostenten jerarquía superior a la de las leyes internas.

.....  
<sup>12</sup> Linares Quintana, Segundo V., *Tratado de la ciencia del derecho constitucional –argentino y comparado-*, Buenos Aires, Alfa, 1956, Tomo 4, pp. 309 y ss.

<sup>13</sup> López Varela, M., *El régimen impositivo argentino*, Buenos Aires, 1925, pp. 6-8.

<sup>14</sup> Montesquieu (Charles-Louis de Secondat, Barón de la Brède y Montesquieu), *El espíritu de las leyes*, Buenos Aires, Ediciones Libertad, 1944, Libro XIII, Volumen 1, p. 196.

## V. Limitaciones al poder tributario: garantías de los sujetos

### Alcance del principio de legalidad

Desde el punto de vista del *derecho tributario material o sustantivo* (relativo a las obligaciones tributarias), por este principio de legalidad o reserva de ley no puede haber tributo sin ley previa que lo establezca (“*nullum tributum sine lege*”; “*no taxation without representation*”). Está contenido en los arts. 17, 19, 52 y 75, incs. 1° y 2°, de la CN.

Asimismo, este principio se aplica respecto de los gobiernos de provincias, en cuanto a sus legislaturas, y autoridades municipales, ya que deben conformarse a los principios de la CN, expresa o tácitamente en ella contenidos (conf. arts. 5°, 31, 33, 123 y 129 de la CN). Por el principio de legalidad consagrado por la CN, las leyes son interpretadas conforme a su letra y espíritu, vedando la posibilidad de crear impuestos y exenciones por analogía. Las obligaciones tributarias nacidas de la ley no pueden ser derogadas por acuerdo de particulares, ni entre éstos y el Estado.

El art. 52 de la CN atribuye a la Cámara de Diputados “exclusivamente la iniciativa de las leyes sobre contribuciones...”. Este art. 52 tiene su origen en la Constitución de 1826, coincidente con el art. 11 de la Constitución de 1819<sup>15</sup>.

Villegas destaca que por el principio de legalidad o reserva de ley en materia tributaria, la ley no debe limitarse a proporcionar “directivas generales” de tributación, sino que ella ha de contener, al menos, *los elementos básicos y estructurantes del tributo* (hecho imponible, sujetos pasivos y elementos necesarios para la fijación del *quantum*, así como las exenciones). Rige el principio de legalidad para los impuestos, tasas y contribuciones especiales<sup>16</sup>.

15 Cfr. Reig, Enrique J., *Los recursos del Tesoro del Tesoro Nacional en la Constitución Argentina*, Buenos Aires, Academia Nacional de Ciencias Económicas, 1991, p. 19.

16 Villegas, Héctor B., *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, Buenos Aires, Astrea, 2002 y 2005, pp. 256 y 257. Por su parte, Casás considera que el principio “de reserva de ley en materia tributaria, de multiseccular vigencia histórica, se inspira en la idea de que determinadas materias —en nuestro caso la fiscal, por involucrar el derecho de propiedad de los obligados por la carga y la participación del pueblo en las decisiones sobre ingresos y gastos públicos; como, también, los

La Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina (en adelante, CS) ha reiterado que el principio de legalidad constituye una *garantía sustancial* en el campo de la tributación, “en el que sólo la ley debe establecer todos los aspectos relativos a la existencia, estructura y cuantía de la obligación tributaria; esfera donde la competencia del Poder Legislativo es exclusiva (Fallos 316:2329; 318:1154; 321:366 y 323:3770)”<sup>17</sup>.

Uno de los criterios de distinción de impuestos subjetivos y objetivos radica en que en estos últimos no se determina expresamente al contribuyente, lo cual no obsta a su constitucionalidad, por inferírsele de la descripción objetiva. Empero, *para que resulte obligado cualquier tercero ajeno al hecho imponible es menester una disposición expresa de la ley.*

*También se aplica el principio de legalidad para establecer las atribuciones del ente (nacional, provincial o municipal) que ha creado el gravamen, no pudiéndose exceder de su competencia.*

Respecto del *derecho tributario formal o administrativo (derecho de las determinaciones tributarias)*, los organismos recaudadores no pueden actuar discrecionalmente, habida cuenta de que el procedimiento de determinación tributaria debe ser reglado. La determinación tributaria es un *procedimiento reglado, no discrecional*, puesto que no depende de ponderaciones sobre oportunidad o conveniencia. La pretendida discrecionalidad técnica no es absoluta, debe ser razonable (arts. 28 y 33, CN) y circunscribirse al ámbito normativo.

Desde la perspectiva de los *delitos e infracciones tributarios*, no puede haber aplicación de sanciones sin ley previa que tipifique la conducta

---

delitos y las sanciones, por amenazar o comprometer la libertad individual— deben ser el producto de la instancia más altamente representativa de toda la Nación, para impedir la concentración del poder en manos de gobernante alguno”. La reserva de ley tiene jerarquía constitucional, a diferencia de la preferencia de ley que consiste en establecer por ésta que sólo por una ley serán reguladas determinadas materias, v.gr., el art. 10 de la Ley General Tributaria española 230/1963 y modif., que establecía las materias que debían regularse por ley (Casás, José O., *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente. A partir del principio de reserva de ley tributaria*, Buenos Aires, Ad-Hoc, 2002, pp. 234 y 248).

Entendemos que la preferencia de ley no tiene mayor entidad, ya que una ley posterior puede derogar —expresa o implícitamente— una ley anterior.

<sup>17</sup> CS, 26/3/2009, “Apache Energía Argentina SRL v. provincia de Río Negro”, Fallos 332:640.

y prescriba hipotéticamente la sanción —“*nullum crimen et nulla poena sine lege previa*”— (conf. arts. 18 y 19, CN).

### Jurisprudencia

Ha dicho la CS que el cobro de un impuesto sin ley que lo autorice es una exacción o un despojo que viola el derecho de propiedad reconocido en el art. 17 de la CN<sup>18</sup>, y que la facultad del Congreso de crear impuestos constituye uno de los rasgos esenciales del régimen republicano<sup>19</sup>.

Además, se sostuvo que en una provincia “no pueden hacerse efectivos otros impuestos locales que los creados por las leyes u ordenanzas del mismo carácter, sin que sea posible al Poder Ejecutivo establecer otros o extender los existentes a distintos objetos que los expresamente previstos en aquellas leyes”. A ninguna autoridad republicana “le es dado invocar origen o destino excepcionales para justificar el ejercicio de sus funciones más allá del poder que se le ha conferido”. El decreto del Poder Ejecutivo de la provincia de San Juan, en cuanto “crea un impuesto nuevo, es violatorio del régimen representativo republicano” garantizado por la CN y de los principios consagrados en sus arts. 4º, 5º, 17, 31, 33 y 106 (actualmente, arts. 4º, 5º, 17, 31, 33 y 123)<sup>20</sup>.

El Poder Ejecutivo no puede, por vía de reglamentación, establecer o extender los impuestos a sujetos no previstos por la ley<sup>21</sup>. La obligación de pago de diferencias cambiarias a quienes habían adquirido pasajes al exterior, impuestas por circular del Banco Central afecta el principio de reserva de la ley tributaria, de rango constitucional<sup>22</sup>.



<sup>18</sup> Entre otros, 20/5/1938, “Gutiérrez, Manuel Arturo v. Provincia de San Juan”, Fallos 180:384; 13/9/1939, “Destilerías, Bodegas y Viñedos El Globo Ltda. v. Provincia de San Juan”, Fallos 184:542.

<sup>19</sup> Fallos 155:293; 182:412.

<sup>20</sup> CS, 6/9/1929, “Sara Doncel de Cook v. Provincia de San Juan”, Fallos 155:290.

<sup>21</sup> CS, 20/2/1970, “Industria Té Argentino SRL”, Fallos 276:21. En este caso se trataba de un decreto que estableció que cuando el “comprador” del té era del exterior, el impuesto debía ser pagado por el exportador. La CS declaró la inconstitucionalidad de ese decreto, al haber creado una categoría de contribuyentes que la ley no había previsto.

<sup>22</sup> CS, 26/2/1976, “Ventura, Alberto Francisco Jaime y otra v. Banco Central de la República Argentina”, Fallos 294:152.

Si bien el art. 99 de la CN contempla la posibilidad de que el Poder Ejecutivo nacional dicte decretos por razones de necesidad y urgencia, prohíbe el ejercicio de tal facultad extraordinaria, entre otras, en materia tributaria —inc. 3°—<sup>23</sup>.

Se declaró la inconstitucionalidad del decreto 560/1989 de impuesto sobre ciertos activos financieros, luego ratificado por ley retroactiva 23.757, en virtud del principio de reserva de la ley tributaria, al haberse pretendido aplicar sobre la renta de unos títulos de deuda, sin que la ratificación por ley tuviera incidencia con relación a la inconstitucionalidad de ese decreto<sup>24</sup>. Empero, se declaró constitucional su aplicación sobre los intereses de los bonos, cobrados luego de publicada la ley en el Boletín Oficial<sup>25</sup>.

La CS sostuvo que el “principio de legalidad o de reserva de la ley no es sólo una expresión jurídico formal de la tributación, sino que constituye una garantía sustancial en este campo, en la medida en que su esencia viene dada por la representatividad de los contribuyentes. En tal sentido este principio de raigambre constitucional abarca tanto a la creación de impuestos, tasas o contribuciones como a las modificaciones de los elementos esenciales que componen el tributo, es decir el hecho imponible, la alícuota, los sujetos alcanzados y las exenciones”<sup>26</sup>.

Se entendió que el monto a ingresar por los importadores en concepto de “factor de convergencia” creado por el dec. 803/2001 (derogado por el dec. 195/2002) tiene el carácter de “contribución” en los términos de los arts. 4° y 17 de la CN, de inocultable naturaleza tributaria<sup>27</sup>.

•••••

<sup>23</sup> CS, 27/12/1996, “La Bellaca SA”, Fallos 319:3400.

<sup>24</sup> CS, 17/3/1998, “Kupchik, Luisa Spak de y otro v. Banco Central de la República Argentina”, Fallos 321:366.

<sup>25</sup> CS, 17/3/1998, “Cic Trading SA”, Fallos 321:347.

<sup>26</sup> Por este principio no se admitió que a las AFJP se les aplicara en cuanto al impuesto sobre los ingresos brutos de Tucumán la alícuota especial más alta de los comisionistas —debiendo aplicarse la alícuota general para la prestación de obras o servicios que no tuvieran previsto otro tratamiento en la ley— (CS, 9/5/2006, “Nación Administradora de Fondos de Jubilaciones y Pensiones SA v. Tucumán, Provincia de s/acción declarativa”, Fallos 329:1554).

<sup>27</sup> Por ello, “no puede sostenerse que tal contribución goce de cobertura legal suficiente ya que, en efecto, la ley 24.425 (invocada en los ‘vistos’ del decreto 803/2001) no crea detracción patrimonial coactiva alguna como la de que aquí se trata, ni autoriza su creación. Y, por otra parte, tampoco ello está contemplado en la órbita competencial habilitada para el Poder Ejecutivo Nacional por el inc. 1° del art. 99 de la Constitución Nacional (arg. Fallos 182:410)”. En consecuencia, el dec. 803/2001

## Resquebrajamiento del principio de legalidad.

### Delegación de facultades.

En la Argentina, el principio se debilitó de modo de entender, en algunos casos, que la ley previa no fuera ley formal; v.gr., por las disposiciones de gobiernos *de facto*, algunos decretos de necesidad y urgencia —v.gr., dec. 1684/1993—. Los últimos gobiernos argentinos *de iure* no desconocieron la validez de las llamadas “leyes” dictadas por los gobiernos *de facto*, y si bien algunas veces se las llamó “disposiciones *de facto*”, lo cierto es que las leyes dictadas por el Congreso de la Nación llevaron números consecutivos a aquéllas, es decir, se les respetó su número como leyes formales. El Código Aduanero fue dictado durante el gobierno *de facto* de 1981, constituyendo la “ley 22.415”, y se le reconoció el carácter de ley —no disposición *de facto*— al modificárselo por dec. 1684 del año 1993. También, entre otra normativa, le reconoce el carácter de ley la res. MEP 125/2008 y el dec. 1339/2012.

La CN, reformada en el año 1994, en su art. 76 dispone: “Se prohíbe la delegación legislativa en el Poder Ejecutivo, *salvo en materias determinadas* de administración o de emergencia pública, *con plazo fijado para su ejercicio y dentro de las bases de la delegación que el Congreso establezca*.”

“La caducidad resultante del transcurso del plazo previsto en el párrafo anterior no importará revisión de las relaciones jurídicas nacidas al amparo de las normas dictadas en consecuencia de la delegación legislativa” (la bastardilla me pertenece).

Aunque esta norma no prevé específicamente la materia tributaria como de posible delegación, contempla la relativa a la “emergencia pública”<sup>28</sup>, que ha dado lugar a delegaciones en aquella materia

---

resulta írrito del principio de reserva legal. No mejora “la suerte del instituto en cuestión el hecho de atribuirle naturaleza meramente cambiaria pues, como ha dicho el Tribunal, ella actuaría, en casos como el del *sub-lite*, ‘al modo de un impuesto’ o de tributo atípico” (arg. Fallos 294:152, cons. 14 y 25) (CS 1°/11/2011, “Jurado Golf SA”; del dictamen de la Procuradora General, al que la CS remitió).

<sup>28</sup> La ley 25.561 de Emergencia fue prorrogada por las leyes 25.972, 26.077, 26.204, 26.339, 26.456, 26.563 y 26.729 hasta el 31/12/2013, a fin de que el PEN implemente una “salida ordenada” de ese estado. No contempla específicamente la materia tributaria, excepto la creación del derecho de exportación de hidrocarburos del art. 6° de esa ley, que faculta al Poder Ejecutivo a fijar su alícuota. Las facultades de ese art. 6° fueron prorrogadas por cinco años por la ley 26.732 (BO, 28/12/2011).

como lo ha hecho, v.gr., la ley 25.414 —derogada por la ley 25.556—. En estos casos, se deben especificar las materias, las bases y el plazo conferido al Poder Ejecutivo para que haga uso de la delegación.

