

Tributación y Derechos Humanos. Los Derechos Humanos y los principios generales de la tributación aduanera

Alejandro Celi de la Mota

Abogado por la Universidad de Mendoza (Argentina).

Especialista en Sindicatura Concursal y Entes en Insolvencia.

Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de Cuyo (Argentina).

Resumen: El presente trabajo tiene por finalidad exponer de manera simple, precisa y sucinta los principales lineamientos que emergen de la normativa internacional, entendiéndose por tal la que emana de G.A.T.T. 1994 (Acuerdo General sobre Aranceles Aduanero y Comercio), W.T.O./O.M.C. (Organización Mundial del Comercio), OCDE (Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico) entre otros, y especial vinculación con los distintos instrumentos jurídicos referidos a los Derechos Humanos.

El trabajo parte de la base que, a efectos de establecer una visión amplia e inclusiva de la concepción de los Derechos Humanos, se debe efectuar un estudio de los distintos instrumentos anteriormente mencionados y la relevancia que los mismos adquieren en un mundo cada vez más globalizado, que se encuentra ante una situación de crisis que provoca conductas que vulneran los postulados recogidos en materia internacional.

Palabras Clave: Derechos Humanos; comercio internacional; tratados; aduanas; Tributos.

Abstract: This paper aims to explain simply, accurately and succinctly the main guidelines that emerge from international law, that is, from the GATT 1994 (General Agreement on Tariffs and Trade), WTO / OMC (World Trade Organization), OECD (Organization for Economic Cooperation and Development), among others, and particularly associated with the different legal instruments related to Human Rights.

This presentation assumes that in order to establish a broad and inclusive conception of Human Rights, it is necessary to carry out a study of the

various instruments mentioned above and the relevance that they acquire in an increasingly globalized world, which is facing a crisis that causes behaviors that violate the principles contained in international affairs.

Keywords: Human Rights; International Trade; Treaties; Customs, Taxes.

Artículo recibido: 17/08/11 Aprobado: 15/09/2011

Sumario

1. Introducción

1.1 El Principio de No Discriminación

1.2 Principio de Transparencia

1.3 El Principio de Consolidación

2. Doble imposición

1. Introducción

Los principios generales del Derecho Tributario y Aduanero se encuentran establecidos en los cuerpos constitucionales y en tratados internacionales. Muchos de ellos se refieren a los derechos humanos. El presente trabajo se cierne a los principios generales de los tributos en el comercio exterior consagrados en el marco del Acuerdo General de Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT) de 1994.

Este trabajo pretende principalmente estudiar los principios que se postulan de respeto a los derechos fundamentales en el GATT respecto de la creación y aplicación de los tributos aduaneros. Los principios de no discriminación, de transparencia, de consolidación y de libertad de tránsito serán analizados, así como también las excepciones que a tal efecto se consagran en el plexo normativo vigente. En lo referente a los principios de derecho, nos acogemos a lo manifestado por Simons quien prefiere hablar de principios generales de justicia y niega que existan principios peculiares de justicia

tributaria. Para el autor, principios de justicia es una expresión más apropiada que principios de derecho¹.

Los individuos gozan de derechos políticos, económicos, sociales y culturales, mas al mismo tiempo, deben pagar tributos. Entiendo por tributo el género que incluye a impuestos, contribuciones directas y tasas. Del otro lado, el Estado tiene el deber de proveer y resguardar los derechos humanos, pero en contrapartida, tiene el derecho a exigir la satisfacción de los tributos. Esta disertación también centra su análisis en esta afirmación. Existen importantes nexos entre el derecho tributario aduanero y los derechos humanos.

Tanto nacionales y extranjeros deben pagar tributos para contribuir al sostenimiento del gasto público. Unos y otros tienen derecho a pagar solamente los tributos que han sido debidamente creados. El sistema legal debe contener reglas claras y transparentes acerca de la creación y aplicación de los tributos. La Declaración Americana de Derechos y Deberes del Hombre, aprobada por la IX Conferencia Interamericana (Bogotá, Colombia, 1948), contempla el deber de pagar impuestos en su art. XXXVI. Por su parte, el Capítulo V de la Convención Americana sobre Derechos Humanos o Pacto de San José (San José, Costa Rica, 1969) contiene de forma general los deberes de las personas. Su art. 32 (1) dispone que toda persona tiene deberes para con la familia, la comunidad y la humanidad. Pagar impuestos es un deber general de los habitantes de un Estado frente a la comunidad, que tiene como propósito contribuir al sostenimiento de la inversión y gasto públicos. El deber de pagar impuestos también se incluye en las constituciones de los países miembros.

Los derechos políticos se reconocen a nacionales y extranjeros, mas, se pueden consagrar diferencias razonables entre ellos. De acuerdo al art. 25 del

1 F. Simons, *The Theory of General Principles of Justice*, en *Selected Issues in European Tax Law*, *Ibid.* En la p. 49, el autor sostiene que: “In practice however, general principles are applied less frequently in tax matters than one would expect from a theoretical perspective. National tax law on both direct and indirect taxes should be in accordance with the general principles of justice”. (En la práctica, sin embargo, los principios son aplicados con menor frecuencia de la que uno podría esperar desde una perspectiva teórica. El derecho tributario nacional relativo a la imposición directa y a la imposición directa debe encontrarse conforme con los principios generales de justicia).

Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, los ciudadanos tienen derecho a “c) Tener acceso, en condiciones generales de igualdad, a las funciones públicas de su país”. Los derechos políticos y otras disposiciones de similar carácter se encuentran comprendidos en el la Convención Interamericana de Derechos Humanos o Pacto de San José². De igual forma, “todas las personas son iguales frente a la ley y tienen derecho sin discriminación a una protección equitativa de la ley”³. Ello comprende el acceso a los servicios públicos. Se debe tener presente que la aplicación de los derechos económicos, sociales y culturales incrementan el gasto público y que el presupuesto público debe ser financiado principalmente con tributos.

