

Tributación y derechos humanos*

*José Vicente Troya Jaramillo***

Este trabajo analiza los derechos humanos y los principios generales de la tributación consagrados en las constituciones andinas, haciendo especial referencia al principio de legalidad y de irretroactividad de la ley tributaria, se analiza además el derecho a la vida, la protección a discapacitados, menores y tercera edad. Se profundiza en el estudio del principio de no discriminación y se abordan en especial los derechos a la privacidad y el secreto profesional, a la propiedad y la tributación: capacidad contributiva, tributos confiscatorios, doble imposición. Finalmente se analiza el Estatuto del Contribuyente, los deberes y los derechos de los sujetos pasivos, y se emiten las conclusiones de la investigación.

FORO

LOS DERECHOS HUMANOS Y LOS PRINCIPIOS GENERALES DE LA TRIBUTACIÓN CONSAGRADOS EN LAS CONSTITUCIONES ANDINAS

Los principios generales del Derecho Tributario se encuentran consagrados en las constituciones políticas. Muchos de ellos se refieren a los derechos humanos. La presente disertación concierne a los principios generales del Derecho Tributario consagrados en las constituciones de los Países Andinos que han adoptado el sistema del derecho continental, en el cual las constituciones y los códigos constituyen las fuentes más importantes del derecho. La costumbre y la jurisprudencia tienen menor importancia,

* Con esta disertación redactada en el idioma inglés con el título "Taxation and Human Rights" el autor obtuvo el título de LL. M. in International Law por la Erasmus University de Rotterdam, Netherlands, 2000. La traducción al castellano la ha realizado Carmen Amalia Simone Lasso, bajo la supervisión del autor.

** Director del Área de Derecho de la Universidad Andina Simón Bolívar Sede Ecuador y Magistrado de la Corte Suprema de Justicia del Ecuador.

sin embargo de lo cual, en algunos casos, se aplican en forma complementaria o subsidiaria.

La Comunidad Andina es una organización subregional con estatus legal internacional. Se encuentra integrada por Bolivia, Colombia, Ecuador, Perú y Venezuela, y sus organismos e instituciones componen el Sistema Andino de Integración, SAI. Los objetivos principales de la Comunidad Andina de Naciones, CAN, son: promover el desarrollo balanceado y armonioso de los países miembros y la equidad de condiciones para impulsar su desarrollo a través de la integración y la cooperación social; fortalecer la participación en el proceso de integración regional con miras a la progresiva formación de un mercado común en Latinoamérica; y, buscar el desarrollo sostenido en el nivel de vida de sus habitantes.¹

La misión de la Unión Europea, por su parte, se dirige a organizar las relaciones entre estados miembros y entre sus pobladores de forma coherente y sobre la base de la solidaridad. Sus objetivos principales son: promover el desarrollo económico y social, consolidar la identidad de la Unión Europea en el escenario internacional, introducir la ciudadanía europea y desarrollar un área de libertad, seguridad y justicia; así como construir y mantener un derecho de la Unión Europea.²

Los objetivos de la Unión Europea se refieren a materia económica, política y social, pretendiendo inclusive la adopción de la denominada ciudadanía europea. La Comunidad Andina, por su parte, se encuentra todavía en una etapa de promoción del desarrollo económico y social. Tanto la Unión Europea como la Comunidad Andina tienen instituciones similares como el Parlamento, el Consejo, el Tribunal de Justicia. En sustancia, el Sistema Andino de Integración SAI, se ha ido trazando en función del patrón de la Unión Europea.

Wouters alude a los principios generales del derecho aplicados en el Derecho consuetudinario de la Comunidad Europea. Estos principios tienen relevancia tanto para la Comunidad como para el Derecho Tributario Interno de cada Estado. Ellos son: supremacía del Derecho Comunitario por sobre cualquier disposición de derecho interno, no discriminación, proporcionalidad, respeto a los derechos fundamentales, cooperación leal, seguridad jurídica, debido proceso, certeza jurídica, control judicial efectivo, debida administración de justicia, efectividad de la acción de la administración, jerar-

1. www.comunidadandina.org.

2. www.europa.eu.int/abc-en.htm.

quía normativa, transparencia administrativa y total aplicación de las reglas comunitarias. Wouters también refiere algunos principios específicos aplicables al derecho tributario: diferencia entre residentes y no residentes, territorialidad, capacidad de pago, no discriminación en función de la nacionalidad, libertad de establecimiento y el principio de prevención del enriquecimiento ilícito.³

Los países miembros de la Comunidad Andina son parte de la *Declaración Universal de los Derechos Humanos*, de la *Convención Americana sobre Derechos Humanos* (Pacto de San José) y de su *Protocolo Adicional en Materia de Derechos Económicos, Sociales y Culturales*, del *Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos*, y, de la *Declaración Americana de Derechos y Deberes del Hombre*. Estos instrumentos internacionales se aplican también a la materia tributaria y los principios aludidos por Wouters sirven de marco de referencia para analizar la tributación y los derechos humanos en la Comunidad Andina.