Por otra parte, el art. 99, inc. 3°, de la CN prohíbe al Poder Ejecutivo que *mediante decretos de necesidad y urgencia cree tributos o ilícitos tributarios*.

La reforma constitucional de 1994 no ha previsto expresamente que, salvo “emergencia pública” del art. 76, el Congreso de la Nación pueda conferir atribuciones al Poder Ejecutivo dentro de una clara y precisa política legislativa en cuanto a fijación de alícuotas, supresión de exenciones, etc. (que la doctrina suele llamar, a diferencia de la CS, “delegaciones” o “delegaciones impropias”, aunque este tribunal ha utilizado también esta última expresión<sup>29</sup>). Tal previsión habría implicado sólo juridizar constitucionalmente la realidad legislativa. He aquí algunos ejemplos: los arts. 663/668 y 755/758 del Código Aduanero (en adelante, CAD.), que autorizan al Poder Ejecutivo a crear, suprimir, modificar o eximir los derechos de importación y exportación establecidos por la ley en una serie de supuestos que prácticamente abarcan todos los casos posibles; el art. 28 de la ley de Impuesto al Valor Agregado (IVA), que faculta al Poder Ejecutivo, dentro de ciertos límites, a modificar las alícuotas de ese gravamen. Además, el art. 34 de la ley 24.073 autorizó a aquél a dejar sin efecto gravámenes como el impuesto de sellos, facultad de que hizo uso por dec. 114/1993.

La cláusula octava de la CN reformada en 1994 prevé: “La legislación delegada preexistente que no contenga plazo establecido para su ejercicio caducará a los cinco años de la vigencia de esta disposición, excepto aquella que el Congreso de la Nación ratifique expresamente por una nueva ley”.

.....  
<sup>29</sup> Vgr., 2/12/1993, “Cocchia, Jorge Daniel”, Fallos 316:2624; 13/10/1994, “Cafés La Virginia SA”, Fallos 317:1282.

Durante la vigencia de la reforma constitucional de 1994 el Poder Legislativo continuó confiando atribuciones al Poder Ejecutivo en lo referente al *quantum* de los impuestos; v.gr. la ley 25.239 (BO, 31/12/1999) incorporó a continuación del art. 14 de la ley 24.674 de impuestos internos una norma que lo faculta para aumentar hasta en un 25% los gravámenes previstos en esa ley “o para disminuirlos o dejarlos sin efectos transitoriamente cuando así lo aconseje la situación económica de determinada o determinadas industrias”. El art. 9º de la ley 25.239 facultó al Poder Ejecutivo, bajo ciertas condiciones, a disminuir la alícuota del impuesto adicional de emergencia sobre el precio de venta de los cigarrillos a no menos del 7%, y el art. 20 de esa ley 25.239 facultó al Poder Ejecutivo, por el lapso de 24 meses, a modificar en un 50%, en más o en menos, los parámetros para determinar las categorías del Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes del entonces Anexo aprobado por la ley 24.977. Se han dictado normas por delegaciones impropias, al amparo de normativa anterior a la referida reforma de 1994 (como por ejemplo la Res. MEP 125/2008, limitada por la res. MEP 180/2008, dictada en ejercicio de las facultades del art. 755 del Ad., al que denominan “ley 22.415”, pese a tratarse de una disposición *de facto*).

Es prácticamente imposible que pese a lo argüido por alguna doctrina<sup>30</sup>, la CS declare la inconstitucionalidad de los conferimientos de atribuciones —en la medida en que sean razonables y establezcan un tope de alícuotas aplicables, así como un plazo para su ejercicio—, por lo cual consideramos que la Constitución debería adaptarse a esa realidad, contemplando la validez de éstos, siempre que la política legislativa haya sido claramente establecida y *en tanto no importe la creación de tributos por el Poder Ejecutivo*<sup>31</sup>.

.....  
<sup>30</sup> Valdés Costa se manifiesta contrario a las facultades del Poder Ejecutivo de fijar alícuotas y exoneraciones tributarias (Valdés Costa, Ramón, *Instituciones de derecho tributario*, Buenos Aires, Depalma, 1996, p. 427).

Empero, Casás admite que un estudio posterior al que realizó en 1994, antes y después de la reforma constitucional, lo condujo a sostener la constitucionalidad de la delegación impropia, “tratándose de montos fijos, alícuotas o de la tarifa tributaria, en tanto estén preestablecidas dentro de una clara y precisa política legislativa [...], sin que sea menester para ello que el Estado invoque o, formalmente declare, la *emergencia pública*”, en cuyo apoyo cita jurisprudencia norteamericana (Casás, José O., *Derechos...*, *op. cit.*, pp. 500/503).

<sup>31</sup> Cfr. García Vizcaino, Catalina, *Derecho...*, *op. cit.*, T. I, p. 378. La CS (en consonancia con su doctrina del 20/6/1927, “A. M. Delfino & Cia.”; Fallos 148:430) ha sostenido que “ciertamente, el Congreso no puede delegar en el Poder Ejecutivo o en otro departamento de la Administración,

Casás —con cita de Valdés Costa— menciona que siguen sistemas de “reserva de ley” atenuada, flexible o relativa los textos constitucionales de Italia, Portugal, España<sup>32</sup>, México, Brasil y Argentina —después de la reforma de 1994—, siendo sus notas comunes, entre otras: que el desplazamiento de la competencia legislativa al Poder Ejecutivo esté organizada a nivel constitucional, que tenga carácter excepcional, que esté limitada en el tiempo y la materia, y que se subordine al Poder Legislativo por autorización o ratificación<sup>33</sup>. En el derecho comparado se encuentra en franco retroceso o extinción el sistema de “reserva de ley” agravado, por el cual los tributos requieren trámites parlamentarios más estrictos o de mayorías calificadas, a diferencia de las iniciativas que versan sobre otras materias (v.gr., Constitución de la República Oriental del Uruguay de 1967 —art. 87—; Constitución de Grecia de 1975 —art. 78—; Constitución de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires de 1996 —art. 51 *in fine* y art. 81, inc. 9°—).

## Capacidad contributiva

### Previsión implícita en nuestra Constitución Nacional

Si bien este principio no ha sido consagrado expresamente por la CN —a diferencia, entre otros, del art. 31 de la Constitución española (aunque lo llama simplemente de “capacidad económica”; en consonancia, art. 3° de la Ley General Tributaria española 58/2003),

---

ninguna de las atribuciones o poderes que le han sido expresa o implícitamente conferidos, y que, desde luego, no existe propiamente delegación sino cuando una autoridad investida de un poder determinado hace pasar el ejercicio de ese poder a otra autoridad o persona descargándolo sobre ella”. Agregó que “existe una distinción fundamental entre la delegación de poder para hacer la ley y la de conferir cierta autoridad al Poder Ejecutivo o a un cuerpo administrativo, a fin de reglar los pormenores y detalles necesarios para la ejecución de aquélla, no pudiendo juzgarse inválido, en principio, el reconocimiento legal de atribuciones que queden libradas al arbitrio razonable del órgano ejecutivo, siempre que la política legislativa haya sido claramente establecida (Fallos 270:42, consid. 8°, y sus citas)” (29/10/1987, “Conevial SA”, Fallos 310:2193; la bastardilla es nuestra). En este último pronunciamiento, el Alto Tribunal, al analizar la ley 20.545, afirmó que “ejecutar una política legislativa determinada implica también el poder de dictar normas adaptadas a las cambiantes circunstancias, sobre todo en una materia que por hallarse tan sujeta a variaciones como la de que se trata, se estimó conveniente dejar librada al prudente arbitrio del Poder Ejecutivo, en vez de someterla a las dilaciones propias del trámite parlamentario”, concluyendo que tales normas “no importaron una delegación propia de facultades legislativas sino un ejercicio, condicionado y dirigido al cumplimiento de las finalidades queridas por el legislador, de una actividad normativa circunscripta a los límites de la ley en la que encuentra su fuente (Fallos 286:325)”.

<sup>32</sup> La sentencia del Tribunal Constitucional 6/1983, del 4/2/1983, interpretó que la Constitución española considera legítima la utilización de los decretos leyes en el ámbito tributario, en tanto se respete la prohibición de valerse de ellos para la creación de obligaciones fiscales *ex novo* (Cfr. Casás, José O., “Principios...”, *op. cit.*, en García Belsunce, Horacio A. y otros, *Tratado...*, *op. cit.*, T. I, vol. 1, p. 284).

<sup>33</sup> Casás, José O., *Derechos...*, *op. cit.*, pp. 340 y 341.

del art. 53 de la Constitución italiana, del art. 59 de la Constitución de la provincia del Chaco de 1957-1994, del art. 68 de la Constitución de la provincia de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur de 1991, del art. 71 de la Constitución de la provincia de Córdoba del año 2001 y del art. 51 de la Constitución de la ciudad de Buenos Aires de 1996—, *se halla ínsito en los principios sustanciales reconocidos por nuestra CN. De ese modo, se ha aceptado su aplicación, sin que ello implique que los tribunales deban expedirse acerca de la conveniencia o eficacia económica o social del criterio legislativo.*

Empero, el principio de capacidad contributiva no se aplica en los tributos extrafiscales que tienen por finalidad el desaliento de actividades.

Villegas explica que “la *generalidad* exige la no exención (salvo motivos razonables) de quienes tengan capacidad contributiva; la *igualdad* quiere que no se hagan arbitrarios distingos, sino los que sean fundados en la capacidad contributiva (salvo fines extrafiscales); la *proporcionalidad* garantiza contra progresividades cuantitativas que no se adecuan a la capacidad contributiva graduada según la magnitud del sacrificio que significa la privación de una parte de riqueza. La *confiscatoriedad* se produce ante aportes tributarios que exceden la razonable posibilidad de colaborar al gasto público; la *equidad* y la *razonabilidad* desean la justicia en la imposición y tal concepto está expresado por la idea de que cada cual responda según su aptitud de pago”<sup>34</sup>.

No obstante, *la previsión expresa del principio redundaría en una mayor protección jurídica del contribuyente respecto de situaciones que no encuadraran en alguna de las garantías referidas*, máxime que el principio de capacidad contributiva guarda relación, además, con la distribución de competencias tributarias entre distintos entes políticos, habida cuenta de que ésta puede implicar excesiva presión global sobre una misma capacidad contributiva, con la probable vulneración patrimonial y lesión del proceso productivo.

.....  
<sup>34</sup> Villegas, Héctor B., *Curso...*, op. cit., 2002 y 2005, ps. 263 y 264.

La capacidad contributiva de cada sujeto pasivo es única, aunque se manifieste de diferentes formas. Podría definirse como la *diferencia* entre la renta neta del contribuyente y la suma consistente en las erogaciones indispensables para su consumo más un adecuado porcentaje para su ahorro y capitalización.

La capacidad contributiva no se reduce a una simple apreciación económica del sujeto pasivo, sino que a veces también se conjugan fines extrafiscales, factores de conveniencia y justicia social para la imposición, en la medida de la *razonabilidad*.

### Jurisprudencia

Constituye un principio jurisprudencial que “la existencia de una manifestación de riqueza o capacidad contributiva” es “indispensable requisito de validez de todo gravamen, la cual se verifica aun en los casos en que no se exige de aquella que guarde una estricta proporción con la cuantía de la materia imponible”<sup>35</sup>. Así, entendió vulnerado el derecho de propiedad cuando la ley estructura el hecho imponible teniendo en consideración una exteriorización de riqueza agotada antes de su sanción, sin que se invocara siquiera “la presunción de que los efectos económicos de aquella manifestación permanecen, a tal fecha, en la esfera patrimonial del sujeto obligado”; la retroactividad, en este caso, desconocía el principio de capacidad contributiva<sup>36</sup>.

Se ha dicho que “si bien todo impuesto tiene que responder a una capacidad contributiva [...] la determinación de las diversas categorías de contribuyentes puede hacerse por motivos distintos de la sola medida de su capacidad económica [...]. Por las características de los bienes, por el modo de poseerlos o explotarlos, por la mayor o menor vinculación del dueño con el país en que la riqueza gravada tiene su asiento o su fuente, por la clase de actividad que con ella se realiza, etc., ese deber puede ser mayor habiendo de por medio valores económicos iguales a los de otros contribuyentes a quienes se cobra menos, y viceversa; y este principio es el que esta Corte

.....

<sup>35</sup> CS, 19/12/1989, “Navarro Viola de Herrera Vegas, Marta”, Fallos 312:2467 y sus citas.

<sup>36</sup> CS, 19/12/1989, “Navarro Viola de Herrera Vegas, Marta”, Fallos 312:2467 y sus citas.

ha utilizado para fundamentar su reconocimiento de sobretasas o recargos al ausentismo o al latifundio (Fallos 171:390; 210:2108; 211:389; 220:1310; 223:401; 239:157)<sup>37</sup>. Esto demuestra la aceptación jurisprudencial de las finalidades extrafiscales de la imposición.

## Generalidad

### Concepto

Se refiere al carácter extensivo de la tributación, de modo de no excluir de su ámbito a quienes tengan capacidad contributiva (apreciada razonablemente), por lo cual las leyes no pueden establecer privilegios personales, de clase, linaje o casta, a fin de salvaguardar la "igualdad" del art. 16 de la CN. *El límite de la generalidad está dado por las exenciones, las desgravaciones y otros beneficios tributarios*, que se basan tradicionalmente en el art. 75, inc. 18, de la CN y en la actualidad, además en la "cláusula del nuevo progreso" del art. 75, inc. 19, de la CN. Tanto las exenciones como los otros beneficios tributarios deben ser conferidos por razones económicas, sociales o políticas, pero nunca por privilegios personales o de clase.

### Jurisprudencia

La generalidad o uniformidad es una condición esencial de la tributación; no es admisible gravar a una parte de la población en beneficio de otra<sup>38</sup>.