Los tributos también pueden ser creados o regulados a través de tratados internacionales. La Constitución de Perú admite ello como una posibilidad. En su art. 56, último inciso, señala: “También deben ser aprobados por el Congreso los tratados que crean, modifican o suprimen tributos; los que exigen modificación o derogación de alguna ley y los que requieran medidas legislativas para su ejecución”. Conforti diferencia entre tratados que crean normas de derecho tributario material y tratados que crean normas de derecho tributario adjetivo⁴. La creación de los tributos es parte del derecho tributario material o sustantivo. Cuando un Estado concluye tratados internacionales, transfiere parte de su soberanía. Estos tratados internacionales sobre materias tributarias suelen utilizarse para establecer normas sobre tributos aduaneros los cuales se encuentran regulados en el Sistema Andino. Las Organizaciones Internacionales pueden crear tributos cuando han sido autorizados para el efecto por los Estados. De forma general, las normas sobre los deberes aduaneros son implementadas por organismos internacionales. La tarifa del impuesto a la renta ha sufrido una reducción drástica en los últimos años como consecuencia de la globalización y la competencia tributaria, en tanto que los acuerdos

2 Ver el art. XX de *Declaración Americana de Deberes y Derechos del Hombre*, el art. 23 de la Convención Interamericana de Derechos Humanos y el art. 25 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos.

3 Ver el art. 26 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos.

4 B. Conforti, *Diritto Internazionale*, Editoriale Scientifica, Napoli, p. 63.

internacionales sobre tributos indirectos y aduaneros se han incrementado. Dentro del entorno indicado es probable que se concierten otros convenios internacionales sobre impuesto a la renta. Tanzi en su importante trabajo “Globalization, tax competition by the future of tax system”, analiza este asunto y sostiene que los sistemas tributarios se han vuelto menos equitativos⁵. En conclusión, los tratados han cobrado un rol importante en la creación y regulación del sistema tributario. Es muy probable que este rol se vuelva aún más trascendental en los próximos años.

De acuerdo con el principio de legalidad, las leyes deben contener los elementos principales de la obligación tributaria, entre ellos, sujetos, materia imponible, exoneraciones y tarifa. El Ejecutivo puede regular ciertos elementos cuando el Legislativo le delega las correspondientes facultades, aunque de modo general la creación de los tributos no puede ser delegada. De acuerdo a los sistemas legales, el Ejecutivo suele determinar las tarifas arancelarias. La fijación de otras tarifas tributarias, especialmente la del impuesto a la renta, sólo es delegada al Ejecutivo en casos excepcionales. La delegación para la modificación y regulación de las tarifas tributarias, normalmente viene acompañada de niveles mínimos y máximos dentro de los cuales debe fijarlas el Ejecutivo.

Los tributos se recaudan para financiar el gasto público y pueden jugar un papel muy importante como instrumentos de política económica. El sistema tributario sirve también para incentivar la inversión, distribuir la riqueza y otros

5 Vito Tanzi, Globalization, tax competition by the future of tax system, en *Corso di Diritto Tributario*, coordinato da Victor Uckmar, Cedam, Padova, Italia, 1999. Tanzi señala: “The world is waking to the realization that tax competition is not always a good thing. In fact it may create difficulties for countries by (a) eventually leading to lower tax revenue; (b) by changing the structure of tax systems in directions no desired by policymakers; and (c) by reducing the progressivity of tax systems thus making them less equitable. (El mundo se enfrenta a una competencia tributaria que no siempre es buena. De hecho, puede crear dificultades para los países pues (a) eventualmente puede conllevar a la obtención de menores rentas tributarias; (b) puede cambiar la estructura de los sistemas tributarios hacia direcciones no deseadas por quienes elaboran las políticas tributarias; y, (c) puede reducir la progresividad de los sistemas legales haciéndolos, consecuentemente, menos equitativos).

objetivos similares. Este rol no siempre ha sido bien recibido⁶.

1.1 El Principio de No Discriminación

El mencionado principio se encuentra anunciado en los artículos I y II del GATT, presentado dos aspectos centrales. Uno, es la exigencia de que cada Estado miembro dispense un trato igualitario en frontera a las mercancías importadas de los demás países miembros, sustentándose en la cláusula de la nación más favorecida, en virtud de la cual cualquier ventaja, favor, privilegio o inmunidad concedido por un miembro con relación a un producto originario de otro miembro debe ser extendido, en forma inmediata e incondicional, a los productos idénticos o similares de los demás miembros. El segundo aspecto anteriormente señalado refiere al aseguramiento de un mismo trato entre las mercaderías nacionales y las extranjeras, artículo III del GATT, también conocido como cláusula del trato nacional.

Este principio consagra de modo fehaciente y preciso que las mercaderías de los miembros del GATT, tanto al ingreso como en su etapa de comercialización en el mercado interno, gozan de igualdad, la cual en una interpretación integradora se hace extensiva a los sujetos participantes del proceso de introducción de la mercadería.