Esta disertación pretende principalmente estudiar el postulado del respeto a los derechos fundamentales, en la Comunidad Andina, respecto de la creación y aplicación de los tributos. El principio de certeza jurídica, el principio de capacidad contributiva y otros principios similares también serán analizados. En lo referente a los principios de derecho, Simons 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 derecho. Conuerdo con esta terminología, mas pienso que sí existen principios específicos de justicia tributaria.⁴

Los individuos gozan de derechos políticos, económicos, sociales y culturales, mas al mismo tiempo, deben pagar impuestos. 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

3. J. Wouters, "The Application of General Principles of Law by the European Court Of Justice and their Relevance for the EC and National Tax Law", en *Selected Issues in European Tax Law*, Albrechtse, D & Kogels K, Kluwer Editores, 1999, pp. 19 y ss.

4. F. Simons, "The Theory of General Principles of Justice", *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 indirecta debe encontrarse conforme con los principios generales de justicia).

disertación también centra su análisis en esta afirmación. Existen importantes nexos entre el derecho tributario y los derechos humanos.

EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD Y LA IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY TRIBUTARIA

El principio de legalidad es un principio de vieja e histórica data, en cuanto se refiere a la creación de los tributos. Fue expresado en la *Magna Carta* de Juan Sin Tierra. En Inglaterra, los barones urgieron al Rey que evitara la creación de tributos sin su aprobación.

La necesidad de tal autorización fue confirmada en la *Petition of Rights* (1628) y en el *Bill of Rights* (1689).⁵ La *Declaración Francesa de Derechos del Hombre y del Ciudadano* de 1789 y la primera *Constitución de los Estados Unidos de América* (1789) consagraron la necesidad de autorización parlamentaria para la creación de los tributos.⁶ Las constituciones de Bolivia, arts. 26 y 59 (2), Colombia, art. 150 (12), Ecuador, art. 130 (6), Perú, art. 74, Venezuela, art. 187 (6), España, art. 133 (1) contienen disposiciones análogas.⁷ Hoy en día, la necesidad de autorización parlamentaria para la

-
5. Víctor Uckmar, "Principi Comuni di Diritto Costituzionale Tributario", en *Corso di Diritto Tributario Internazionale*, Padova, CEDAM, 1999, p. 13, 16. *Magna Charta*, art. XII: "no scutage or aid shall be imposed on our kingdom unless by de common counsel of our kingdom, except for ransoming our person, for making our eldest son a knight, and for once marrying our eldest daughter, and for these there shall not be levied more than reasonable aid". El art. 1 de la *Petition of Rights* señala: "no man should be compelled to make or yield any gift, loan, benevolence, or tax without common consent by Act of Parliament". El párrafo cuarto del *Bill of Rights* señala: "levying money for to the use of the Crown by pretence of prerogative, without grant of Parliament, for longer time or in other manner than the same is or shall be granted, is illegal".
 6. Víctor Uckmar, *ibid.*, p. 21. Art. 13 de la *Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano* señala: "l'impôt ne peut être voté que par la nation ou ses représentants". El art. I (8) de la Constitución de los Estados Unidos de Norteamérica dispone que: "to lay and collect taxes, duties, imposts, and excises, to pay the debts and provide for the common defence and general welfare of the United States".
 7. El art. 26 de la Constitución boliviana señala: "Ningún impuesto es obligatorio sino cuando ha sido establecido conforme a las prescripciones de la Constitución". El art. 59 por su parte, dispone que "Son atribuciones del Poder Legislativo: A iniciativa del Poder Ejecutivo imponer contribuciones de cualquier naturaleza..." El art. 150 (12) de la Constitución colombiana dice: "Corresponde al Congreso hacer leyes. Por medio de ella ejerce las siguientes funciones: Establecer contribuciones fiscales y, excepcionalmente contribuciones parafiscales en los casos y bajo las consideraciones que establezca la ley". El art. 130 (6) de la Constitución ecuatoriana señala: "El Congreso Nacional tendrá las siguientes atribuciones: Establecer, modificar o suprimir, mediante ley, impuestos, tasas u otros ingresos públicos, excepto las tasas y contribuciones especiales que corresponda crear a los organismos del régimen seccional autónomo". Por su parte, el art. 74 de la Constitución del Perú dice a la letra: "Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración exclusiva

creación de los tributos se ha convertido en norma general. Las constituciones modernas incluyen en sus textos disposiciones semejantes.