Los *beneficios tributarios* se fundamentan en el art. 67, inc. 16, de la CN (actualmente, art. 75, inc. 18), que ha sido llamada la "cláusula de progreso", calificándose como "privilegios". Dado que ellos importan alterar la generalidad de los gravámenes, para conjugarlos con el art. 16 de la CN deben ser aplicados abarcando íntegramente las categorías de personas o bienes, previstas por la ley, y no a una parte de ellas<sup>39</sup>.

37 CS, 15/10/1991, "López López, Luis, y otro v. Provincia de Santiago del Estero", Fallos 314:1293.

38 CS, Fallos 157:359; 162:240, 168:305; 188:403.

39 CS, 24/9/1991, "Carlos Pascolini SA v. Estado nacional - DGI", Fallos 314:1088.

## Razonabilidad

Se distinguen dos especies de razonabilidad e irrazonabilidad jurídica: la de *ponderación* y la de *selección*, que se tratarán en los puntos 5.5. y 5.6.

En nuestra Constitución se alude a la “razonabilidad” en el Preámbulo, al invocar la protección de Dios, “fuente de toda razón y justicia”, señalando dentro de su objeto el de “afianzar la justicia”. Además, el principio de razonabilidad, utilizado tantas veces por la jurisprudencia de nuestra CS, deriva de los citados arts. 28 y 33.

La raíz del principio emana del art. 28 de la CN (“Los principios, garantías y derechos reconocidos en los anteriores artículos, no podrán ser alterados por las leyes que reglamenten su ejercicio”). Asimismo, se trata de una garantía implícita que se fundamenta en el art. 33 de la CN (“Las declaraciones, derechos y garantías que enumera la Constitución, no serán entendidos como negación de otros derechos y garantías no enumerados; pero que nacen del principio de la soberanía del pueblo y de la forma republicana de gobierno”), propuesto por la Convención de Buenos Aires de 1860, cuyas enmiendas fueron aprobadas en conjunto, por aclamación, por la Convención Constituyente de ese año.

Reiteradamente, la CS ha declarado que las diferenciaciones normativas para supuestos que sean estimados distintos son valederas en tanto no sean arbitrarias, es decir, no obedezcan a propósitos de injusta persecución o indebido beneficio, sino a una causa *objetiva* para discriminar, aunque su fundamento sea opinable<sup>40</sup>.

Se entendió como *irrazonable* la pretensión de escindir un sistema de excepción arancelaria, preservando de él sólo los beneficios y eliminando las contrapartidas que aquél contenga<sup>41</sup>, y se ha

40 Entre otros, 18/9/1990, “Reaseguradora Argentina SA v. Estado nacional”, Fallos 313:928.

41 CS, 19/12/1991, “Autolatina Argentina SA v. Resolución 54/1990 - Subsecretaría de Transportes Marítimos y Fluviales”, Fallos 314:1824.

“declarado que uno de los índices más seguros para verificar la razonabilidad de la inteligencia de una norma y su coherencia con el resto del sistema de que forma parte, es la consideración de sus consecuencias (Fallos 234:482; 310:267; entre otros)”<sup>42</sup>.

## No confiscatoriedad

### Concepto

Para que haya *razonabilidad de la ponderación* “debe haber cierta igualdad o equivalencia axiológica, entre el antecedente y el consecuente de endonorma y perinorma”. En la *endonorma*, el *antecedente* es la situación coexistencial dada (*H*), en tanto que el *consecuente* es el debe ser (cópula proposicional), la prestación de alguien (*P*) como alguien obligado (*Ao*) ante alguien titular (*At*). En la *perinorma*, el *antecedente* consiste en el entuerto dado como no prestación (*no P*), siendo el *consecuente* el debe ser (cópula proposicional), la sanción del responsable (*S*) impuesta por un funcionario obligado (*Fo*) merced a la pretensión de la comunidad (*pC*). La razonabilidad de la ponderación es un caso de razonabilidad de la imputación, que en el derecho de los Estados Unidos se conoce como “*balance of convenience rule*”. Como bien dice Linares, sería irrazonable la imputación si en la Argentina al hecho de ser propietario de un bien que vale 1.000.000 de pesos se le impusiera un gravamen de 900.000 pesos; o si al incumplimiento de esa prestación se le imputara la pena de muerte<sup>43</sup>.

A la razonabilidad de la ponderación alude la teoría de las contribuciones confiscatorias elaborada por nuestra CS, ya que a la postre se debe establecer si a determinado hecho impositivo, como hecho antecedente de una endonorma, puede imputársele una contribución con monto exorbitante, para lo cual es necesario examinar si media equilibrio, proporción, igualdad entre el hecho antecedente y la prestación<sup>44</sup>.

.....

<sup>42</sup> CS, 9/11/2000, “Neumáticos Goodyear SA”, Fallos 323:3412.

<sup>43</sup> Linares, Juan F., *Razonabilidad de las leyes*, Astrea, Buenos Aires, 1984, pp. 114/116.

<sup>44</sup> Linares, Juan F., *Razonabilidad...*, op. cit., pp. 167 y 181.

Aunque la confiscación prohibida por el art. 17 de la CN se refiere al Código Penal argentino —prohibición basada en los antecedentes históricos de penas de persecución por móviles especialmente políticos—, la CS, por creación pretoriana, desarrolló su teoría de las contribuciones confiscatorias como un *valladar para las restricciones irrazonables en exceso del derecho de propiedad*.

En síntesis, pese a que para la CS un gravamen es confiscatorio cuando absorbe una parte sustancial del capital o la renta, se podría señalar que la CS mediante sus sentencias circunscribe —salvo ciertas excepciones (v.gr., el impuesto a la renta)— el principio de no confiscatoriedad a tomar en cuenta el porcentaje “cabalístico” del 33% sobre la *renta posible o productividad posible*, esto es, la capacidad productiva potencial, considerando, v.gr., la correcta explotación de los inmuebles rurales<sup>45</sup>; usa esta expresión en sentido genérico, que comprende aun los incrementos patrimoniales.

En principio, queda a salvo de que se lo considere como fuente económica el capital, ya que en los impuestos patrimoniales se entiende que la fuente de donde se obtiene el dinero para pagarlos debe ser la renta. Lo contrario implicaría descapitalizar a los contribuyentes.

Con relación al principio de no confiscatoriedad se ha dicho que la coincidencia máxima jurisprudencial argentina y española radica en la necesidad de la prueba por quien lo invoca, y que la existencia de fines no recaudatorios causa ciertas dificultades para las decisiones de los jueces, quienes se ven inhibidos de pronunciarse sobre cuestiones vinculadas con la oportunidad, mérito o conveniencia de las medidas legislativas<sup>46</sup>.

### Jurisprudencia

Se ha dicho que, a fin de que la tacha de confiscatoriedad pueda

.....  
<sup>45</sup> Ver, entre otros, CS, Fallos 206:247 —22/11/1946, “Sara Pereyra Iraola v. Provincia de Córdoba”— y Fallos 236:22 —3/10/1956, “Cipriano, Cándida De Gregorio vda. de y otros s/demanda de inconstitucionalidad” —.

<sup>46</sup> Naveira de Casanova, Gustavo J., *El principio de no confiscatoriedad. Estudio en España y Argentina*, Madrid, McGraw-Hill, 1997, pp. 456 y 457.

prosperar, es necesaria la demostración de que el gravamen cuestionado “excede la capacidad económica o financiera del contribuyente (Fallos 271:7, consid. 10, y su cita)”<sup>47</sup>. También se sostuvo que la CS “ha señalado de manera invariable que para que la confiscatoriedad exista, debe producirse una absorción por parte del Estado de una porción sustancial de la renta o el capital (Fallos 242:73 y sus citas; 268:57), y que a los efectos de su apreciación cuantitativa debe estarse al valor real del inmueble y no a su valuación fiscal y considerar la productividad posible del bien (Fallos 220:1300; 223:40; 239:157). Se ha requerido, asimismo, una prueba concluyente a cargo del actor (Fallos 220:1082; 220:1300; 239:157) [...]. Por otro lado, cabe señalar que, si bien la inconstitucionalidad de los impuestos por su monto procedería cuando aniquilasen la propiedad o su renta en su sustancia, el control de constitucionalidad en el punto, aunque debe preservar el derecho de propiedad en el sentido lato que le ha adjudicado esta Corte, encuentra fundamento en la relación en que tal derecho —cuya función social se ha de tener presente— se halla con la medida de la obligación de contribuir a las necesidades comunes que pueden imponerse a sus titulares por el hecho de serlo. El límite admisible de la carga fiscal no es absoluto sino variable en el tiempo y en las circunstancias y sólo encuentra óbice en lo que una tradicional jurisprudencia del Tribunal ha fijado (Fallos 196:122; 220:322, 236:22)”<sup>48</sup>.

.....

<sup>47</sup> CS, 19/12/1989, “Navarro Viola de Herrera Vegas, Marta”, Fallos 312:2467.

<sup>48</sup> CS, 15/10/1991, *in re* “López López, Luis, y otro v. Provincia de Santiago del Estero”, Fallos 314:1293. En este caso se había intentado la eximición de las obligaciones de realizar inversiones por el 60% del avalúo fiscal y del pago de los recargos en el impuesto inmobiliario previstos por una ley provincial y su decreto reglamentario para el caso de que no se realizaran las inversiones. La CS no hizo lugar al planteo y meritó el dictamen pericial que sostuvo que en las tierras en cuestión era posible la cría de ganado bovino, “lo que supone un proceso productivo a largo plazo que si bien no habría generado resultados positivos en los años en que debieron realizarse las inversiones, al cabo del sexto o séptimo año de iniciado produciría rentabilidad (...). Estas conclusiones, que reconocen un fundamento técnico suficiente y que la actora no ha impugnado, privan de razón a las afirmaciones acerca de la falta de aptitud productiva de los campos”.

En el año 1911, en “Rosa Melo de Cané v. Provincia de Buenos Aires”, la CS, al declarar la inconstitucionalidad del impuesto del 50% establecido por ley provincial sobre un legado, citando a Story, puntualizó que “el poder de crear impuestos está sujeto a ciertos principios que se encuentran en su base misma, y entre otros al de que ellos se distribuyan con *justicia*; habiéndose observado con fundamento que las imposiciones que prescindan de aquéllos, no serían impuestos sino despojo” (Fallos 115:111; la bastardilla me pertenece). Cabe agregar que la CS declaró la inconstitucionalidad del gravamen que absorbía el 36,60% del valor de un legado, por confiscatorio (30/6/1941, “Gobierno de Italia v. Consejo Nacional de Educación”, Fallos 190:159). No corresponde la tacha de confiscatoriedad en impuestos a los consumos (Fallos 170:180), ni en tributos a la importación (Fallos 289:443), ni por multas (Fallos 192:418).

Respecto de las *contribuciones de mejoras*, se ha sostenido que no deben absorber una parte sustancial de la propiedad, pero que el actor debe demostrar que el tributo exigido es superior al mayor valor determinado en la propiedad por el pavimento, no bastando que exceda del 33% del valor del bien<sup>49</sup>. No se declaró confiscatoria la contribución si insumía el 20% del valor del bien<sup>50</sup>. Se entendió como confiscatoria al exceder del beneficio que recibe la propiedad afectada y si absorbe alrededor del 70% del valor del inmueble<sup>51</sup>.

En materia de *contribución territorial*, se tuvo en cuenta el rendimiento normal medio de una correcta explotación del fundo afectado, con prescindencia de la supresión o disminución de utilidades provenientes de circunstancias eventuales, o de la inadecuada administración del contribuyente<sup>52</sup>. Si la contribución territorial que deben pagar los condóminos en proporción al valor de su participación en el condominio no excede del 33% de la renta anual del inmueble afectado por el impuesto, la tacha de confiscatoriedad es improcedente<sup>53</sup>. La CS entendió por explotación adecuada, o rendimiento normal del inmueble, la realizada en forma racional y eficiente, sin gastos desmedidos y conforme a las condiciones y posibilidades del contribuyente, de modo que sostuvo la confiscatoriedad del impuesto territorial que absorbía más del 50% de las utilidades<sup>54</sup>.

.....

49 CS, 8/7/1959, "Panizza Delio v. Municipalidad de Rosario Tala", Fallos 244:178.

50 CS, 4/12/1944, "Navarro Ocampo, René v. Municipalidad de Córdoba", Fallos 200:352.

51 CS, 16/4/1945, "Arana, María E. B. v. Provincia de Buenos Aires", Fallos 201:350. El beneficio no debe ser sustancialmente excedido por la contribución (CS, 14/3/1935, "Enrique Santamarina v. Provincia de Buenos Aires", Fallos 172:272).

Anteriormente la CS consideró confiscatoria la contribución de mejoras que había absorbido el 75%, aproximadamente, del valor ficticio fiscal, por ser "patente que el valor total de la propiedad del actor en la época en que pudo pagarse el pavimento al contado, según la valuación del perito, no habría alcanzado a cubrir el precio del pavimento (...). Y que en el caso de que el actor hubiese optado por efectuar el pago a plazos, la renta líquida de la finca se habría absorbido en su mayor parte durante más de 23 años, o sea durante los 93 trimestres en que pudo hacerlo. Lo que demuestra cabalmente el carácter confiscatorio del impuesto, que no guarda proporción alguna con el mayor valor que la obra pública reporta al propietario de la finca beneficiada por ésta" (15/7/1940, "Pedro Rouspil v. Provincia de Buenos Aires", Fallos 187:234).

En Fallos 180:405 (27/5/1938, "Inconstitucionalidad: ley 2157 de Santa Fe - afirmados"), la CS entendió que no era confiscatoria la contribución de mejoras establecida en un 40% del costo del camino, en un caso en que su monto representaba escasamente la octava parte del valor de la propiedad afectada, o sea casi tres años de la renta de ella.

