



myf

186

DERECHOS Y DEBERES DE LOS CONTRIBUYENTES

DR. IGNACIO M. SOLAGNA

Abogado relator subrogante de la Cámara en lo Contencioso Administrativo N° 2 de Rosario

Introducción

«Para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de administración es indispensable una contribución común: debe ser igualmente repartida entre todos los ciudadanos en razón de sus posibilidades» (Carta de derechos del ciudadano, Revolución Francesa. Artículo 13 de la Declaración de Derechos y Deberes del Ciudadano, 1789).

A continuación, se intentará abordar sucintamente las principales aristas que presenta la relación tributaria a la luz de los derechos constitucionalmente reconocidos.

¿Existe relación entre los Derechos Humanos y el Derecho Tributario?

Los derechos de las personas son conceptualizados en nuestro ordenamiento jurídico de distintas maneras, así podemos nombrar a los derechos humanos, fundamentales, pero lo que importa en definitiva es que, con cualesquiera de ellas, «se aspira noblemente, a realzar la dignidad y la autonomía de la persona humana, para insertarla decorosamente en el marco de la convivencia social y del régimen político: hay derechos humanos porque el hombre, cada hombre y todo hombre, tiene una naturaleza en virtud de la cual hay exigencias que provienen del orbe del valor, a las que debe darse recepción en ese otro ámbito cultural de la vida humana, que es el mundo jurídico-político»¹.

Los derechos de los contribuyentes se presentan como una especificación de los derechos humanos que deriva de un especial tipo de relación entre los individuos y el Estado, cual es la relación jurídico-tributaria.

No es ocioso recordar que tales derechos no son creados, pues, por la normativa, la cual es un medio para expresarlos y garantizar su efectividad. Tienen una doble dimensión: una subjetiva, según la cual constituyen una posición jurídica en relación de alteridad, y una objetiva, al configurarse como normas de principio que explicitan un sistema de valores, «válido para todas las esferas del derecho».²

Sin perjuicio de ello, el Derecho Constitucional de índole tributario tiene como finalidad disciplinar la soberanía del Estado en el ejercicio del Poder Tributario, delimitar su contenido y alcance y regular los derechos y garantías de los contribuyentes.³

Así, pues, dichos derechos reconocidos explícita o implícitamente por la Constitución Nacional y Provincial requieren inevitablemente que el órgano Estatal lleve adelante una real y efectiva protección de los mismos.

Al respecto, la Corte Suprema de Justicia de la Nación estableció en rela-

ción con la Carta Magna «...que las declaraciones, derechos y garantías no son simples fórmulas teóricas. Cada uno de los artículos y cláusulas que los contienen tienen fuerza obligatoria para los individuos, para las autoridades y para toda la Nación. Los jueces deben aplicarlas en la plenitud de su sentido, sin alterar o debilitar con vagas interpretaciones o ambigüedades la expresa significación de su texto (...) Basta la comprobación inmediata de que una garantía constitucional se halla restringida sin orden de autoridad competente y sin expresión de causa que justifique la restricción, para que aquélla sea restablecida por los jueces en su integridad, aun en ausencia de ley que la reglamente. Las garantías individuales existen y protegen a los individuos por el sólo hecho de estar consagradas en la Constitución, e independientemente de las leyes reglamentarias»⁴.

Ante esa disposición, se entiende que «la operatividad de los derechos sociales no queda desplazada por la limitación de los recursos; pues ellos

tienen vigencia, se ejercen y están tutelados con prescindencia de los presupuestos públicos», si bien «esta afirmación debe ser considerada en el contexto de las economías y las finanzas de los países y a partir del principio de que los recursos son limitados»; también que corresponde se distribuyan adecuadamente⁵.

Por su parte, la Corte Interamericana de Derechos Humanos ha dicho que los Estados Parte deben 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. Como consecuencia de esta obligación los Estados deben prevenir, investigar y sancionar toda violación de los derechos reconocidos por la Convención y procurar, además, el restablecimiento, si es posible, del derecho conculcado y, en su caso, la reparación de los daños producidos por la violación de los derechos humanos⁶.