En consecuencia, toda situación que implique una mayor demora en el tiempo de importación, en el arancel aduanero, en el trato dispensado a los agentes intervinientes en la operación constituye una flagrante violación de dicho principio. No así aquellas situaciones derivadas del sistema que prevé el GATT dentro del marco de los proceso de integración, entendiéndose el tratamiento diferenciado que surge de la conformación de zonas de libre

6 Las Constituciones de once Estados de los Estados Unidos de América no admiten los tributos regulatorios. Así, sostienen que “all taxes shall be levied and collected for public purpose only” (todos los tributos deben ser aplicados y recaudados para propósitos exclusivamente públicos”. Existe una famosa expresión sobre la potestad tributaria, que fuera establecida en 1819 en el caso *McCulloch v. Maryland*, que dice: “the power to tax involves the power to destroy” (el poder para gravar supone el poder para destruir). Uckmar, V, p. 54.

comercio, uniones aduaneras o de la cláusula de habilitación.

Mención en particular merece los denominados tributos internos, ya que no pueden ser utilizados como medio de protección a los productos de origen nacional, en tal sentido se pronuncian Dominique John Jackson⁷, Tulio Rosemjub⁸ y Peter Van den Bossche⁹.

La equiparación de productos nacionales y extranjeros se dispone no sólo en relación con los idénticos, sino también con los similares o equivalentes. En tal sentido podemos citar el informe del OA del 4/10/1996, WT/DS 8/AB/R, donde se estableció que el Japón incurría en violación del mencionado principio al aplicar a los productos etílicos provenientes de la Federación Rusa un trato distinto que a productos como el *shochu*, siendo productos que se insertaban en un mismo mercado competitivo.

1.2 Principio de Transparencia

El principio de transparencia, contemplado en el artículo X del GATT, obliga a los Estados miembro a publicar oficialmente toda la normativa mediante la cual se regule su comercio exterior, de no hacerlo, esas regulaciones resultan inoponibles a los individuos involucrados en el proceso aduanero, ya sean despachantes de aduanas, gestores aduaneros o los comerciantes respectivos.

Por consiguiente, todo arancel aduanero rige en la medida en que se hallare debidamente publicado y por ende son inoponibles a las personas si estas demuestran fehacientemente que el Estado miembro no dio cabal cumplimiento de la obligación de publicación de la normativa legal vigente.

Se asegura de tal modo el conocimiento oportuno del sistema jurídico de regulación del comercio internacional mediante la publicación oficial, lo

7 Jackson, John H., *The world Trading System*, cit., ps. 214 a 221.

8 Rosembuj, Tulio, *Los Impuestos y la Organización Mundial del Comercio*, cit., ps. 112 a 120.

9 Van Den Bossche, Peter, *The Law and policy of the W.T.O. Text case and materials*, cit. ps. 332 a 334.

que brinda transparencia y seguridad jurídica¹⁰ y la aplicación objetiva, razonable e imparcial de dicho sistema a través de la posibilidad de cuestionar las vulneraciones a la igualdad de tratamiento ante las autoridades competentes.

Este principio también es conocido como de seguridad jurídica¹¹.

1.3 El Principio de Consolidación

El principio de consolidación de los aranceles aduaneros como es su denominación apropiada, surge del artículo 27 del GATT, del cual surge la obligación de los Estados miembro de no aumentar las alícuotas acordadas en las ruedas de negociaciones multilaterales e incorporadas en las respectivas listas nacionales. Debe advertirse que el mencionado principio no es absoluto, existiendo numerosas situaciones contempladas en el sistema del GATT que posibilitan el dictado de medidas de excepción, v.gr. el establecimiento de derechos compensatorios aplicados de conformidad con lo previsto en el artículo VI del GATT.

2. Doble imposición

El derecho a la propiedad se encuentra contemplado en las Constituciones de la mayoría del mundo y en convenios internacionales. Los arts. 7, I y 22 (I, II) de la Constitución boliviana establecen el derecho a la propiedad. Este derecho puede ser individual o colectivo y debe tener una función social. De otra manera, el derecho a la propiedad podría ser expropiado¹². Los arts.

10 En tal sentido Algoud indica que con el fin de dar satisfacción a los comerciantes que en Francia en los siglos XVI y XVII la publicación de las tarifas se efectuaban al mismo tiempo que las ordenanzas que las creaban. (Algoud, Albert A., *Histoire des Droits de Douane et de la Politique Commerciale de la France*, ps. 73; 1978).

11 Fratacholi, Aldo y Zunino, Gustavo; *El Comercio Internacional de Mercaderías. Su regulación por la Organización Mundial del Comercio*, Buenos Aires, 1997, pág. 30.

12 El art. 7, I de la Constitución boliviana señala: "Toda persona tiene los siguientes derechos fundamentales conforme a las leyes que reglamentan su ejercicio: A la propiedad privada individual o colectivamente siempre que cumpla su función social". El art. 22 dispone: "I. Se garantiza la propiedad privada siempre que el uso que se haga de ella no

58, 60, 61 de la Constitución colombiana consagran el derecho a la propiedad. Este derecho debe cumplir una función social. De igual manera se reconoce el derecho a la propiedad intelectual¹³. Los arts. 23 y 30 de la Constitución ecuatoriana establecen el derecho a la propiedad. El art. 115 de la Constitución venezolana consagra similarmente el derecho a la propiedad. En él se incluye la obligación de pagar impuestos y otras obligaciones de tipo general¹⁴. El art. XXIII de la Declaración Americana de Derechos y Deberes del Hombre garantiza el derecho a la propiedad. Su texto es como sigue: “Art. XXIII: Toda persona tiene derecho a la propiedad privada correspondiente a las necesidades esenciales de una vida decorosa, que contribuya a mantener la dignidad de la persona y del hogar”. El art. 21 de Convención Americana sobre Derechos Humanos se refiere también al derecho a la propiedad. Su texto señala: “Art. 21. Derecho a la Propiedad Privada: 1. Toda persona tiene derecho al uso y goce de sus bienes. La ley puede subordinar tal uso y goce al interés social; 2. Ninguna persona puede ser privada de sus bienes, excepto mediante el pago de indemnización justa, por razones de utilidad pública o de interés social y en los casos y según las formas establecidas por la ley; 3. Tanto la usura como cualquier otra forma de explotación del hombre por el hombre, deben ser prohibidas por la ley”. De acuerdo con dichas constituciones así como de conformidad con los convenios internacionales, el derecho a la propiedad no

sea perjudicial al interés colectivo. II. La expropiación se impone por causa de utilidad pública cuando una propiedad no cumple una función social, calificada conforme a la ley y previa indemnización justa”.