52 CS, 3/9/1943, "Genaro García v. Provincia de Córdoba", Fallos 196:511; 14/3/1945, "José E. Uriburu v. Provincia de Córdoba", Fallos 201:165; 28/3/1947, "Martín Pereyra Iraola v. Provincia de Córdoba", Fallos 207:238.

53 CS, 3/10/1956, "Cipriano, Cándida De Gregorio vda. de y otros s/demanda de inconstitucionalidad", Fallos 236:22.

54 CS, 21/7/1941, "Dolores Cobo de Macchi Di Cellere v. Provincia de Córdoba", Fallos 190:159;

El tope del 33% de la renta potencial fue mantenido invariablemente para la contribución territorial, salvo en el caso de propietarios radicados en el extranjero, en que se admitió que el tributo, más el recargo por ausentismo, podía absorber hasta el 50% del rendimiento normal de un inmueble<sup>55</sup>, aunque con posterioridad para el impuesto sucesorio que incluía el recargo por ausentismo fijó el límite del 33%<sup>56</sup>.

Hace notar Spisso que la CS, a los efectos de juzgar la confiscatoriedad de la contribución territorial, computó las *utilidades* (rentas reales o potenciales) de un inmueble razonablemente explotado, y no el capital<sup>57</sup>.

Con relación a las *tasas*, se ha declarado que son confiscatorias las que absorban una parte sustancial de la renta o del capital del bien sobre el cual se ha prestado el servicio<sup>58</sup>.

Luego de una evolución en cuanto al *impuesto a la transmisión gratuita de bienes*, se fijó el tope del 33% de las hijuelas de herederos respecto del impuesto a la transmisión gratuita de bienes, aun en casos de ausentismo<sup>59</sup>.

---

en sentido análogo, 29/3/1946, "Curioni de Demarchi, Rosa v. Provincia de Córdoba", Fallos 204:376; 31/10/1947, "Jardón Perissé, Rosa v. Prov. de Córdoba", Fallos 209:200. En este último pronunciamiento la CS sostuvo que en tanto la relación entre el valor de la propiedad y la tasa de la contribución sea razonable, la tacha de confiscatoriedad sólo es admisible si se demuestra que el rendimiento corriente de una explotación económicamente eficiente del fundo en épocas normales es absorbido por el impuesto, en una proporción superior al 33%. Explotación eficiente de un campo significa el debido aprovechamiento de todas las posibilidades al alcance del común de las gentes dedicadas a esta especie de trabajo, lo que supone la incorporación de los capitales necesarios para aquel fin. El rendimiento de estos capitales debe tenerse en cuenta para establecer el índice de productividad del campo. A falta de una prueba convincente de la absorción de más de 33% del índice de productividad del campo por la contribución territorial debe desestimarse la impugnación de confiscatoriedad respecto de un período de tiempo que constituye un caso límite. La impugnación debe admitirse respecto del lapso en que la absorción de una proporción ampliamente superior al 33% del índice de productividad es indudable.

<sup>55</sup> CS, 21/5/1948, "Banco Hipotecario Franco Argentino v. Provincia de Córdoba", Fallos 210:1208.

<sup>56</sup> CS, 2/3/1956, "Ocampo, Carlos V.", Fallos 234:129; 21/9/1956, "Synge, Kathleen Frances Anne", Fallos 235:883.

<sup>57</sup> SPISSO, Rodolfo, *Derecho constitucional tributario*, 3ª ed., LexisNexis, Buenos Aires, 2007, AP 6807/003511; Depalma, 1993, p. 253.

<sup>58</sup> CS, 6/3/1942, "Ana Vignolo de Casullo s/sucesión", Fallos 192:139; 31/7/1944, "Molinos Río de La Plata v. Municipalidad de Río Segundo", Fallos 199:321.

<sup>59</sup> CS, 2/3/1956, "Ocampo, Carlos Vicente", Fallos 234:129; 21/9/1956, "Synge, Kathleen Frances Anne", Fallos 235:883). Este límite se aplicó por cada transmisión, sin que tuviera carácter confiscatorio la acumulación originada por transmisiones distintas e independientes, ni el cobro de las multas por mora; para determinar la confiscatoriedad debe estarse al valor real de los bienes transmitidos comprobado, en el caso en tres remates sucesivos con prescindencia del avalúo mucho mayor efectuado por el Fisco para el pago de la contribución territorial (CS, 7/9/1942, "Agustín Soldati y otra", Fallos 193:463).

La CS, al referirse al impuesto a la herencia, sostuvo que éste “recae sobre el capital, sobre la riqueza acumulada que es absorbida por el Estado sin posibilidad de recobrarla, a diferencia de lo que ocurre con el *impuesto a la renta*, que deja a salvo e intacto el capital o fuente que la produce”<sup>60</sup>. Por no incidir el impuesto a la renta sobre el capital, sino sobre las ganancias resultantes de su realización, no se afecta el principio de no confiscatoriedad<sup>61</sup>. Sin embargo, por mayoría, el 3/7/2009 hizo lugar excepcionalmente al planteo de confiscatoriedad al no aplicarse el ajuste por inflación, atento a que del informe contable resultaba que, sin aplicar el ajuste por inflación, la alícuota efectiva del IG a ingresar no sería del 35%, sino que representaría el 62% del resultado impositivo ajustado correspondiente al ejercicio 2002, o el 55% de las utilidades —también ajustadas— obtenidas por la actora durante el ejercicio de ese mismo año, “porcentajes éstos que excederían los límites razonables de imposición”<sup>62</sup>.

Por partir de la base de que los *impuestos indirectos* son trasladables a los consumidores en virtud del proceso de traslación, no es aplicable el principio de no confiscatoriedad<sup>63</sup>, salvo que se demuestre que el encarecimiento representado por el monto del impuesto, al no ser absorbido por la capacidad adquisitiva de los compradores, recae sobre el costo y la ganancia con carácter de exacción, es decir, absorbiéndolos sustancialmente<sup>64</sup>.

Los *tributos que gravan la importación* se han excluido de la doctrina de la confiscatoriedad, ya que si el Estado está facultado para prohibir la introducción al país de productos extranjeros (art. 67, incs. 12, 16 y 28 de la CN [actualmente, art. 75, incs. 13, 18 y 32]), con igual razón debe considerárselo habilitado para llegar a un resultado semejante por medio del empleo de su poder tributario, “instituyendo con finalidades acaso disuasivas, gravámenes representativos de uno o más veces el valor de la mercadería objeto de importación”<sup>65</sup>.

.....

<sup>60</sup> CS, 2/3/1956, “Ocampo, Carlos V.”, Fallos 234:129.

<sup>61</sup> CS, 14/4/1975, “Sociedad de Electricidad de Rosario”, Fallos 291:290.

<sup>62</sup> CS, “Candy SA”, Fallos 332:1571.

<sup>63</sup> CS, 23/2/1934, “Fisco nacional v. Robert Bosch SA”, Fallos 170:180.

<sup>64</sup> CS, 11/9/1946, “SA Argentina de Construcciones Acevedo y Shaw v. Municipalidad de Santa Fe”, Fallos 205:562

<sup>65</sup> CS, 17/9/1974, “Montarcé, Marcelo A.”, Fallos 289:443.

La pena de *comiso* no es contraria a la garantía del derecho de propiedad del art. 17 de la CN, ya que las confiscaciones prohibidas por la Constitución “son medidas de carácter personal y de fines penales por las que se desapodera a un ciudadano de sus bienes; es la confiscación del Código Penal, y en el sentido amplio del art. 17, el apoderamiento de los bienes de otro, sin sentencia fundada en ley o por medio de requisiciones militares”. Ello no sucede si el comiso fue dispuesto por jueces competentes y fundado en una ley anterior al hecho del proceso<sup>66</sup>.

Tratándose de sanciones ejemplarizadoras e intimidatorias “indispensables para lograr el acatamiento de leyes que, de otro modo, serían burladas impunemente”, no pueden ser confiscatorias<sup>67</sup>. Además se consideró que la infracción es voluntaria y se conoce previamente la sanción, por lo cual las multas están sometidas a otros principios que los impuestos<sup>68</sup>, y teniendo en cuenta su carácter penal, que conduce a su aplicación aunque el capital del recurrente sea reducido y no cubra su importe<sup>69</sup>. No obstante, se ha expresado que las multas pueden ser confiscatorias no sólo por el monto, sino además por la inexistencia de una relación racional con la naturaleza de la infracción cometida, sin que mediara contumacia del infractor<sup>70</sup>. En rigor, en este último caso la multa vulneraría el principio de razonabilidad.

Con relación al *conjunto de gravámenes* se entendió que “si ese doble gravamen [impuesto al rédito presunto sobre una finca y contribución territorial] sobre la misma materia y por el mismo concepto fue categóricamente reconocido a las provincias en concurrencia con la Nación, claro se advierte que, desde un punto de

66 CS, 19/11/1941, “Ajmechet, Jacobo y otros”, Fallos 191:233.

67 CS, Fallos 171:366.

68 CS, Fallos 192:418.

69 CS, 11/10/1946, “Albino Mancinelli v. Impuestos Internos”, Fallos 206:92. En similar orden de ideas, la Audiencia Nacional española, el 6/7/1993, rechazó el carácter confiscatorio de una sanción, “pues ésta deriva de un incumplimiento del ciudadano con el Estado, de manera que su finalidad no es aprehender el patrimonio individual del contribuyente, sino prevenir conductas semejantes tanto del propio sujeto como de otros que vulneran la igualdad entre los contribuyentes y lesionan gravemente los intereses públicos” (NAVEIRA de CASANOVA, Gustavo J., “El principio...”, *op. cit.*, pp. 216 y 217).

70 CS, 29/10/1945, “Provincia de Tucumán v. Cía. Hidroeléctrica de Tucumán”, Fallos 203:78.

vista institucional, no se le puede desconocer a la Nación misma para una doble imposición que vendría a ser como una sobretasa *en tanto no se exceda el límite que fija el concepto de la confiscatoriedad*" (la bastardilla es nuestra)<sup>71</sup>. En cuanto a la superposición del impuesto a la renta con un impuesto establecido por ley de la provincia de Buenos Aires sobre los honorarios profesionales devengados en juicio, declaró que al oscilar el monto de la superposición entre el 7 y el 8%, no importa quebrantamiento de la equidad, y se halla muy por debajo de los límites que para la confiscatoriedad ha determinado la jurisprudencia de la CS<sup>72</sup>. *A contrario sensu*, se podría colegir que es inconstitucional la superposición de gravámenes que excede del límite admitido por la jurisprudencia.

La prueba de la confiscatoriedad del conjunto de gravámenes debe resultar de los autos<sup>73</sup>. Se destacó que la prueba de la confiscatoriedad debe ser *"tan clara y precisa como sea posible"*, y que ha de resultar *"no de una mera estimación personal, aunque ella emane de peritos ilustrados y rectos, ni de circunstancias puramente accidentales y eventuales, sino de una relación racional estimada entre el valor del bien gravado y el monto de ese gravamen, al margen de accidentes transitorios y circunstanciales sobre la producción y el aprovechamiento de aquél"*<sup>74</sup>.

La CS entendió que al acumularse distintos gravámenes que pudieran incidir sobre las personas o bienes, *el tope para la declaración de confiscatoriedad sería considerablemente mayor que el establecido para un solo impuesto*<sup>75</sup>.

.....

<sup>71</sup> CS, 8/8/1942 en "Gustavo A. Frederking y otros", Fallos 193:397. Con anterioridad, sostuvo que, a fin de probar la confiscatoriedad de un impuesto, era inocua la demostración indirecta que deriva del conjunto de gravámenes que pesan sobre el patrimonio del recurrente (CS, 24/12/1941, "Cia. de Tranvías Anglo Argentina Ltda. v. Provincia de Buenos Aires", Fallos 191:502).

<sup>72</sup> CS, 4/7/1951, "Machado Doncel, Juvenal", Fallos 220:699 y sus citas de Fallos 206:214 y 247; 210:172.

<sup>73</sup> CS, Fallos 255:66; 262:367.

<sup>74</sup> CS, 21/12/1999, "Gómez Álzaga, Martín Bosco", Fallos 322:3255.

<sup>75</sup> CS, Fallos 210:172; en esta causa, la prueba acreditó que durante el período del pleito la renta real bruta del inmueble gravado no fue absorbida en una proporción mayor del 33% por la contribución directa cuya constitucionalidad se discutía, por lo cual se desechó el planteo de confiscatoriedad.

Para establecer si el impuesto territorial es confiscatorio, no procede adicionar lo pagado por servicios sanitarios, que es una tasa por retribución de servicios individualizados de aguas corrientes y cloacas, ni las contribuciones por alumbrado, barrido y limpieza (3/10/1956, "Cipriano,

La CS admitió formalmente que, por acción declarativa, se demandara a la provincia de Buenos Aires y al Estado nacional (conjuntamente) la declaración de inconstitucionalidad por confiscatoria de la suma de tributos nacionales y provinciales, haciendo uso de su competencia originaria (arts. 116 y 117 de la CN). Sin embargo, respecto del fondo de la cuestión, el Alto Tribunal entendió que para examinar la cuestión relativa a la confiscatoriedad “debe estarse al valor real del inmueble y no a su valuación fiscal, y considerar su productividad posible, esto es, su capacidad productiva potencial”; v.gr., ganadera, agrícola, a través de pruebas clara, precisas y concluyentes<sup>76</sup>.

## Igualdad

### Concepto

También llamado *principio de “isonomía”*. El art. 16 de la CN dispone que todos los habitantes son iguales ante la ley, y que *la igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas*. Este principio no alude a la igualdad numérica —consistente en que cada habitante pague el mismo importe, como en la “capitación”—, lo cual traería las mayores injusticias, sino a la *igualdad de capacidad contributiva*<sup>77</sup> (comprendiendo ésta a la valoración *política*<sup>78</sup> de una realidad económica, en la medida en que sea razonable); excluye todo distingo arbitrario, injusto u hostil contra personas o categorías de personas. Las cargas públicas comprenden los deberes formales impuestos a los administrados.