Por ello, se concluye que se encuentra incluida la Administración; así en la sentencia del caso «Barbani»⁷, la Corte expresó «(...) que el Estado también otorga a autoridades administrativas, colegiadas o unipersonales, la función de adoptar decisiones que determinan derechos» y que, por lo mismo, el procedimiento especial que se siga debe permitir «un análisis completo» de la situación y «(...) asegurar que todos obtuvieran un pronunciamiento debidamente motivado». En el caso «Baena»⁸ expresó que «en cualquier materia (...) la discrecionalidad administrativa tiene límites infranqueables, siendo uno de ellos el respeto de los derechos humanos».

Asimismo, señaló que «De ninguna manera podrían invocarse el orden público y el bien común para suprimir un derecho garantizado por la Convención o para desnaturalizarlo o privarlo de contenido real. Esos conceptos, en cuanto se invoquen como fundamentos de limitaciones a los derechos humanos, deben ser objeto de una interpretación ceñida a las justas

exigencias de una sociedad democrática que tenga en cuenta el equilibrio entre los distintos intereses en juego y la necesidad de preservar el objeto y fin de la Convención»⁹.

Ahora bien, dichas limitaciones deben interpretarse teniendo en consideración la relación jurídica tributaria, por lo que indefectiblemente ha de conjugarse con los principios de derecho público que la rigen.

Carta de derechos del contribuyente

Nuestro sistema jurídico argentino reconoce diferentes fuentes de los derechos de los contribuyentes, así pues, nos encontramos con el reconocimiento expreso de ciertos derechos por las normas constitucionales, tanto federal como provincial, y una vasta producción jurisprudencial que de forma dinámica ha interpretado las garantías que poseen los ciudadanos contribuyentes.

Asimismo, no existe un cuerpo legal que regule de manera orgánica dichos derechos, a diferencia de lo que sucede en otras legislaciones donde se ha establecido una Carta de Derechos de los Contribuyentes. Como bien refiere Casás¹⁰, este fenómeno se generalizó a partir de los años 80 en diversos países con el objeto de mejorar la relación entre el fisco y los obligados tributarios y se encuentra presente tanto en sistemas de *common law* como Estados Unidos, Nueva Zelanda o Gran Bretaña, como en sistemas de tradición occidental como Francia, España e Italia.

En Latinoamérica han recurrido a este instrumento México y Colombia, mientras que Perú, Puerto Rico, Uruguay, Chile y Bolivia explicitan un cierto número de derechos que se deducen de la ley o el código tributario. La elaboración de los denominados estatutos o cartas de los contribuyentes tienen la finalidad de explicitar y especificar los límites constitucionales y legales a los cuales debe sujetarse el ejercicio de dicha potestad, tanto en su faz nor-

mativa como aplicativa, a la vez que declara su intención de mejorar la relación colaborativa de confianza entre fisco y contribuyente.

Constituciones Provinciales y reforma

La Constitución de la Provincia de Santa Fe contiene los principios tributarios que se desprenden de la letra del artículo 5 que establece: El gobierno de la Provincia provee a los gastos públicos con los fondos provenientes de las contribuciones que establece la ley (principio de legalidad); (...) Todos los habitantes de la Provincia (principio de generalidad e igualdad) están obligados a concurrir a los gastos públicos según su capacidad contributiva (principio de proporcionalidad). El régimen tributario puede inspirarse en criterios de progresividad (principio de progresividad).

La mayoría de las constituciones provinciales tienen reconocido en mayor o menor medida los principios cons-

titucionales tributarios, así podemos citar como ejemplo la Constitución de Mendoza (art. 33); Misiones (arts. 67 a 74); San Luis (art. 89 a 91); Catamarca (arts. 172 a 177); Ciudad Autónoma de Bs As (art. 9), Salta (art. 67, 70); Tierra del Fuego (arts. 68, 69, 70 y 71) Chaco (art. 9, 60, 61 y 62); Chubut (93, 94, 95, 96, 98); Córdoba (art. 71 a 73); Formosa (art. 54 a 60); Rio Negro (art. 37, 94, entre otros); San Juan (art. 109).

En nuestra provincia, recientemente el Poder Ejecutivo ha enviado a la Legislatura Provincial un proyecto de reforma constitucional, donde se incluye la modificación del citado artículo 5, «a los efectos de establecer la obligación de fijar criterios de progresividad en materia impositiva, solidaridad fiscal, legalidad, reserva de ley, igualdad, no confiscatoriedad, razonabilidad, equidad, generalidad, capacidad contributiva, certeza, entre otros»¹¹.