13 El art. 58 de la Constitución colombiana establece que: “Se garantiza la propiedad privada y los demás derechos adquiridos con arreglo a las leyes civiles, los cuales no pueden ser desconocidos ni vulnerados por leyes posteriores. La propiedad es una función social que implica obligaciones, como tal le es inherente una función ecológica”. El art. 61 dispone: “El Estado protegerá la propiedad intelectual por el tiempo y mediante las formalidades que establezca la ley”.

14 El art. 115 de la Constitución venezolana prescribe: “Se garantiza el derecho de propiedad. Toda persona tiene el derecho al uso, goce, disfrute y disposición de sus bienes. La propiedad estará sometida a las contribuciones, restricciones y obligaciones que establezca la ley con fines de utilidad pública o de interés general”.

es absoluto. Sin embargo, debe ser suficiente para mantener la dignidad del individuo y de su familia. Esto significa la manutención familiar. La aplicación de los tributos puede violar el derecho a la propiedad, pero también puede ocurrir que produzca una disminución razonable del patrimonio del contribuyente. La tributación se traza en fundamento del principio de beneficio o en referencia al principio de capacidad contributiva. Otros sistemas han sido diseñados de forma mixta.

El principio de capacidad contributiva representa la equidad en la tributación. Sólo signos de capacidad económica pueden ser gravados. Estos signos son el ingreso, el patrimonio, las transacciones comerciales, las herencias y otras que representan capacidad económica. La religión, género, lenguaje, nacionalidad, raza y otras situaciones por sí mismas no son demostrativos de capacidad contributiva y los tributos aplicados en función de estos criterios son violatorios del derecho a la propiedad. Adicionalmente, la tributación debe ser diferenciada según es diferente la capacidad económica de los contribuyentes. No todos los contribuyentes pueden pagar los mismos tributos. Los niveles de imposición dependerán de la capacidad económica. La aplicación de tarifas progresivas ha sido empleada con el objeto de obtener la mejor equidad posible en el régimen tributario. Estas tarifas tienen especial importancia en cuanto se refieren a la imposición de la renta. Las tarifas progresivas difieren de las tarifas proporcionales. El sistema progresivo opera cuando la tarifa tributaria se incrementa a medida que se aumenta la base imponible. La proporcionalidad ocurre cuando una tarifa inalterable se aplica a cualquiera sea la base tributaria. Las tarifas progresivas atentan contra la capacidad económica de los contribuyentes, más de lo que afectan las tarifas proporcionales. Algunas Constituciones consagran el principio de tributación progresiva¹⁵. Los tributos

15 El art. 53, 2 de la Constitución italiana señala: "Il sistema tributario è informato a criteri di progressività". Por su parte, el art. 31, 1 de la Constitución española dice: "Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad, que, en ningún caso tendrán alcance confiscatorio". El art. 27 de la Constitución boliviana manda que: "Los impuestos y demás cargas públicas obligan igualmente a todos. Su creación, distribución y supresión tendrán carácter general,

a la renta permiten la aplicación de tarifas progresivas y en la práctica, no se pueden aplicar a otros tributos como los arancelarios, el impuesto a las ventas, los impuestos al consumo y otros similares. Los impuestos directos son apropiados para considerar las tarifas progresivas, mientras que los impuestos indirectos no lo son. En resumen, es difícil arribar a un sistema tributario general que se diseñe totalmente bajo tarifas progresivas.

Las tarifas progresivas excesivamente altas pueden quebrantar libertades públicas porque puede impedir que los contribuyentes satisfagan sus necesidades básicas. Entonces, la libertad económica, la libertad de empresa, la libertad de contratación, entre otras, pueden experimentar daños. Se puede analizar caso por caso la aplicación de tarifas progresivas con el objeto de establecer cuál es el detrimento que sufren las antedichas libertades. El derecho a la propiedad, de modo general, supone la libertad económica, la libertad de empresa y la libertad de contratación sobre bienes y patrimonios. García Añoveros, en referencia al régimen europeo, cita puntos de vista precisos: la libertad de circulación de capitales impide la aplicación de tarifas progresivas; el sistema tributario nacional generalmente aplica tarifas progresivas sobre las utilidades de capital; los sistemas tributarios nacionales aplican tributos sobre el capital con el objeto de alentar la inversión. En la práctica, las utilidades sobre el capital no se incluyen en el sistema tributario de renta global. La progresividad en la tributación sin las utilidades sobre el capital no produce efectos progresivos¹⁶. Las tarifas tributarias progresivas por sí mismas no

debiendo determinarse en relación a un sacrificio igual de los contribuyentes, en forma proporcional o progresiva, según los casos”. El art. 363 de la Constitución colombiana señala: “El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad”. El art. 316 de la Constitución venezolana establece que: “El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del contribuyente, atendiendo al principio de progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población y se sustentará para ello en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos”.