Cándida De Gregorio vda. de y otros s/demanda de inconstitucionalidad”, Fallos 236:22); ni el monto del gravamen entre los gastos de explotación como tampoco lo pagado en concepto de tasas por retribución de servicios (21/12/1999, “Gómez Álzaga, Martín Bosco”, Fallos 322:3255).

<sup>76</sup> CS, 21/12/1999, “Gómez Álzaga, Martín Bosco”, Fallos 322:3255.

<sup>77</sup> En similar orden de ideas, se ha dicho que el art. 14 de la Constitución española —“Los españoles son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión, opinión o cualquiera otra condición o circunstancia personal o social”— debe complementarse con su art. 31.1 —“Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica...” — (LEJEUNE VALCÁRCEL, Ernesto, “El principio de igualdad”, en AMATUCCI, Andrea y otros, *Tratado de derecho tributario*, Bogotá, Themis, 2001, T. I, pp. 227 y 228).

<sup>78</sup> Como dice Jarach, la ciencia jurídica, al interpretar el principio de la igualdad, no puede llegar tan lejos como la ciencia financiera, ya que para ésta, v.gr., son desiguales los impuestos sobre los ingresos brutos de cualquier actividad, a pesar del trato general y uniforme de la base de imposición, porque a los mismos ingresos brutos pueden corresponder rentas netas diferentes; los impuestos selectivos a los consumos pueden tener efectos regresivos o progresivos y ser desiguales respecto de las rentas de los consumidores (JARACH, Dino, *Finanzas públicas y derecho tributario*, Buenos Aires, Cangallo, 1985, pp. 302, 303 y 323).

Jarach afirma que si se interpretara la CN con el criterio de la ciencia de las finanzas, “llegaríamos a la paradójica conclusión de condenar como inconstitucionales la mayoría o la totalidad de los impuestos existentes, por cuanto, por una o por otra razón todos son desiguales frente a rígidos criterios científicos, y el solo impuesto igual sería un hipotético o utópico ‘impuesto óptimo’”. Por ende, arguye que se debe buscar en la *jurisprudencia* “el significado que los jueces han atribuido al principio de igualdad”, concluyendo que “los impuestos son iguales cuando las apreciaciones político-sociales del legislador coinciden con las del Poder Judicial y son desiguales cuando no coinciden”<sup>79</sup>. Las condiciones para la regla de la igualdad que surge de la jurisprudencia ha sido resumida, entre otros, por Linares Quintana<sup>80</sup>.

Ello explica la solución judicial que se ha dado, entre otras, a la problemática de los incentivos tributarios—exenciones y beneficios— respecto de personas y categorías de personas con capacidad contributiva, puesto que al entrañar ésta una valoración política, si los jueces coinciden con la apreciación legislativa no declararán inconstitucionales los gravámenes que pesan sobre quienes no están comprendidos por tales incentivos, y se fundamentarán en que no pueden expedirse sobre la conveniencia o equidad de los impuestos.

.....

<sup>79</sup> Jarach, Dino, *Finanzas...*, *op. cit.*, pp. 321 y 323.

Sostiene este autor que “un impuesto es igual a otro cuando el Poder Judicial participa de la misma conciencia jurídico-social y política del legislador [...]. Si, en cambio, el Poder Judicial no comparte las opiniones y los propósitos políticos de las medidas fiscales adoptadas por el legislador, si no hay puntos de contacto en las apreciaciones políticas de uno y otro, en la conciencia político-social de ambos poderes, entonces el Poder Judicial considera que los distingos hechos por el legislador no se ajustan a criterios racionales de tributación [...] y, por consiguiente, los impuestos son desiguales”. Agrega que desde el punto de vista de la ciencia de las finanzas, los impuestos reales son desiguales al no considerar la situación personal del contribuyente, y más si son progresivos, “porque establecen una progresión sin tener en cuenta la situación del contribuyente que no posee riqueza en el territorio, pero que la posee en otra jurisdicción”. No obstante, la CS no los ha considerado inconstitucionales (Jarach, Dino, *Finanzas...*, *op. cit.*, p. 322).

<sup>80</sup> Este autor sintetiza del siguiente modo las condiciones de la regla de la igualdad fiscal cuando las leyes crean categorías de contribuyentes sujetos a tasas diferentes: 1) todos los contribuyentes comprendidos en una misma categoría deben recibir el mismo tratamiento; 2) la clasificación ha de ser *razonable*, es decir, debe tener razón de ser en la naturaleza de las cosas de que se trata; 3) la clasificación debe excluir toda discriminación arbitraria, injusta u hostil contra determinadas personas o categorías de personas; 4) “el trato diferencial debe comportar la *justa igualdad* que la Constitución llama *equidad*, que toma en consideración las diferencias que caracterizan a cada una de las personas en la materia regulada por el régimen legal de que se trata, para determinar quiénes son iguales, así como la relación que la obligación impuesta por la ley mantenga con las necesidades o conveniencias generales en el lugar, tiempo y modo de su aplicación, para determinar si son o no iguales las circunstancias”; 5) se debe respetar la uniformidad y la generalidad; 6) la tasa del tributo puede considerarse no sólo la capacidad contributiva del sujeto, “sino también la medida de su deber de contribuir, la cual tiene su razón de ser distinta de la sola capacidad económica del contribuyente” (Linares Quintana, Segundo V., *Tratado...*, *op. cit.*, t. 4, ps. 423 y 424).

Valdés Costa<sup>81</sup> distingue la:

1) *Igualdad en la ley*, de modo que la ley no debe establecer desigualdades (o discriminaciones, perjudicando o beneficiando a determinados individuos o grupos de individuos), que en el derecho tributario se concreta en la igualdad ante las cargas públicas.

2) *Igualdad por la ley*, en el sentido de que ésta sería un instrumento para lograr una igualdad de los individuos, “corrigiendo las desigualdades económicas imperantes”. Entiendo que esta formulación es *peligrosa*, ya que si bien indiscutiblemente debe haber justicia social, esta última podría resultar afectada por aquella formulación de Valdés Costa, en cuanto puede tender a premiar el fracaso, castigar las actividades económicas exitosas, sin incentivar el trabajo ni la innovación, y atentar contra la formación del capital, en desmedro de las inversiones que requieren los países, que son las que permiten la creación de fuentes de trabajo y que, a la postre, brindan una mayor recaudación estatal. Considero que si bien es imperativo que el Estado brinde sustento y protección adecuada a los más necesitados —alimentación, vivienda, educación, etc.—, con una eficiente y eficaz administración de lo recaudado, ello no debe implicar la igualación económica propia de la socialización de los medios de producción y de consumo. Tanto es así que, más adelante en su obra, Valdés Costa cita a Adolf Wagner respecto de la incompatibilidad de la redistribución de riqueza con la formación del ahorro, problema de especial importancia en los países en desarrollo.

3) *Igualdad ante la ley*, en cuanto la norma debe ser aplicada “con criterio de estricta igualdad, a todos los afectados por ella”, siendo aplicable en vía administrativa o jurisdiccional. Coincido en lo relativo a que las reglamentaciones del Poder Ejecutivo no pueden efectuar discriminaciones fuera del marco de la ley, pero observo que esta formulación *posibilitaría lesionar la*

81 Valdés Costa, Ramón, *Instituciones...*, op. cit., pp. 370/437.

*independencia de los jueces*, si se los vinculara a los criterios de los primeros jueces que se pronunciaron sobre alguna cuestión, además de fossilizar la jurisprudencia; nos podemos preguntar: ¿por qué los primeros jueces pueden ser más sabios que el resto?

4) *Igualdad de las partes*, “ínsito en la concepción de la obligación tributaria como una relación jurídica de crédito y débito, y no como una relación de poder”. Si bien comparto que la obligación tributaria no constituye una relación de poder, estimo que, desde el punto de vista procesal, a los sujetos al poder tributario del Estado se les aplica el principio dispositivo, en tanto que para el Estado rige el principio de indisponibilidad del crédito fiscal, que resulta del interés público que se tutela, salvo algunas excepciones —v.gr., los juzgadores no pueden agravar la situación de los recurrentes, excediendo del marco de las resoluciones recurridas; la posibilidad de allanamiento de los organismos recaudadores. Notemos, por ejemplo de esas diferencias, que la interposición extemporánea de un recurso ante el Tribunal Fiscal de la Nación por un particular posibilita que se declare su improcedencia formal, a diferencia de la contestación extemporánea del recurso por parte del Fisco, que no tiene el alcance de que prospere sólo por ello la pretensión del particular. Además, no concuerdo en que el otorgamiento de facultades sancionatorias a la Administración vulnere el principio de igualdad, en virtud de la posibilidad de recurrir ante tribunales independientes.

Enseña Linares que “la garantía del debido proceso sustantivo se tipifica por su exigencia de razonabilidad ponderativa y no de la selección”, sin perjuicio de lo cual en la obra citada en este trabajo también aborda este último aspecto, habida cuenta del parentesco entre ambas<sup>82</sup>. La *razonabilidad de la selección* se refiere a la *valoración* “de ciertas circunstancias del caso para elegir unas y eliminar otras en la determinación del *hecho antecedente* al cual se

.....  
82 Linares, Juan F., *Razonabilidad...*, op. cit., pp. 151 y 167.

imputa una consecuente (prestación o sanción)<sup>83</sup>. Esta especie se halla emparentada con el principio de igualdad, de larga evolución en cuanto a su significación por parte de la CS.

### Jurisprudencia

En 1875 la CS sostuvo que la igualdad radica en que “no se establezcan excepciones o privilegios que excluyan a unos de lo que se concede a otros en iguales circunstancias, de donde se sigue forzosamente, que la verdadera igualdad consiste en aplicar en los casos ocurrentes la ley según las diferencias constitutivas de ellos, y que cualquiera otra inteligencia o acepción de este derecho es contraria a su propia naturaleza e interés social”<sup>84</sup>. Si bien, posteriormente, aceptó que este criterio era aparentemente vago<sup>85</sup>, entendió que este medio era eficaz para que en cada caso particular el Poder Judicial examinara el contenido de la garantía. Además, sentó el principio de que no sólo es admisible la discriminación en categorías de contribuyentes, sino también, *implícitamente*, el de que tales categorías deben ser *razonablemente* formadas<sup>86</sup>.

En 1923, la CS se refirió expresamente a la *razonabilidad*, afirmando que cuando un impuesto es establecido sobre ciertas clases de bienes o de personas, “debe existir *alguna base razonable* para las clasificaciones adoptadas, lo que significa que debe haber alguna *razón sustancial* para que las propiedades o las personas sean catalogadas en grupos distintos (Cooley, *On Taxation*, 3ª ed., ps. 75 y ss.; Willoughby, *On the Constitution*, p. 593). Que en el caso no aparece violada la igualdad requerida por la cláusula constitucional invocada, desde que todas las caballerizas comprendidas en la denominación de ‘*studs*’ son gravadas con una base uniforme, o sea, de acuerdo con el número de caballos de carrera que alojan; y porque no es posible desconocer que *existe algún motivo razonable* para hacer distinción entre los establecimientos que se ocupan de cuidar caballos destinados al tráfico común de la ciudad y aquellos que albergan y preparan caballos con el único objeto de disputar

.....

<sup>83</sup> Ver Linares, Juan F., *Razonabilidad...*, op. cit., pp. 151 y 152.

<sup>84</sup> CS, Fallos 16:118; en el mismo sentido, Fallos 101:401; 123:106; 134:420.

<sup>85</sup> CS, ver Fallos 149:417.

<sup>86</sup> CS, 5/9/1903, *in re* “Hileret y Rodríguez v. Provincia de Tucumán” (Fallos 98:20).

carreras [...], ya que los primeros realizan una función esencial para el bienestar de la población, lo que no ocurre con los últimos". Agregó la Corte que "en ese mismo orden de ideas ha dicho la Suprema Corte de los Estados Unidos que la garantía constitucional mencionada no se propone erigir una regla férrea en materia impositiva, sino impedir que se establezcan distinciones, con el fin de hostilizar o favorecer arbitrariamente a determinadas personas o clases, como sería si se hicieran depender de diferencias de color, raza, nacionalidad, religión, opinión política u otras consideraciones que no tengan relación posible con los deberes de los ciudadanos como contribuyentes" (la bastardilla me pertenece)<sup>87</sup>.

En 1928, la CS sostuvo, al declarar la constitucionalidad del impuesto progresivo, que la igualdad constitucional significa "el derecho de todos a que no se establezcan excepciones o privilegios que excluyan a unos de lo que se concede a otros en iguales circunstancias [...]. De modo que la igualdad ante la ley, de los habitantes, no puede oponerse como reparo a la implantación del impuesto de autos, por cuanto su diferencia en la tasa no está basada en distingo de personas, ni en sus *prerrogativas especiales* o en *persecuciones odiosas*, sino en diversidad de *circunstancias razonables y lógicas* con miras a la valuación de la propiedad urbana y rural [...]. El citado art. 16 no priva al legislador de la facultad de crear, en las leyes impositivas locales, *categorías especiales* de contribuyentes afectados con impuestos distintos, siempre que dichas categorías no sean arbitrarias o formadas para hostilizar a determinadas personas o clases" (la bastardilla me pertenece)<sup>88</sup>.

En 1997, la CS declaró que el principio de igualdad no exige que deban gravarse por igual a todas las industrias, cualquiera sea su clase, pues la igualdad como base del impuesto y de las cargas públicas —prevista en el art. 16 de la CN— sólo se refiere a las cosas iguales y del mismo género, razón por la cual no puede aplicarse a industrias de distinta clase<sup>89</sup>.

.....  
<sup>87</sup> CS, "Unanue v. Municipalidad de la Capital", Fallos 138:313.

<sup>88</sup> CS, 20/6/1928, "Díaz Vélez, Eugenio v. Provincia de Buenos Aires", Fallos 151:359).