Si bien no es la intención del presente trabajo analizar detenidamente cada uno de los principios propuestos en el proyecto de reforma constitucional, se

puede apreciar brevemente como en la misma se utilizan combinadamente las nociones de igualdad, proporcionalidad y equidad. Según Villegas la igualdad a que se refiere la Constitución como base del impuesto, es la contribución de todos los habitantes del suelo argentino según su aptitud patrimonial de prestación. El concepto es complementado con el de proporcionalidad, que no se refiere al número de habitantes sino a la cantidad de riqueza gravada, y se refuerza axiológicamente con el de equidad, principio éste que se opone a la arbitrariedad y que se entiende cumplido cuando la imposición es justa y razonable¹².

Así, podemos afirmar que la equidad del sistema tributario es un criterio a través del cual se pondera la distribución de las cargas y de los beneficios o la imposición de gravámenes entre los contribuyentes para evitar que haya cargas excesivas o beneficios exagerados.

Uno de los principios más importantes en la relación tributaria es aquel

que establece que no puede haber tributo sin ley previa que lo establezca. El principio de legalidad constituye una garantía del derecho relativo de propiedad de los individuos frente a la Administración, esencial en una forma republicana y democrática de gobierno, en tanto sólo a través de la voluntad popular expresada por sus representantes, los legisladores, al sancionar una ley, se admite que el Estado detraiga una porción del patrimonio de los particulares para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines (CSJN «Video Club Dream c/ Instituto Nacional de Cinematografía s/amparo», 6/06/1995).

Asimismo, se encuentran prohibidas las normas genéricas que no precisen los elementos básicos y estructurales del tributo, como los sujetos alcanzados y el hecho imponible. Al respecto el Tribunal Superior ha sostenido desde antiguo la necesidad de que el Estado prescriba claramente los gravámenes y exenciones para que los contribuyentes puedan fácilmente ajustar la conducta fiscal en materia tributa-

ria (Fallos: 253:332, entre otros).

Asimismo, la Corte sostuvo que no cabe aceptar la analogía en la interpretación de las normas tributarias materiales para extender el derecho más allá de lo previsto por el legislador, ni para imponer una obligación, atendiendo a la naturaleza de las obligaciones fiscales donde rige el principio de reserva o legalidad («Bertellotti, Oscar», del 28/04/1992).

Por su parte, la no confiscatoriedad de los tributos es una garantía implícita, que se deriva del derecho de propiedad que contempla el artículo 17 de la Constitución Nacional. Numerosa jurisprudencia, ha declarado la confiscatoriedad de los tributos cuando ellos por su monto confiscan el capital o la renta de los contribuyentes; «El carácter confiscatorio de un gravamen no puede ser establecido sino como consecuencia del análisis detenido de las circunstancias de hechos que condicionan su aplicación y su incompatibilidad por tal motivo con la garantía constitucional de la propiedad no

puede resultar sino de la prueba de la absorción por el Estado de una parte sustancial de la renta o del capital gravado» (Fallos: 207: 373). En relación a los impuestos indirectos, el principio de no confiscatoriedad no parece tener la misma aplicación, en razón de la posibilidad de su traslación. La Corte Suprema se ha pronunciado en este sentido, entre otros en «Fisco nacional c/ Roberto Bosh SA», sentencia del 23/2/1934 (Fallos: 170:180) y «Nación Argentina c/ Compañía Ferrocarrilera de Petróleo», sentencia del 30/7/1948 (Fallos: 211:877). La prueba de la confiscatoriedad de un tributo recae sobre quien la invoque. La Corte ha puesto especial énfasis en la actividad probatoria desplegada por el actor, requiriendo una prueba concluyente a efectos de acreditar la confiscatoriedad que se alega (Fallos: 220:1082, 1300; 239:157; 314:1293; 322:3255, entre otros). Para determinar los límites admisibles fuera de los cuales el tributo es confiscatorio, el tribunal actuante debe examinar aisladamente cada gravamen sin tener en cuenta los recargos o las multas (Fallos: 187:306).