16 Jaime García Añoveros, Progresividad e Impuesto personal, en *Estudios en Memoria de Ramón Valdés Costa*. Montevideo, 1999. El autor sostiene que: “La libertad de movimiento de capitales, y el desigño de eliminar discrepancias en la tributación directa de sus

producen un quebrantamiento de la libertad económica y similares. Un nivel exagerado en las tarifas tributarias progresivas puede violar esas libertades. Aún más, el sistema tributario progresivo es deseable, pero no es esencial para preservar los derechos humanos y las libertades. Sin embargo, la aplicación de tarifas progresivas es obligatoria cuando las Constituciones de algunos países consagran este principio en sus textos.

El art. 21, 2 de la Convención Interamericana sobre Derechos Humanos se refiere a la confiscación, señalando: “Art. 21.– Derecho a la Propiedad Privada 2. Ninguna persona puede ser privada de sus bienes, excepto mediante el pago de indemnización justa, por razones de utilidad pública o de interés social y en los casos y según las formas establecidas por la ley.” El mencionado art. 74 de la Constitución peruana se refiere a los tributos confiscatorios¹⁷. Algunos autores sostienen la teoría de que los tributos altos son confiscatorios. Esto se aplica principalmente a los tributos sobre la renta. Las tarifas de impuesto a la renta se han incrementado especialmente en la última época. Un régimen tributario mirado en forma global también puede considerarse confiscatorio. La confiscación se puede conceptualizar como una forma de castigo similar a

productos, conduce a situaciones incompatibles con el principio de la tributación personal y progresiva de la renta global; las rentas mobiliarias quedan así, en gran medida al margen de la progresividad; se produce un conflicto entre la racionalidad económica de las políticas integradoras, la equidad tributaria, tal como es contemplada por cada país, y las necesidades recaudatorias de los países miembros. En realidad un conflicto de esta clase sólo se resolvería mediante la homogeneización de las normas tributarias referentes a los rendimientos del capital mobiliario y a los capitales mismos, lo cual, así mismo conduciría a la homogeneización de los impuestos personales globales, es decir a la práctica pérdida de la soberanía tributaria de los países miembros, lo que, a su vez, condicionaría las posibilidades de que cada país fijara libremente los niveles de gasto público”.

17 El art. 74, inciso 2 de la Constitución peruana señala: “Los gobiernos locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de la jurisdicción y con límites que señala la ley. El Estado al ejercer la potestad tributaria debe respetar los principios de reserva de ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio”.

la multa, o puede considerarse como un efecto nocivo de la tributación que vulnera el derecho a la propiedad. No es fácil responder cuál es el límite al nivel de la tributación. El incremento de las necesidades públicas supone que se aplique una gran cantidad de tributos. De igual forma, pueden presentar fenómenos de finanzas extraordinarias como el estado de guerra y otras circunstancias similares. Entonces, una cantidad increíble de tributos deben ser aplicados sin que puedan considerarse expropiatorios. Se puede sostener entonces, que el principio fiscal de no confiscatoriedad no es absoluto¹⁸. La Corte Suprema de los Estados Unidos de América ha sostenido que las tarifas progresivas altas no son inconstitucionales. En su fallo, ha expresado que, con respecto a la potestad de imposición, la extensión de la carga tributaria es materia discrecional de los legisladores, aún en el supuesto de que dicho tributo destruya un negocio, no puede ser considerado inválido ni se podrá exigir compensación por tal efecto. De forma contraria, la Corte Suprema Argentina ha señalado que una tarifa del 33% sobre las utilidades en la venta de inmuebles es inconstitucional¹⁹. En suma, la aplicación de tarifas progresivas altas por sí misma no es ilegal, aunque pueda constituir un inconveniente y contraríe el principio de eficiencia. Adicionalmente, puede destruir en ciertos casos la capacidad económica y conculcar el derecho a la propiedad.

18 J. V. Troya, El nuevo derecho constitucional tributario ecuatoriano, en *Estudios en Memoria de Ramón Valdés Costa*, Montevideo, 1999, p. 453. El autor, al referirse al sistema vigente en la Constitución ecuatoriana sostiene que: “La confiscación está expresamente prohibida (art. 33). Se ha enunciado como un principio de la tributación la no confiscatoriedad. Al efecto se ha sostenido que no caben tarifas impositivas excesivas. Es difícil establecer cuando ocurre ello. Los países desarrollados aplican, singularmente en el impuesto a la renta, tarifas elevadas, algunas que serían inconcebibles en nuestro medio. Lo que se denomina finanza extraordinaria que se utiliza en los casos de guerra, conmoción u otros similares, puede exigir la aplicación de tarifas muy elevadas, incompatibles en tiempos normales. Ello relativiza aún más el principio de no confiscatoriedad. Los casos anómalos que puedan darse deben solucionarse dentro del marco de la capacidad contributiva”.