<sup>89</sup> CS, 3/6/1997, "Cafés La Virginia SA v. Dirección General Impositiva", Fallos 320:1166

La CS consideró *irrazonables*, entre otras, las siguientes discriminaciones: la fundada en que la tasa aplicable a cada hijuela sea determinada por el monto del caudal sucesorio, y no por el de aquella<sup>90</sup>; el trato igual a propiedades edificadas y no edificadas de distinto valor<sup>91</sup>; la distinción entre terrenos demolidos para edificar enseguida y los demolidos tiempo atrás<sup>92</sup>.

La CS entendió como *razonables*, entre otras, las siguientes distinciones y categorías: entre sociedades con capital y dirección radicados y no radicados en el país para la aplicación de impuestos, ya que la residencia, la radicación y sus consecuencias directas son suficientes para marcar diferencias de carácter económico, cuya apreciación y adopción corresponde al Congreso<sup>93</sup>; la de promotores particulares de boxeo y promotores clubes<sup>94</sup>; que a los titulares de propiedades rurales valiosas se les aplique un impuesto progresivo no aplicado a las de menos valor y a las propiedades urbanas<sup>95</sup>; entre “presentes” y “ausentes”, siempre que este último concepto se aplique a los domiciliados fuera del país<sup>96</sup>; la diversidad de tributación y sus cuantías inherentes a la pluralidad de regímenes de nuestro sistema federal<sup>97</sup>; la aplicación del impuesto territorial a cada condómino teniendo en cuenta el valor total del inmueble, y no sólo el de la parte indivisa, como no contrario al régimen del Código Civil relativo al condominio<sup>98</sup>; la categoría de contribuyentes consistente en las compañías de seguros obligadas a contribuir a la Caja de Previsión Social de Médicos, Odontólogos, etc., de la provincia de Córdoba por los honorarios médicos que pagaran<sup>99</sup>. La ley 10.293 de Buenos Aires, al limitar los alcances del tributo a las embarcaciones deportivas propulsadas principal y accesoriamente a motor, se ha basado en una

.....

90 CS, 18/11/1927, “Drysdale v. Provincia de Buenos Aires”, Fallos 149:417.

91 CS, 12/4/1943, “Mason de Gil, Malvina v. Municipalidad de Santa Rosa”, Fallos 195:270.

92 CS, 20/12/1944, “Nuevo Banco Italiano v. Municipalidad de Buenos Aires”, Fallos 200:424.

93 CS, 12/12/1927, “Guardian Assurance Co. v. Gobierno de la Nación”, Fallos 150:89.

94 CS, 22/9/1933, “Club Atlético River Plate v. Municipalidad de la Capital”, Fallos 169:122.

95 CS, 21/7/1941, “Dolores Cobo de Macchi di Cellere v. Provincia de Córdoba”, Fallos 190:159, con la disidencia del ministro Nazar Anchorena.

96 CS, Fallos 195:135; 200:374; 209:200; 210:1208; 212:493.

97 CS, 6/8/1965, “Bodegas y Viñedos Saint Remy”, Fallos 262:367.

98 CS, 2/3/1959, “Larralde, Lorenzo, y otros”, Fallos 243:98; modificó la jurisprudencia de Fallos 184:592; 187:586; 234:568; 236:22, entre otros.

99 CS, 29/5/1964, “SA Compañía de Seguros El Comercio de Córdoba v. Instituto de Previsión de la Prov. de Córdoba”, Fallos 258:315.

razonable discriminación objetiva<sup>100</sup>. La legislación puede considerar de manera diferente situaciones que estima diversas, de forma tal que, *de no mediar discriminaciones arbitrarias*, se creen categorías de contribuyentes sujetos a tasas diferentes<sup>101</sup>.

La garantía de la igualdad “ha sido dada a los particulares frente a la autoridad y no a esta última para la defensa de su potestad impositiva (Fallos 247:145; 303:113 y 1923)”<sup>102</sup>.

## Equidad

Este principio deriva del art. 4º de la CN, el cual preceptúa que las contribuciones que imponga el Congreso General deberán recaer en forma “equitativa” sobre la población. Sin embargo, la CS ha sostenido que escapa a la competencia de los jueces pronunciarse sobre la conveniencia o *equidad* de los impuestos o contribuciones creados por el Congreso Nacional o las legislaturas provinciales<sup>103</sup>. La aparente contradicción queda resuelta interpretando que *el Poder Judicial*, según la CS, *no puede controlar cuestiones de política fiscal* como la necesidad del recurso y la magnitud del tributo, salvo que sean vulneradas otras garantías constitucionales (v.gr., no confiscatoriedad, razonabilidad, etc., a las cuales el principio de equidad del art. 4º de la CN se halla vinculado).

## Proporcionalidad

### Concepto

Requiere que el monto de los gravámenes esté en *proporción* a las manifestaciones de capacidad contributiva de los obligados a su pago. La proporcionalidad constituye una suerte de equidad vertical, es decir, sustenta las reglas a aplicar frente a circunstancias diferentes. No prohíbe la progresividad de los impuestos.

.....  
<sup>100</sup> CS, 16/8/1988, “López Saavedra, Domingo M. v. Provincia de Buenos Aires”, Fallos 311:1459.

<sup>101</sup> CS, Fallos 188:464; 191:460; 284:319; 15/10/1991, “López López, Luis, y otro v. Provincia de Santiago del Estero”, Fallos 314:1293.

<sup>102</sup> CS, 12/11/1998, “Bernasconi SA”, Fallos 321:2933.

<sup>103</sup> CS, 15/10/1991, “López López, Luis, y otro v. Provincia de Santiago del Estero”, Fallos 314:1293 y sus citas de Fallos 242:73; 249:99; 286:301.

El art. 4º de la CN dispone que el Tesoro nacional está conformado, entre otros recursos, por "...las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General [...]". Ello no significa que se haya adoptado la "capitación" — impuesto por demás injusto (Montesquieu decía que "el impuesto por cabeza es más propio de la servidumbre")—, sino que se debe entender, en armonía con el art. 16 de la CN, que los tributos deben ser proporcionados a la *riqueza de la población*.

Además, el art. 75, inc. 2º, de la CN dispone que las contribuciones directas que imponga el Congreso Nacional tienen que ser "proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación".

### Impuestos progresivos

La CS ha sostenido que la proporcionalidad que consagra el art. 4º de la CN se refiere a la población, y no a la riqueza o al capital, precepto que no se debe considerar aisladamente, sino en combinación con las reglas expresadas en los arts. 16 y 67 (actualmente, art. 75), inc. 2º, de la CN. Los sistemas rentísticos del país han podido apartarse del método proporcional a la población, para seguir el principio de la proporcionalidad indeterminada que para las contribuciones directas ha adoptado el art. 67 (actualmente, art. 75), inc. 2º, de la CN, "dentro del cual cabe el impuesto que toma por base, la proporción relacionada con el valor de la tierra, pues tratándose de una contribución directa la exigencia de su proporcionalidad ha de ser mirada solamente con arreglo a la riqueza que se grava. Establecido ya que la igualdad de una contribución no se ataca en el impuesto progresivo desde que éste es uniforme dentro de las categorías que crea, debe agregarse que, por la misma razón, es también proporcional toda vez que se mantiene el mismo porcentaje para las grandes divisiones que dan margen a la progresión". Dejó sentado "previamente, que tanto los impuestos llamados proporcionales como los progresivos, son aceptados dentro del campo de las finanzas públicas y que ambos tienen fundamento científico con arraigo en la opinión de los autores y en la práctica de las naciones, dividiéndose aquéllos, solamente, al apreciar las consecuencias

y la justicia de su adopción, teniendo en cuenta que los primeros están caracterizados por la uniformidad y constancia de la tasa, en tanto que en los segundos el divisor es variable de acuerdo con la progresión establecida por las leyes respectivas, oponiéndose, de esta manera, al sistema de la proporcionalidad material del impuesto la teoría de la proporcionalidad del sacrificio”<sup>104</sup>.

## Otras limitaciones indirectas

### Concepto

Están dadas por las normas constitucionales que garantizan derechos como los contenidos en el art. 14 de la CN: el de *propiedad*; el de *trabajar y ejercer toda industria lícita* (v.gr., se consideró inconstitucional una ley provincial que establecía cupos a la producción de azúcar, por encima de los cuales el impuesto aumentaba, ya que los gobiernos no se hallan facultados para fijar al viñatero la cantidad de uva que le es lícito producir, al agricultor la de cereales, ni al ganadero la de sus productos, pues de lo contrario se caería en un comunismo de Estado en que los gobiernos serían los regentes de la industria y del comercio, y los árbitros del capital y de la propiedad privada<sup>105</sup>); de *navegar y comerciar*; de *peticionar a las autoridades*; de *entrar, permanecer, transitar y salir del territorio argentino*; de *publicar las ideas por la prensa sin censura previa*; de *asociarse con fines útiles*; de *profesar libremente el culto*; de *enseñar y aprender*<sup>106</sup>. También constituyen derechos constitucionalmente consagrados el de *vivir en un ambiente sano* del art. 41 de la CN, así como *la protección integral de la familia, la defensa del bien de familia y el acceso a una vivienda digna*<sup>107</sup> del art. 14 bis de la CN; etcétera.

104 “Así, en el caso de autos, el divisor o tasa del impuesto de 6 por mil se aplica a todas las propiedades rurales evaluadas hasta cien mil pesos; el 6 ¼ por mil a todas las de cien mil a trescientos mil; el 6 ½ por mil a todas las de trescientos mil a quinientos mil y así sucesivamente hasta llegar al ocho por mil para todas las propiedades de más de dos millones de pesos de valuación. La proporción y la progresión no son términos opuestos, pudiéndose mantener aquella dentro de ésta, como se observa en el impuesto sobre la tierra en tela de juicio” (CS, 20/6/1928, “Eugenio Díaz Vélez v. Provincia de Buenos Aires”, Fallos 151:359). Avaló también al impuesto progresivo como no contrario a la igualdad, entre otros, en Fallos 210:172, y su cita de Fallos 187:495.

105 CS, 5/9/1903, “Hileret y Rodríguez v. Provincia de Tucumán”, Fallos 98:20. También entendió inválida una abultada patente para los profesionales médicos, estimada como una traba insalvable al ejercicio de sus actividades (CS, 30/3/1928, “Don Raúl Rizzotti v. Provincia de San Juan”, Fallos 150:419).

106 Ver el trabajo de Tarsitano, Alberto, “Los tributos y el derecho de enseñar y aprender”, en *Revista Jurídica de Buenos Aires*, 2001, pp. 597 y ss.

107 Ver el trabajo de Di Pietromica, Viviana C., “Vivienda y tributación”, en *Revista Jurídica de Buenos Aires*, 2001, pp. 179 y ss.

Si bien tales derechos no son absolutos, sino que se sujetan a reglamentación en lo referente a su ejercicio, ésta no debe tornarse en obstaculizante del derecho.

Ello no significa impedir que el Estado, por fines extrafiscales, pueda someter fuertemente a imposición ciertas actividades para desalentarlas —siempre que se cumpla con el parámetro de la *razonabilidad*—; v.gr., la importación de ciertos bienes que son producidos en el país, a fin de proteger la industria nacional, en la medida en que no transgreda principios del GATT; las actividades perniciosas, como el juego; etcétera.

En cuanto al derecho a la intimidad o privacidad consagrado genéricamente en el art. 19 de la CN y especificado respecto de algunos de sus aspectos en los arts. 18, 43 y 75, inc. 22, de la CN, se sostuvo que lo protegido se refiere a “un ámbito de autonomía individual constituida por los sentimientos, hábitos y costumbres, las relaciones familiares, la situación económica, las creencias religiosas, la salud mental y física y, en suma, las acciones, hechos o datos que, teniendo en cuenta las formas de vida aceptadas por la comunidad, están reservadas al propio individuo y cuyo conocimiento y divulgación por los extraños significa un peligro real o potencial” para su efectivo goce. Sobre la base de este principio, se entendió que no atentaba contra ese derecho la exigencia fiscal de los datos, respecto a matriculados, requerida al Colegio Público de Abogados<sup>108</sup>.

La libertad de circulación territorial ha sido consagrada en los arts. 9°, 10, 11 y 12 de la CN, de modo que el *mero tránsito* dentro del país no puede constituir, en sí mismo, motivo de imposición, a diferencia de la gravabilidad de la circulación económica. Al derecho de circular nos hemos referido en otro trabajo<sup>109</sup> y pasamos a sintetizar algunas de las conclusiones a las que arribamos en esa oportunidad.

.....

<sup>108</sup> CS, 13/2/1996, “Dirección General Impositiva v. Colegio Público de Abogados de la Capital Federal”, Fallos 319:71.

<sup>109</sup> García Vizcaíno, Catalina, “Derecho a circular, residir y salir libremente de cualquier país, incluso el propio, y tributación”, *Revista Jurídica de Buenos Aires*, 2001, pp. 276/313.

El derecho de circular no es absoluto, ya que puede ser limitado por razones de seguridad y de salvaguarda del orden público, de la salud o de la moral públicas o de los derechos y libertades de terceros (conf. art. 12, Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos de 1966, art. 12). Constituye una de las *libertades básicas* de los seres humanos, siendo de “primera generación”, y opera como presupuesto para el ejercicio de otros derechos constitucionales, como los de trabajar, enseñar y aprender, publicar las ideas por la prensa, usar y disponer de la propiedad, etc.; por eso se considera como “derecho fundante”, en el sentido de que posibilita el ejercicio de otros derechos constitucionales.

Aunque el solo hecho de salir del país no debe estar gravado con impuestos (pueden aplicarse tasas retributivas de servicios de aeropuertos), ello no obsta a que, con los límites de la razonabilidad, pueda establecerse un impuesto a los pasajes aéreos como el que actualmente rige en nuestro país, siempre que su alícuota sea suficientemente baja. Con ese tipo de impuestos el Estado no puede perseguir finalidades extrafiscales como, v.gr., la de impulsar el turismo nacional, atento a que en este supuesto vulneraría el derecho fundamental de locomoción consagrado internacionalmente.