En cuanto a la solidaridad fiscal, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha dicho que frente a los menudados valores de solidaridad –que se traducen en el logro de legítimos recursos económicos que permitan concretar el bien común de toda una sociedad– resulta errónea una concepción de la libertad que la mantenga aislada del cumplimiento de aquellas obligaciones que atiendan al respeto de los derechos de la comunidad y de la finalidad ética que sustenta al Estado; postulados que se convierten de imposible cumplimiento cuando el trabajo se manifiesta aislado dentro del cuerpo social que torna posible su accionar, debido a la evasión deliberada de aquellas obligaciones sociales comunes, como son las de naturaleza tributaria (Fallos: 314:1376).

Por su parte, la Corte Suprema de Justicia de la Provincia de Santa Fe ha tenido oportunidad de referirse al principio de solidaridad fiscal al analizar la relación entre el Estado y el agente de retención y ha dicho que «La solidaridad que vincula al agen-

te de retención con el contribuyente obligado al tributo no puede llevar a desconocer la nueva relación que –por ley– nace entre el Fisco y el «legalmente instaurado como agente de retención», quien asume una relación directa y a título propio con el Estado (CSJSF T. 256 pág. 453).

En cuanto al principio de capacidad contributiva no se encuentra consagrado expresamente en la Constitución Nacional, sino que surge implícitamente (art. 4, 16, 17, 28, 33) y se relaciona con los principios de equidad, proporcionalidad y razonabilidad. Consiste en la aptitud económico-social para contribuir al sostenimiento del Estado. Para la Corte Suprema la existencia de una manifestación de riqueza o capacidad contributiva es un requisito indispensable de validez de todo gravamen (Fallos 312:2467, 314:1293, entre otros).

En cuanto al principio de generalidad, el mismo se encuentra plasmado actualmente en el Preámbulo de la Constitución Nacional y en el art.

33. Se refiere al alcance extensivo de la tributación a todos los ciudadanos que posean capacidad contributiva, de modo de no excluir a un sector privilegiándolo por sobre otro. La Corte Suprema ha dicho que 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 (Fallos: 157:359, 162:240, 168:305, 188:403).

En cuanto al principio de igualdad, la Corte Suprema de Justicia de la Nación entiende que el principio de igualdad ante la ley que consagra el art. 16 de la Constitución no es otra cosa que el derecho a 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 la ley en los casos ocurrientes según las diferencias constitutivas de los mismos (Fallos: 145:283). Asimismo, que 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 sólo se refiere a las cosas iguales y del mismo género, razón por la cual no puede aplicarse a industrias de distinta clase (Fallos: 320:1166). Finalmente, la garantía de igualdad en las cargas públicas no impide que la legislación considere de manera diferente situaciones que estima diversas, de forma tal que, de no mediar discriminaciones arbitrarias, se creen categorías de contribuyentes a tasas diferentes (Fallos: 314:1293).

En cuanto al principio de proporcionalidad, podemos decir que el mismo se encuentra reconocido en diferentes artículos de la Constitución Nacional (art. 4 y 75 inc. 2) Este principio requiere que el monto de los gravámenes esté en proporción a las manifestaciones de capacidad contributiva de los obligados a su pago. No prohíbe la progresividad de los impuestos. La Corte Suprema de la Nación sostuvo que la proporcionalidad del art. 4º de la CN es un precepto que no se debe considerar aisladamente, sino

en combinación con las reglas expresadas en los art. 16 y 67 (actualmente art. 75, inc. 2º), de la CN. Así también consideró que la proporcionalidad está referida a la riqueza y admitió los impuestos progresivos (Fallos: 187:495; 195:270; 151:359)

El deber de contribuir

Sabido es que a todo derecho se le corresponde una serie de deberes, y a tal efecto podemos comenzar por enunciar que conforme la Declaración Americana (capítulo segundo) se reconocen los distintos deberes que tiene el ciudadano ante la sociedad, entre otros, de obediencia a la ley, a pagar impuestos, etc.

La Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre deja sentado en su preámbulo 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 exal-

tan la libertad individual, los deberes expresan la dignidad de esa libertad».

En esa inteligencia, el artículo XXXVI establece que: «Toda persona tiene el deber de pagar los impuestos establecidos por la ley para el sostenimiento de los servicios públicos».

La ineludible existencia de la finalidad pública encuentra su robustecimiento en el artículo XXVIII «in fine» de la Declaración Americana, al dejar sentado que «los derechos de cada hombre están limitados (...) por las justas exigencias del bienestar general y del desenvolvimiento democrático».