19 Ver Víctor Uckmar, *Principi Comuni di Diritto Costituzionale Tributario*, CEDAM, Padova, 1999, p. 103–106.

El art. 17 2) de la Declaración Universal de Derechos Humanos establece que “Nadie será privado arbitrariamente de su propiedad”. Cuando los tributos no han sido creados en conformidad a leyes previamente expedidas, existe una violación del derecho a la propiedad, igual cosa ocurre cuando la tributación produce una fuerte reducción del patrimonio del contribuyente. El art. XIV de la Declaración Americana de Derechos y Deberes del Hombre consagra el derecho al trabajo. El art. 6 del Protocolo Adicional a la Convención Americana sobre Derechos Humanos en Materia de Derechos Económicos, Sociales y Culturales también consagran el derecho al trabajo. El art. 17 Declaración Universal de los Derechos Humanos establece que toda persona tiene derecho a la propiedad, individual y colectivamente. La libertad de empresa debe considerarse comprendida en la expresión colectivamente. De otra forma, dicha expresión no tuviese sentido. El derecho a la propiedad a favor de una persona es el mismo derecho a la propiedad a favor de dos o más personas. “Colectivamente” significa el desarrollar actividades económicas conjuntas. Adicionalmente, el art. 22 (1) del Pacto de Derechos Civiles y Políticos determina que toda persona tiene derecho a asociarse libremente con otras. Esta disposición debe ser interpretada de modo amplio. No concierne exclusivamente las asociaciones de trabajadores, reconocidas en el art. 8 (1) (a) del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales. La libertad de trabajo, de empresa, de comercio y de industria, conjuntamente conforman la libertad de actividad económica. Los tributos frecuentemente son aplicados sobre la base de estas actividades, pues las mismas demuestran capacidad económica y contributiva, sin embargo, el régimen tributario no debe violar esas libertades y actividades. Tarifas exorbitantes de impuesto a la renta o de otros tributos pueden ser violatorias de esas libertades, en especial de la libertad de trabajo y del derecho al trabajo, pues impiden que los contribuyentes satisfagan sus necesidades básicas. La falta de una base mínima libre de impuestos también puede resultar violatoria de estas libertades y derechos. El nivel de las tarifas progresivas de tributos sobre la renta puede ser distinto entre uno y otro país. De forma general, los países desarrollados aplican tarifas progresivas más altas que aquellas vigentes en los países en desarrollo. No existe una fórmula general. De cualquier forma, en cada situación particular debe existir un nivel adecuado de tarifas progresivas que no debe ser sobrepasado.

La libertad de empresa, la libertad de comercio y la libertad de industria pueden sufrir iguales consecuencias. La falta de aplicación del costo histórico, incluyendo el costo de reemplazo y otras deducciones a los ingresos brutos, previo a la aplicación de las tarifas progresivas de tributos sobre la renta, pueden violentar la libertad de empresa y también el derecho a la propiedad, pues, en este caso, el patrimonio del contribuyente estaría siendo reducido injustamente. La falta de aplicación de deducciones personales o de exenciones personales previas al cobro del impuesto individual sobre la renta puede violar la libertad de trabajo, pues, en este caso, las prerrogativas del trabajador estarían siendo abusivamente afectadas. Existen otras situaciones análogas: casos en los que un valor tributario justo no es aceptado para efectos de aplicar la tarifa tributaria; exenciones tributarias no consideradas; casos en los cuales la base imponible real no ha sido aceptada por la Administración; no devolución de impuestos, cuando se tiene derecho a ella, entre otros. En todos estos casos la libertad de empresa y similares libertades y derechos son conculcados. En lo que respecta a los tributos indirectos como los arancelarios, impuestos a la venta, impuestos a las transferencias, cuya carga se traslada al consumidor final, también pueden atentar contra el derecho a la propiedad y otros derechos similares cuando los mismos impiden la adquisición normal, la disposición y el tráfico de bienes y servicios. Puede ocurrir que el incremento de la tributación o la doble tributación afecten la circulación de ciertos tipos de bienes y servicios, produciendo distorsiones económicas que obstaculicen a los individuos o a las compañías el ejercicio de sus derechos y el disfrute de sus libertades. La aplicación de impuestos a las ventas y consumos pueden producir los efectos mencionados.

Los tributos medioambientales son de frecuente aplicación en la actualidad. Los mismos no forman parte de la presente disertación, mas pueden también quebrantar la libertad de empresa así como otras libertades y derechos.

El principio de equidad se debe considerar ampliamente en la aplicación de los tributos. La doble imposición local, conocida también tributación o imposición reiterativa y la doble imposición internacional pueden atentar en contra del principio de equidad, la libertad de empresa, la capacidad económica de los contribuyentes así como su capacidad contributiva. Existen, además.

otros temas de tributación internacional que ameritan ser analizados²⁰.

La imposición reiterativa ocurre cuando a un mismo objeto tributario se le aplican dos o más veces un tributo. El volumen total de la contribución derivada de este supuesto puede ser desproporcionado. Por ello, la libertad de empresa y sus similares pueden verse afectados. La potestad tributaria normalmente pertenece a los Estados. Es una derivación de su soberanía. De acuerdo al régimen político, la potestad tributaria puede pertenecer a la Nación o sus Estados Federados o Provincias. Se la ejerce de forma concurrente en los Estados federales. Ello ocurre en los Estados Unidos de América, en México, Argentina y Suiza. La potestad tributaria debe ser distribuida entre distintas entidades públicas, mas no siempre existen reglas claras acerca de cómo debe darse esa distribución. En esos casos, puede ocurrir la imposición reiterativa. Si esta imposición alcanza magnitudes de importancia, la libertad de empresa, el derecho a la propiedad y otros, pueden resultar violentados.

No existe un principio general de acuerdo al cual se deba evitar la doble imposición internacional²¹. La doble imposición internacional ocurre cuando el mismo objeto es gravado por dos países en relación con el mismo contribuyente.²² Existe doble imposición internacional jurídica y doble imposición internacional económica²³. La potestad tributaria es ejercida por los países

20 J. Van Hoorn, *Methods and Instruments to Study*, en *Corso di Diritto Tributario Internazionale*, CEDAM, Padova, 1999, p. 929 y ss.

21 José Vicente Troya, *Derecho Internacional Tributario*, Corporación Editora Nacional, Quito, 990. En la p. 37 ver: “Que importante sería que se llegara a reconocer como un principio del DIT (Derecho Internacional Tributario), la improcedencia de la doble imposición, lo que serviría para sentar las bases firmes de este campo del derecho. La dificultad –como queda expresado– radica en que al reconocer este principio, implícitamente se estaría admitiendo por los Estados un condicionamiento a su soberanía”.