Es inconstitucional el impuesto que grava la salida del país por cualquier medio de transporte. Son inconstitucionales, asimismo, los regímenes previsionales que suspendan o disminuyan las jubilaciones en el caso de que el beneficiario se ausente de la República. A diferencia de los impuestos, cuyo hecho imponible constituya la salida del país, sí pueden establecerse tasas retributivas de servicios de montos razonables, como lo son los derechos por uso de aeropuertos, revisión de aduanas, y seguridad de vuelo, que existen en muchos países, siempre que se respeten los derechos humanos. Si el servicio no fuera efectivamente prestado, la tasa devendría en ilegítima y, en consecuencia, daría derecho a su repetición por parte del *solvens*. Si el peticionario de un pasaporte carece de recursos para el pago de la tasa o arancel por su expedición, y, por ende, no puede viajar, ese gravamen resulta inconstitucional, al impedir el ejercicio

de un derecho básico del régimen constitucional, como lo es la libertad física.

Son inconstitucionales los certificados de “buen cumplimiento fiscal” para permitir la libre circulación.

Salvo ciertos límites vinculados con políticas de inmigración, de prevención y represión de delitos, etc., las personas tienen derecho a establecer su domicilio o residir en el lugar en que deseen. Ello puede traer consecuencias fiscales en los países que sustentan criterios de atribución del poder tributario por el domicilio o la residencia, sin que se vulneren principios constitucionales.

Para que el peaje no se convierta en un elemento obstaculizador del libre tránsito de personas y bienes, a modo de “aduana interior”, se deben dar ciertas condiciones, como la razonabilidad.

La función aduanera de control está vinculada, entre muchos otros aspectos, con la posibilidad de las personas de ingresar o salir del país, v.gr., por el ejercicio de ese control en zona primaria aduanera. Las amplias atribuciones de control por parte del servicio aduanero, en la medida de su *razonabilidad*, son constitucionales, pues se fundan en intereses superiores de la Nación. La división del país en territorios aduaneros —general y especial— y áreas francas (reguladas por la ley 24.331 y modif.) no vulnera la uniformidad constitucional que surge del art. 75, inc. 1º, de la CN. El no habitual control aduanero sobre las áreas francas constituye una cuestión distinta a la de las tasas que pudieran aplicarse a las actividades de ingreso o egreso de mercaderías a o desde dichas áreas.

La potestad de eximir de tributos del Congreso Nacional es mayor que su competencia para imponerlos, salvo que la exención cercene las facultades impositivas de las provincias no delegadas al gobierno federal. Por consiguiente, con este límite, la Nación puede otorgar exenciones de tributos provinciales y municipales cuando considere, v.gr., que pueden afectar el transporte interjurisdiccional. Si las

provincias mediante tributos entorpecen la realización de la política del gobierno nacional (desarrollada dentro del límite constitucional), no cabe que éste resarza a los contribuyentes por los importes indebidamente pagados en tal concepto, sino que aquéllas deben reintegrar dichos importes.

Si el Estado grava con impuestos a los hechos que no tienen contenido económico y que no reflejan capacidad contributiva, vulnera el derecho de propiedad privada, que indudablemente consiste en un derecho humano. En ese caso, los impuestos resultarían sin sustento ético ni jurídico y, por ende, serían ilegítimos.

Por último, el poder tributario *no puede afectar derechos esenciales de la persona humana, ni principios e instituciones jurídicas básicas* (como la propiedad, la familia —sería inconstitucional por discriminar al matrimonio y a la familia si un gravamen progresivo recayera sobre el núcleo familiar, siendo más pesado que gravar a cada miembro de la familia individualmente<sup>110</sup>—, la autonomía contractual), *ni tornar ilusorias las libertades que derivan del art. 14 de la CN*; debe respetar el sistema constitucional republicano y liberal. Justamente para ello es que propiciamos que el derecho tributario constitucional sea rama específica del derecho tributario, de modo que todas las disposiciones de éste se interpreten con el adecuado prisma constitucional<sup>111</sup>.

## VI. Control jurisdiccional

A fin de otorgarle *permanencia* a una Constitución rígida, los jueces de la Nación deben interpretar las normas conforme a la CN y, además, pueden declarar su inconstitucionalidad, cuando la vulneren: el Poder Judicial federal, respecto de los tributos nacionales —comprendiendo los creados por delegación provincial—; los poderes judiciales provinciales y del Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires

.....  
<sup>110</sup> Cfr., Lang, Joachim, “Los presupuestos constitucionales de la armonización del derecho tributario en Europa”, en AMATUCCI, Andrea y otros, *Tratado...*, op. cit., T. I, p. 800.

<sup>111</sup> García Vizcaíno, Catalina, *Derecho...*, op. cit., Tomo I, pp. 182/183 y 307 y ss.

(GCBA), en lo atinente a los gravámenes provinciales, municipales y locales, en general, sin perjuicio del recurso extraordinario ante la CS. Otros remedios procesales en los cuales puede declararse la inconstitucionalidad de las normas son la acción declarativa y la acción de amparo.

En la Argentina el control de constitucionalidad es *difuso*, ya que cualquier juez del Poder Judicial de la Nación puede declarar la inconstitucionalidad de una norma, a diferencia de otros países en que rige el sistema *concentrado* de inconstitucionalidad, en cuya virtud sólo la puede declarar un tribunal (v.gr., los Tribunales Constitucionales).

Empero, el Trib. Fiscal Nac. está imposibilitado para declarar la inconstitucionalidad de las leyes impositivas o aduaneras y sus reglamentaciones, a no ser que la jurisprudencia de la CS haya declarado la falta de validez constitucional de ellas, “en cuyo caso podrá seguirse la interpretación efectuada por ese tribunal” (arts. 185 de la ley 11.683 —t.o. en 1998 y modif.— y 1164 del CAD.).

En nuestro sistema federal, tradicionalmente la inconstitucionalidad no era declarable de oficio, sino a pedido de parte interesada. Esta doctrina fue cambiada en algunos precedentes<sup>112</sup>. Sólo pueden requerir la inconstitucionalidad de las normas los afectados por éstas<sup>113</sup>.

En el orden federal, la declaración en tal sentido sólo surte efectos en el caso concreto materia de juzgamiento<sup>114</sup>. Sin embargo, si la declaración de inconstitucionalidad de una norma tributaria emana de la CS, es usual que el Congreso, la Legislatura o el órgano que la dictó la modifique ateniéndose al criterio jurisprudencial.

.....

<sup>112</sup> CS, 27/9/2001 por mayoría, “Mill de Pereyra, Rita A. y otros v. Provincia de Corrientes”, donde admitió la declaración de la inconstitucionalidad de oficio, pero en situaciones muy precisas (Fallos 324:3219; ver también, 19/8/2004, “Banco Comercial de Finanzas SA”, Fallos 327:3117).

<sup>113</sup> La CS entendió que los colegios profesionales no se hallan legitimados para requerir la declaración de inconstitucionalidad de normas tributarias y su consiguiente inaplicabilidad al conjunto de sus asociados (entre otros, 26/8/2003, “Colegio de Fonoaudiólogos de Entre Ríos v. Estado Nacional”, Fallos 326:2998).

<sup>114</sup> A diferencia de los controles abstractos de constitucionalidad que rigen en otros ámbitos, vgr., art. 113, inc. 2º, de la Constitución de la ciudad de Buenos Aires.

## VII. Necesidad del defensor del contribuyente en materia tributaria

Sin perjuicio del control jurisdiccional, considero esencial que (como en otros países) se implemente en todos los ordenamientos la figura del defensor de los contribuyentes en los organismos recaudadores, a fin de salvaguardar efectivamente los derechos y garantías constitucionales, evitando largos pleitos en los organismos jurisdiccionales.

El art. 86 de la CN (según la reforma de 1994) consagró al defensor del pueblo de la Nación<sup>115</sup>, pero nada estableció explícitamente con relación a la materia tributaria. A tal punto que en un precedente la CS le negó legitimación en materia tributaria para actuar ante el Poder Judicial de la Nación<sup>116</sup>, aunque el citado art. 86 contempla su legitimación procesal<sup>117</sup>. Posteriormente, la CS entendió que la tutela de los derechos de *incidencia colectiva sobre bienes colectivos* corresponde al Defensor del Pueblo, a las asociaciones y a los afectados, y ella debe ser diferenciada de la protección de los bienes individuales, sean patrimoniales o no, para los cuales hay una esfera de disponibilidad en cabeza de su titular<sup>118</sup>.

.....

<sup>115</sup> Esa norma preceptúa: "El Defensor del Pueblo es un órgano independiente instituido en el ámbito del Congreso de la Nación, que actuará con plena autonomía funcional, sin recibir instrucciones de ninguna autoridad. Su misión es la defensa y protección de los derechos humanos y demás derechos, garantías e intereses tutelados en esta Constitución y las leyes, ante hechos, actos u omisiones de la Administración; y el control del ejercicio de las funciones administrativas públicas.

"El Defensor del Pueblo tiene legitimación procesal. Es designado y removido por el Congreso con el voto de las dos terceras partes de los miembros presentes de cada una de las Cámaras. Goza de las inmunidades y privilegios de los legisladores. Durará en su cargo cinco años, pudiendo ser nuevamente designado por una sola vez.

"La organización y el funcionamiento de esta institución serán regulados por una ley especial".

<sup>116</sup> CS, por mayoría, 21/12/2000, "Defensor del Pueblo de la Nación v. EN. PEN. dto. 1517/98 s/ amparo ley 16.986". En ese precedente la CS señaló que la ley 24.284 de creación de la Defensoría del Pueblo excluye expresamente del ámbito de su competencia al Poder Judicial (art. 16, párrafo segundo), y "establece que si iniciada su actuación se interpusiere por

persona interesada recurso administrativo o acción judicial, el defensor del pueblo debe suspender su intervención" (art. 21) (Fallos 321:1352)". Además, la CS consideró en el mencionado precedente que la mayoría de las personas afectadas habían tenido la posibilidad de reclamar la tutela judicial.

<sup>117</sup> A favor de la legitimación procesal del Defensor del Pueblo: JEANNERET DE PÉREZ CORTÉS, María, "La legitimación del afectado, del Defensor del Pueblo y de las asociaciones. La reforma constitucional de 1994 y la jurisprudencia", La Ley, 2003-B-1333. Esta autora ha sostenido que excluir la actuación del Defensor del Pueblo por la intervención del particular afectado, o de una asociación, desnaturaliza los textos constitucionales.

<sup>118</sup> No obstante, la CS puntualizó que la petición de derechos de incidencia colectiva debe tener por objeto la tutela de un bien colectivo -lo que ocurre cuando éste pertenece a toda la comunidad,

En algunas sentencias de tribunales inferiores a la CS se consideró legitimado para defender derechos de contribuyentes al Defensor del Pueblo de la Nación<sup>119</sup>, a la Controladuría General Comunal de la entonces Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires<sup>120</sup>, a la Defensoría del Pueblo de la Provincia de Río Negro<sup>121</sup>, al Defensor del Pueblo del Partido de General Pueyrredón<sup>122</sup> y al Defensor del Pueblo de la Ciudad de Río Cuarto<sup>123</sup>. Pero se le negó legitimación a la Defensoría del Pueblo de la Ciudad de Salta para solicitar la inconstitucionalidad de un decreto nacional<sup>124</sup>.

La Defensoría del Contribuyente y del Usuario Aduanero obra como una dependencia de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), dentro del Programa de Asistencia al Ciudadano, por el cual en cada Aduana, Agencia y Distrito de la AFIP debe encontrarse un defensor, que no tiene facultades para resolver controversias. Estos defensores sólo aconsejan, orientan y guían a los contribuyentes a fin de que éstos puedan tener éxito en sus peticiones. Eventualmente, gestionan dentro del organismo quejas formuladas, tratando de remover los obstáculos administrativos que dificultan llegar a una solución.

---

como el daño ambiental -, siendo indivisible y no admitiendo exclusión alguna, razón por la cual sólo se concede una legitimación extraordinaria para reforzar su protección, pero en ningún caso existe un derecho de apropiación individual sobre el bien ya que no se hallan en juego derechos subjetivos, no perteneciendo estos bienes a la esfera individual sino social y no son divisibles de modo alguno (24/2/2009, "Halabi, Ernesto v. Estado Nacional", Fallos 332:111).

**119** Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal, sala 5ª, "Defensor del Pueblo de la Nación v. Estado Nacional -Ente Nacional Regulador del Gas", 10/9/2009, Abeledo Perrot 70056840.

Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal, sala 4ª, "Defensor del Pueblo de la Nación v. Poder Ejecutivo Nacional", 5/6/2003, La Ley 2003-F, 89 Cita Online: AR/JUR/1484/2003 (en este caso no se había planteado la defensa de falta de legitimación en primera instancia).

**120** Cámara Nacional de Apelaciones en lo Civil, sala F, 17/10/1994, "Controladuría General Comunal v. Municipalidad de Buenos Aires", La Ley 1994-E, 391. Cita Online: AR/JUR/2564/1994.

**121** "Defensoría del Pueblo de la Provincia de Río Negro v. Estado Nacional y otros", 7/8/2009, La Ley Online: AR/JUR/24434/2009.

**122** Cámara Federal de Apelaciones de Mar del Plata, "Defensoría del Pueblo del Partido de General Pueyrredón v. Camuzzi Gas Pampeano SA y otros", 9/11/2010, Abeledo Perrot 70066794.

**123** Juzgado Federal de 1ª Instancia de Río Cuarto, 28/10/2009, "Mugnaini Fiad, Eduardo J. v. Estado Nacional y otros", Abeledo Perrot 70062243. Mugnaini Fiad, Eduardo J. v. Estado Nacional y otros. Mugnaini Fiad, Eduardo J. v. Estado Nacional y otros

**124** Cámara Federal de Apelaciones de Salta, 5/5/2010, "Ulloa, Álvaro (Defensor del Pueblo) y otros v. Estado Nacional -PEN- Ente Nacional Regulador del Gas", La Ley, 2010-B, ps. 20 y 156. Cita Online: AR/JUR/12557/2010.