Por lo tanto, cuando nos referimos a los derechos de los contribuyentes partimos de un concepto creado a partir de la relación de la persona con una determinada comunidad organizada y la manera como ésta ha estructurado la legitimación y el ejercicio del poder tributario. Presuponiendo así la existencia de un poder tributario estatal y el correlativo deber de contribuir del ciudadano, con los límites que derivan

del ejercicio de dicho poder en el marco de un Estado de Derecho.

Conclusión

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

Ningún Estado puede ser viable si no cuenta con los recursos necesarios para llevar a cabo sus fines. La facultad de crear tributos es la más esencial naturaleza del régimen representativo y republicano de gobierno, por ello es el pueblo quien en definitiva tiene el poder de arrogarse una parte de su patrimonio para el sustento estatal, por medio de sus representantes.

Sin embargo, el poder de imperio del Estado que ejerce, en una de sus formas, al establecer los tributos, no puede ser ilimitado. En este sentido, encuentra una barrera insoslayable en los preceptos constitucionales, que funcionan como herramientas a utilizar para preservar, fundamentalmente, el derecho a la libertad y a la propiedad.

Finalmente, quiero recordar las sabias palabras de Juan Bautista Alberdi, inspirador fundamental de la Constitución Nacional de 1853 que nos ilustra diciendo que «El Tesoro y el Gobierno son dos hechos correlativos que se suponen mutuamente. El país que no puede costear su Gobierno no puede existir como nación independiente, porque no es más el Gobierno que el ejercicio de su soberanía por sí mismo. No poder costear su Gobierno es exactamente no tener medios de ejercer su soberanía; es decir, no poder existir independiente, no poder ser libre. Todo país que proclama su independencia a la faz de las naciones, y asume el ejercicio de su propia

soberanía, admite la condición de estos hechos, que es tener un Gobierno costeadado por él, y tenerlo a todo trance, es decir sin limitaciones de medios para costearlo y sostenerlo; «El poder de crear, de manejar y de intervenir el Tesoro Público es el resumen de todos los poderes. En la formación del Tesoro puede ser saqueado el país, desconocida la propiedad privada y hoyada la seguridad personal; en la elección y cantidad de los gastos puede ser dilapidada la riqueza pública, embrutecido, oprimido, degradado el país»; «No hay garantía de la Constitución, no hay uno de sus propósitos de progreso que no puedan ser atacados por la contribución (...) exorbitante, (...) desproporcionada o el impuesto mal colocado o mal recaudado. ■

CITAS

¹ BIDART CAMPOS, GERMÁN J., *Teoría General de los Derechos Humanos*. Instituto de Investigaciones Jurídicas. UNAM México 1989, pp. 15-16.

² Términos de sentencia del Tribunal Constitucional alemán del 15-I-1958. Cincuenta años de jurisprudencia. Bogotá 2003, p. 134

³ SPISSO, Derecho Constitucional Tributario, Buenos Aires, Abeledo Perrot.

⁴ CSJN, 27/12/1957, «Siri, Angel», «Fallos», 239:459.

⁵ IVANEGA, MIRIAM MABEL, Derechos fundamentales: contenido y límites de los denominados «derechos sociales», en Estudios Jurídicos en homenaje a Brito, M.R. FCU Mdeo. 2008, p. 113.

⁶ Caso Velázquez Rodríguez C/Honduras, sentencia de 29-VII-1988.

⁷ «Barbani» y otros c/ Uruguay de 13-X-2011.

⁸ «Baena» y otr.c/ Panamá, la sentencia de 2-II-2001.

⁹ Opinión Consultiva N° 6 de 9-V-1986, que reitera la N° 5 de 13-IX-1985.

¹⁰ CASAS, JOSÉ OSVALDO, Carta de Derechos del Contribuyente Latinoamericano para el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, Ad-Hoc, Bs As,

¹¹ Mensaje del Señor Gobernador de la Provincia de Santa Fe N°. 4685, Expediente Cámara de Diputados Santa Fe N°. 34425 del 16/04/2018.

¹² VILLEGAS, HÉCTOR BELISARIO, «Curso de finanzas, derecho financiero y tributario», Buenos Aires, Astrea, 2016.