22 Ernst Blumenstein, *Sistema di Diritto delle Imposte*, Dott. Antonio Giuffrè Editore, Milano, 1954. El autor señala: “Un caso di doppia imposizione si ha allorquando la medesima persona viene sottoposta per il medesimo oggetto, per el medesimo tempo alla stessa imposta in due Cantoni”, p. 76.

23 J. Van Hoorn Jr., *Ibid.* El autor sostiene: “Double taxation is a term which generally is used to indicate that the same object is taxed by two countries in respect of the same

de conformidad con distintos criterios. Algunos países aplican tributos sobre los ingresos de sus residentes, incluyendo los que obtengan en el extranjero. Este sistema se denomina de renta global. Otros países sólo aplican tributos a los ingresos obtenidos de fuentes internas a sus territorios. Existen otros países que aplican tributos a sus nacionales. Este criterio podría violar el derecho a la propiedad pues como ha quedado sentado, la nacionalidad no es demostrativa de capacidad contributiva. Van Hoorn Jr. de forma concisa sostiene que la ley nacional determina si el sistema tributario se basa en la renta global o funciona bajo el sistema de territorialidad, al amparo del cual, sólo la renta de fuente doméstica es sometida a tributación. En este último caso, la cuestión de la residencia es irrelevante, pues sólo el lugar de la fuente es un factor determinante²⁴. La doble tributación internacional por sí mismo no es una tributación injusta, pero puede resultar conculcatoria del derecho a la propiedad, la libertad de empresa y otros, especialmente cuando como resultado de la misma se cobra un mismo contribuyente una suma exorbitante por lo que es deseable que se evite doble tributación internacional. Los métodos más frecuentes para solucionarla son el crédito tributario²⁵ y el método de exención²⁶. Los países de residencia conceden a sus contribuyentes crédito

taxpayer referred to as international juridical double taxation. This excludes case of economic double taxation, which exists if there is not identity of person of the object concerned. A well-know case is that of companies –taxed on their profit– and their shareholders–taxed on the dividends they receive. For this latter kind of double taxation treaties generally provide no solution”, p. 930.

24 J. Van Hoorn Jr., Ibid p. 931.

25 J. Van Hoorn Jr., Ibid. Respecto del método de crédito tributario, dice: “Under the credit method, the foreign income is basically subject to tax but any foreign tax thereon is deduced from (credit against) the corresponding national tax”. p. 931.

26 Ver César Montaña, *El Ecuador y los Problemas de la doble imposición internacional*. Corporación Editora Nacional, Quito, 1999. El autor refiere varios métodos para evitar la doble imposición internacional Estos son: exención, crédito tributario, tax sparing, deducciones como costos pagados en el exterior, distribución de la materia imponible, distribución de los tributos recaudados, entre otros. Estos métodos para evitar la doble imposición deben ser considerados de acuerdo con

por los tributos pagados en el país de la fuente. Esto significa que los países de residencia recogen menos ingresos tributarios, reconociendo los pagos realizados en el exterior como si hubiesen sido ingresados en sus propias arcas. Existe un peculiar método de crédito tributario, denominado *tax sparing*. Por este método, el país de la residencia otorga crédito tributario por los tributos pagados en el país de la fuente así como por los tributos allí exonerados. De esta forma, las exoneraciones e incentivos concedidos en el país de la fuente operan en el país de residencia que aplica el sistema de renta global. Bajo el método de exención total (*full exemption method*) los ingresos sólo se gravan en el país de la fuente²⁷.

Existen también otros aspectos conexos a la imposición internacional que deben ser estudiados. Los procesos de globalización producen efectos peculiares sobre la debida aplicación de los tributos²⁸. Uckmar señala cuáles son estos efectos: gran dificultad para determinar e imponer las tarifas a los intereses sobre los capitales volátiles, competencia tributaria entre los países para alentar la inversión, comercio electrónico off-shore. Uckmar también se refiere al Reporte de la OCDE sobre la Competencia Tributaria Dañosa. Este

la capacidad contributiva de los sujetos pasivos.

Estos métodos se proponen con objeto de facilitar las relaciones económicas internacionales en un modelo de globalización. Las consecuencias sobre los contribuyentes resultantes de la aplicación de cada método no son analizadas. La aplicación de los tributos domésticos así como la aplicación de los tributos internacionales deben ser analizados casos por caso, con el objeto de establecer sus efectos sobre el impuesto a la renta individual. Estos efectos pueden atentar contra el principio de equidad. Consideraciones similares pueden hacerse respecto de la libertad de empresa y otros.

27 A. J. Eason, *Taxation of Direct Investment, an introduction, Kluwer Series on International Taxation* # 24. Eason sostiene: "Under the full exemption method income that is taxable in the source country is not taken into account at all in the residence country in determining the taxpayer's total tax liability. Alternatively, the exemption with progression method may be employed: under that system, the foreign-source income is no taxed in the country of residence but is taken into account in determining the total income of the recipient, and hence, the rate of tax imposed on the rest of his or her income". p. 33.

28 José Vicente Troya, *Ibid* p.39 y ss.

documento no vinculante considera que se ha creado un ambiente en el cual priman los paraísos fiscales y los gobiernos deben adoptar medidas que inserten un régimen preferencial dañino, para atraer más actividades móviles.

La Quinta Recomendación de la OCDE se refiere a la información tributaria. La Séptima Recomendación de la OCDE también se refiere al acceso a la información bancaria del contribuyente con propósitos fiscales. Estas dos Recomendaciones demuestran que el interés del contribuyente es tomado en cuenta y que el derecho a la información se encuentra protegido. Respecto al comercio electrónico, el autor se refiere el bit-tax, el cual podría operar sobre el comercio electrónico vía internet²⁹.