En análogo sentido la CS, 31/10/2006, en "Defensoría del Pueblo de la Ciudad de Buenos Aires v. Secretaría de Comunicaciones", sostuvo que las atribuciones del defensor del pueblo de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires emanan del estatuto constitucional respectivo y de la legislatura local, que carece de facultades para reglar lo atinente a los procedimientos seguidos en los juicios tramitados ante los Tribunales de la Nación (Fallos 329:4542).

A tenor del sitio web de la AFIP el Programa de Asistencia al Ciudadano constituye un “canal de comunicación con los contribuyentes y público en general, en procura de mejorar la calidad de los servicios prestados”. El objetivo de dicho Programa “es establecer un canal de comunicación rápido, efectivo y confiable que permita detectar y solucionar los inconvenientes y sugerencias planteadas por los contribuyentes, usuarios del servicio aduanero y público en general, para el cumplimiento de sus obligaciones”. Agrega que este servicio se halla “atendido por personal especializado - Asistentes-, en el cual se puede formular reclamos y sugerencias de manera oficial. En las dependencias de DGI y DGA el Asistente lo atenderá independientemente del domicilio o del lugar en el que se encuentre inscripto u opere normalmente”, y que dentro de las 48 horas “se comunicará alguno de nuestros Asistentes, quienes se identificarán haciendo mención al reclamo iniciado”.

Las consultas y reclamos presentados ante la “defensoría del contribuyente” no suspenden ni remplazan los recursos administrativos o judiciales que estén previstos por el ordenamiento jurídico.

Sintetizando, los servicios a los contribuyentes prestados por la AFIP son los siguientes: la denominada “Defensoría del Contribuyente”, las consultas efectuadas a través del sitio web y la denominada mesa de ayuda telefónica, sin perjuicio del sistema de denuncias.

El art. 137 de la *Ciudad Autónoma de Buenos Aires* ha consagrado la figura del Defensor del Pueblo dentro de ese ámbito, cuya misión es “la defensa, protección y promoción de los derechos humanos y demás derechos e intereses individuales, colectivos y difusos tutelados en la Constitución Nacional, las leyes y esta Constitución, frente a los actos, hechos u omisiones de la administración o de prestadores de servicios públicos”. La Resolución 4909/2001 de la Dirección General de Rentas creó dentro de este organismo “con dependencia directa de la Dirección General”, el “Área Unidad de Coordinación con la Defensoría del Pueblo y Defensa del Contribuyente”, con las funciones y atribuciones que se explicitan en el Anexo I de dicha

Resolución, que detalla sus funciones<sup>125</sup> y atribuciones<sup>126</sup>.

Por otra parte, la Agencia de Recaudación de la *Provincia de Buenos Aires* (ARBA), creó la "Gerencia Defensa del Contribuyente", a fin de promover las acciones necesarias para dar respuesta y atención oportuna a los problemas generados entre la Agencia y los contribuyentes (sitio web: [www.arba.gov.ar/DPDC/DefensaContribuyenteArba.asp](http://www.arba.gov.ar/DPDC/DefensaContribuyenteArba.asp))<sup>127</sup>. Se ha dicho que su estructura se asemeja a la de su par en la AFIP, al ser

.....

**125** Las funciones de la mencionada Área son: "a) Recepcionar y gestionar los requerimientos de la Defensoría del Pueblo de la Ciudad.

"b) Recibir las quejas y reclamos por parte de los ciudadanos, vinculados con el funcionamiento de la Administración Tributaria en sus distintos aspectos, relacionados directa o indirectamente con las dependencias y unidades de la Dirección General de Rentas que sean derivadas de la Dirección General y/o de la Subdirección General de Recaudación y Atención al Contribuyente previa intervención de la Dirección Calidad de Atención al Contribuyente.

"c) Recibir las iniciativas o sugerencias formuladas por los ciudadanos para mejorar la calidad de los servicios, simplificar trámites administrativos y toda otra cuestión atinente al mejoramiento de la relación fisco-contribuyente, que revistan entidad suficiente para su consideración por la Dirección General.

"d) Elaborar las Recomendaciones al Director General, ya se trate de la solución de un caso en particular queja, reclamo o las propuestas de modificaciones a las normativas o procedimientos vigentes para el mejoramiento de la Administración Tributaria en general.

"e) Confeccionar un informe mensual en el cual quede reflejado el resumen de sus actuaciones a lo largo del periodo, adjuntando al mismo una estadística de los casos resueltos mediante su intervención, el que será remitido a la Dirección General".

**126** Las atribuciones de la referida Área son: "a) Recabar la información necesaria acerca de las quejas o reclamos interpuestos a efectos de verificar su verosimilitud. A tal fin podrá tomar vista de expedientes, solicitar cualquier documentación o antecedentes y requerir la colaboración de cualquier funcionario de la Dirección General de Rentas.

"b) Rechazar las peticiones in-limine que no cumplan con los requisitos formales o carezcan de entidad a su criterio.

"c) Podrá solicitar informes y documentación a las empresas prestatarias de servicios dentro del organismo.

"d) En el supuesto, que con motivo de su actuación se involucre la conducta de cualquier agente del organismo o servicio terciarizado, remitirá las actuaciones al Área Asesoría Legal a efectos de deslindar las responsabilidades a que de lugar".

**127** Sus objetivos se detallan en el sitio web [www.arba.gov.ar/DPDC/DefensaContribuyenteArba.asp](http://www.arba.gov.ar/DPDC/DefensaContribuyenteArba.asp) a saber:

- "Establecer y garantizar los mecanismos de comunicación y acercamiento real, personal, efectivo y desburocratizado para escuchar, recibir y tramitar los reclamos que nos formulen, originados en las deficiencias, demoras, errores o desvíos de las reparticiones que integran la administración tributaria que le puedan provocar injustificados inconvenientes".

- "Mejorar la calidad de los servicios disponiendo un procedimiento ágil para la ejecución de acciones rápidas que le den soluciones a los problemas concretos que tienen los contribuyentes cumplidores por errores de la Agencia".

- "Proponer las modificaciones normativas o de procedimientos que se consideren convenientes para eliminar la generación de errores, basados en defectos de la organización, que afectan innecesariamente a los contribuyentes cumplidores".

- "Asesorar a la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires en todas las cuestiones concernientes a la mejor protección y defensa de los contribuyentes en sus relaciones con la Administración Tributaria de la Provincia de Buenos Aires".

una oficina interna del órgano recaudador con “*la independencia y autonomía necesarias*” para su funcionamiento, términos que aunque ambiguos, dan una clara idea de hasta dónde puede llegar en pos de proteger a un contribuyente, y que actualmente el proyecto se encuentra en una primera fase, dándose prioridad de atención a los reclamos y sugerencias referidos a ciertas cuestiones puntuales (exhibidas dentro de un catálogo temático) al considerarlas de particular importancia<sup>128</sup>. Puede accederse al servicio personalmente o por vía *web*, correo postal y electrónico.

En algunos países existen organismos intermedios entre la administración tributaria y el ministerio respectivo, denominados *consejo rector o asesor*, cuya finalidad consiste en proveer asesoramiento independiente sobre planes y funcionamiento del primero y sobre aspectos generales de la administración tributaria. Ejercen funciones de control e intervienen usualmente en la definición de las estrategias y en la planificación, debiendo aprobar los planes operativos generados para cada período. No intervienen en asuntos fiscales concretos que involucren a contribuyentes ni tienen acceso a información específica de aquellos. Entre algunos casos podemos mencionar a los siguientes organismos: *Bulgaria* (Consejo Rector de la Agencia Tributaria Nacional); *Canadá* (Consejo Rector de la Agencia de Administración Tributaria); *Finlandia* (Consejo Asesor del Organismo Tributario Nacional); *México* (Junta de Gobierno del Servicio de Administración Tributaria –SAT–); *Malasia* (Consejo Rector de la Agencia de Administración Tributaria); *Singapur* (Consejo de la *Inland Revenue Authority –IRAS–*); *Sudáfrica* (Junta Asesora del Servicio de Administración Tributaria Sudafricana –SARS–); *Suecia* (Consejo Asesor de la Agencia Tributaria); *Reino Unido* (Consejo del Organismo de Administración Tributaria –*Her Majesty’s Revenue and Customs, HMRC*–); *Estados Unidos* (Consejo Supervisor de la Administración Tributaria –*Internal Revenue Service, IRS*–)<sup>129</sup>.

En la *Argentina* por decreto 1399/2001 se ha implementado el Consejo Asesor de la AFIP, encargado del seguimiento trimestral y la evaluación del Plan de Gestión Anual que deberá cumplir el

128 Cfr. Schurig, Harry, “El defensor del contribuyente. Antecedentes, régimen vigente y derecho comparado”, en *Revista de Derecho Tributario on line*, Universidad de Belgrano - International Legal Group, Nº 2, octubre de 2012.

129 *Idem*.

Administrador Federal. Ese Consejo debe presentar anualmente al Poder Ejecutivo Nacional un informe de las acciones desarrolladas durante el período. Sus integrantes (que cumplen funciones *ad honorem*) son: el Secretario de Ingresos Públicos del Ministerio de Economía, un representante del Presidente del Banco Central de la República Argentina, los Presidentes de las Comisiones de Presupuesto y Hacienda de las Cámaras de Diputados y Senadores de la Nación o los legisladores que ellos designen, el Director Ejecutivo de la Administración Nacional de la Seguridad Social, dos expertos de reconocida trayectoria en materia tributaria o de gestión pública y un representante de las Provincias designado a propuesta del Consejo Federal de Inversiones. Estos últimos tres pueden ser designados y removidos por el Poder Ejecutivo Nacional.

Es de vital importancia la incorporación del defensor del contribuyente, por la cual el Estado se acerca a la comunidad, velando por los derechos de los sujetos al poder tributario. El defensor del contribuyente debe contar con facultades, atributos y una verdadera independencia funcional, similar a la que ejerce el Defensor del Pueblo Nacional, sólo que limitada al ámbito tributario y aduanero<sup>130</sup>. Por otro lado, se deben difundir adecuadamente cuáles son los canales de acceso con que cuentan los particulares, a fin de que efectivamente sean cumplidos los cometidos de su defensa, sin transformarse en simples nombres vacíos de contenido y sin vigencia práctica<sup>131</sup>.

La prevención de conflictos entre el Fisco y los particulares evita largos procedimientos costosos para estos actores, que recargan asimismo las funciones jurisdiccionales, con desmedro de la celeridad con que deben ejercerse en aras de la salvaguarda de los derechos y garantías constitucionales.

.....  
<sup>130</sup> *Idem.*

<sup>131</sup> *Idem.*

## VIII. Conclusiones

- 1) El Estado debe proteger adecuadamente los derechos humanos de *primera* (derechos individuales), *segunda* (derechos sociales y personalísimos) y *tercera* (derechos de solidaridad) generación.
- 2) Existen derechos naturales que son previos al Estado y que éste sólo debe reconocerlos. Pero hay otros derechos de origen básicamente positivos como el derecho a no pagar impuestos de tránsito (art. 11, CN), derecho de un extranjero a no pagar contribuciones forzosas extraordinarias (art. 20, CN).
- 3) No hay derechos absolutos, sino que son susceptibles de *adecuada y razonable* regulación, sin que sean menoscabados.
- 4) La cuantía de los gravámenes no puede implicar una transferencia exagerada de recursos al Estado.
- 5) Los límites jurídicos del poder tributario, que especialmente salvaguardan el derecho de propiedad y las libertades (derechos humanos) se hallan en los textos constitucionales y en los tratados internacionales que ostenten jerarquía superior a la de las leyes internas.
- 6) El principio de legalidad es una garantía esencial en cuanto a la existencia, estructura y cuantía de las obligaciones tributarias, atribuciones del ente que crea los tributos, determinaciones tributarias, y sanciones por ilícitos (delitos e infracciones).
- 7) El principio de capacidad contributiva se halla ínsito en los principios sustanciales reconocidos por nuestra CN (generalidad, no confiscatoriedad, igualdad, proporcionalidad), sin que ello implique que los tribunales deban expedirse acerca de la conveniencia o eficacia económica o social del criterio legislativo.
- 8) Cuando el Estado grava con impuestos a los hechos que no tienen contenido económico y que no reflejan capacidad contributiva,

vulnera el derecho de propiedad privada, que indudablemente consiste en un derecho humano.

9) En la Argentina el control de constitucionalidad es *difuso*, ya que cualquier juez del Poder Judicial de la Nación puede declarar la inconstitucionalidad de una norma.

10) Sin perjuicio del control jurisdiccional, considero esencial que se implemente en todos los ordenamientos la figura del defensor de los contribuyentes en los organismos recaudadores, a fin de salvaguardar efectivamente los derechos y garantías constitucionales, evitando largos pleitos en los organismos jurisdiccionales.



# Procuraduría de la Defensa del Contribuyente



**Diana Bernal Ladrón de Guevara**

*Procuradora de la Defensa del Contribuyente*

**César Edson Uribe Guerrero**

*Coordinador General Ejecutivo*

**Verónica Nava Ramírez**

*Subprocuradora de Asesoría y Defensa del Contribuyente*

**Héctor Fernando Ortega Padilla**

*Subprocurador de Protección de los Derechos de los Contribuyentes*

**José Luis Figueroa Jácome**

*Subprocurador de Análisis Sistémico y Estudios Normativos*

**Minerva Hernández Ramos**

*Subprocuradora de Cultura Contributiva y Coordinación Regional*

**Ricardo Evia Ramírez**

*Secretario General*

**Coordinación:**

*Dirección de Cultura Contributiva*

**Diseño:**

*Sergio Macín*

**Octubre 2013**

**Procuraduría de la Defensa del Contribuyente**

**Insurgentes Sur 954, Colonia Insurgentes San Borja**

**Delegación Benito Juárez, C.P. 03100**

**México, Distrito Federal**

**Teléfono: (0155) 1205-9000**