Las utilidades de las empresas multinacionales suscitan el tema de su localización en los diferentes países, los cuales, dentro de una política de competencia, aplican tarifas más bajas o conceden mayores incentivos tributarios para alentar la inversión. Suelen, además, permitir la reducción efectiva de tarifas tributarias a las empresas, pero incrementan la tarifa que se aplica a los contribuyentes individuales, lo cual también puede violentar el principio de equidad³⁰.

29 Víctor Uckmar, *Introduzione*, en *Corso di Diritto Tributario Internazionale*, CEDAM, Padova, 1999, p. 12 y ss. El autor sostiene: “Da più parti si auspica anhe l’introduzione di regoli fiscali perche la globalizzazione crea preoccupazione per la riduzione del gettito principalmente per effetto: 1) della difficoltà di accertare, e quindi gravare de imposte redditi provenienti da capitale estremamente volatili, il che determina altresì sperequazioni con altri tipi di redditi più legati al terreno (come redditi immobiliari e quelli di lavoro subordinato); 2) della concorrenza delle legislazione atte a attrarre la collocazione delle attività produttive: 3) della utilizzazione di mezzi di comunicazione, in particolare internet a E-mail che hanno aperto l’off-shore electronic commerce, che può sfuggire al controllo del Fisco e quindi a la tassazione”. p. 12.

30 Vito Tanzi, *Globalization, Tax Competition by the future tax systems*, en *Corso di Diritto Tributario Internazionale*, CEDAM, Padova, 1999. p. 23 Tanzi reconoce que las empresas pueden pagar menos tributos mientras que los trabajadores pueden pagar más, lo cual viola el principio de equidad. Al final de la p. 6 incluye esta cita: “For example, tens of billions of U.S. dollars of Latin American capital escaped taxation in Latin American by being deposited abroad, especially in the United States, in no residents’ accounts which

Otro aspecto ligado a la tributación internacional y los derechos humanos concierne al principio de no discriminación fiscal presente en los convenios internacionales para evitar la doble imposición internacional. Este principio debe ser analizado en tres niveles: el derecho interno, el derecho supranacional o derecho comunitario, y los tratados internacionales para evitar la doble tributación internacional. También debe incluir los tratados internacionales en materia de derechos humanos y los convenios internacionales de comercio.

Primero, es necesario tomar en cuenta que no existe, en el ámbito internacional, un principio generalmente reconocido que prohíba la discriminación fiscal. Tampoco existe una regla consuetudinaria que la condene. Ello implica que el principio de no discriminación fiscal, en el ámbito internacional, se aplica únicamente cuando existe un tratado o convenio que contenga una cláusula especial al respecto.

El art. 24 del Modelo de Convenio Internacional para evitar la Doble Imposición Internacional de la OCDE no contiene un principio de no discriminación fiscal. Las convenciones celebradas entre los Países Andinos y países desarrollados, tampoco contienen dicho principio. Sin embargo, no siempre se incluyen en los convenios de doble imposición cláusulas que refieran el principio de no discriminación fiscal. Adonnino pertinentemente sustenta que las situaciones de doble imposición no siempre suponen discriminación y señala que las situaciones discriminatorias no siempre se conectan con las situaciones de doble imposición. Los casos en los cuales ocurre la doble imposición son ciertamente perjudiciales, pero no siempre comportan discriminación, y a su vez, las situaciones discriminatorias no siempre tienen que ver con

were no taxed by the United States". Los países Latinoamericanos deben incrementar la gravosidad a los contribuyentes finales con el objeto de reemplazar la no tributación sobre los ingresos de capital. Esto también violenta el principio de equidad. En la p. 38 Tanzi resume los efectos de la competencia fiscal: "The world is waking up to the realization that tax competition is not always a good thing. In fact it may create difficulties for countries by: (a) eventually leading to lower tax revenue (b) by changing the structure of tax systems in directions no desired by policymakers, and (c) by reducing the progressivity of tax systems thus making them less equitable".

casos de doble imposición³¹. Con relación a los derechos humanos, el art. 24, incisos 1 y 2 del Modelo de la OCDE, establece algunas reglas importantes. El inciso 1 establece que el Estado contratante no debe someter al nacional del otro Estado contratante a ningún tributo diferente o más gravoso que aquellos que se aplican a sus nacionales en iguales circunstancias. El inciso 2 determina una igualdad de tratamiento hacia los apátridas similar a aquel que se prevé para los residentes de los Estados contratantes³². La expresión “en iguales circunstancias” tiene relación con “circunstancias substancialmente similares tanto de hecho como de derecho”. Por ejemplo, los extranjeros que no se encuentran sometidos al sistema de renta global y los ciudadanos de los Estados Unidos de América no se consideran sometidos a las mismas circunstancias³³. Los tratados comerciales también incluyen cláusulas de no discriminación. Adonnino se refiere al art. 4 del Acuerdo sobre Promoción y Protección Recíproca de las Inversiones, concluido entre Holanda y Yemen en 1985³⁴. De acuerdo a lo anotado anteriormente, la Decisión 291 del Acuerdo de Cartagena determina igual tratamiento a los inversionistas extranjeros, lo cual puede incluir el tratamiento tributario. Sobre su interpretación, ninguna cláusula de no discriminación incluida en un tratado tributario o comercial suele vincularse a los convenios internacionales sobre derechos humanos. Lo que corresponde es establecer si una violación a los derechos humanos se produce o no en cada caso concreto.

31 Pietro Adonnino, No discrimination Rules in International Taxation, *Cahiers of International Fiscal Association* vol. 78b, 1993, p. 34.

32 Pietro Adonnino, op. cit. p. 35.

33 Pietro Adonnino, op. cit. p. 47.

34 Pietro Adonnino, op. cit. p. 67.