En algunos casos, la autorización parlamentaria para la creación de los tributos no es exclusiva. Los sistemas legales permiten que los estados federados, las provincias o entidades menores creen tributos. Estas facultades pueden ser más o menos amplias según el régimen de cada Estado.

Los estados, departamentos y municipios, se encuentran autorizados por las constituciones de los países andinos para crear ciertos tributos. De acuerdo a las normas constitucionales, el Presidente de la República puede en algunos casos, ser delegado para crear tributos.⁸ Un caso particular ocurre cuando se declara el estado de emergencia.⁹

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*, apro-

mente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo". De igual forma, el art. 187 (6) de la Constitución venezolana prescribe: "Corresponde a la Asamblea Nacional: Discutir y aprobar el presupuesto nacional y todo proyecto de ley concerniente al régimen tributario y al crédito público". En la misma línea, el art. 133 (3) de la Constitución española dispone que: "La potestad originaria para establecer tributos corresponde exclusivamente al Estado mediante ley".

8. El art. 201 (2) de la Constitución boliviana autoriza a los *gobiernos municipales* a crear dos tipos de tributos. Al respecto, señala: "los gobiernos municipales no podrán establecer tributos que no sean tasas o patentes cuya creación requiera aprobación previa de la Cámara de Senadores, basada en un dictamen técnico del Poder Ejecutivo". Los arts. 300 (4) y 313 (4) de la Constitución colombiana autorizan a las *asambleas departamentales* y los *municipios* a aprobar tributos, de conformidad con el siguiente texto: "Corresponde a las Asambleas Departamentales por medio de ordenanzas: Decretar, de conformidad con la ley, los tributos y contribuciones necesarios para el cumplimiento de las funciones departamentales". "Corresponde a los concejos: 4. Votar de conformidad con la Constitución y la ley, los tributos y los gastos locales". El art. 228 inciso 2 de la Constitución ecuatoriana señala: "Los gobiernos provincial y cantonal gozarán de plena autonomía, y en uso de su facultad legislativa podrán dictar ordenanzas, crear modificar y suprimir tasas y contribuciones especiales de mejoras". El art. 192 (3) de la Constitución peruana reza: "Las municipalidades tienen competencia para: Crear, modificar y suprimir contribuciones, tasas, arbitrios, licencias y derechos municipales". Los arts. 164 (7) y 180, inciso 1 de la Constitución venezolana respectivamente disponen: "Es de competencia exclusiva de los estados: 7. La creación, organización, recaudación, control y administración de los ramos del papel sellado, timbre y estampillas". "La potestad tributaria que corresponde a los Municipios es distinta y autónoma de las potestades reguladoras que esta Constitución o las leyes atribuyen al Poder Nacional o Estatal sobre determinadas materias o actividades". La República Bolivariana de Venezuela es un estado federal.
9. El art. 215 inciso 3 de la Constitución colombiana al hablar sobre la creación de tributos durante el *estado de excepción*; los arts. 74, inciso 1 y 104, inciso 1 de la Constitución peruana permiten al Congreso Nacional delegar al Ejecutivo la facultad de crear tributos.

bada 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.¹⁰

Los derechos políticos se reconocen a nacionales y extranjeros, mas, se pueden consagrar diferencias razonables entre ellos. De acuerdo al art. 25 del 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 José.¹¹ De igual forma, “todas las personas son iguales frente a la ley y tienen derecho sin discriminación a una protección equitativa de la ley”.¹² Ello comprende el acceso a los servicios públicos. Se debe tener presente que la aplicación de los derechos económicos, sociales y culturales incrementa el gasto público y que el presupuesto público debe ser financiado principalmente con tributos.

De modo general los tributos se crean por ley. Al respecto, las constituciones de los países andinos contienen reglas específicas que configuran el denominado “principio de legalidad”. La modificación y derogatoria de los tributos también forman parte del principio de legalidad. Se ha señalado que la creación de tributos debe efectuarse mediante leyes, sin perjuicio de que

10. El art. 8 (d) de la Constitución boliviana señala: “Toda persona tiene los siguientes deberes fundamentales: De contribuir, en proporción a su capacidad económica al sostenimiento de los servicios públicos”. El art. 95 (9) de la Constitución colombiana dispone: “Son deberes de la persona y del ciudadano: Contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad”. El art. 97 (10) de la Constitución ecuatoriana manifiesta: “Todos los ciudadanos tendrán los siguientes deberes y responsabilidades sin perjuicio de otros previstos en esta Constitución y en la ley: Pagar los tributos establecidos por la ley”. El art. 133 de la Constitución venezolana, por su parte, manda que: “Toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley”.

11. Véase el art. XX de la *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*.

12. Véase el art. 26 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos.

el parlamento también se encuentra autorizado a dictar otros actos y normas.¹³ Para crear tributos, son necesarias además otras formalidades adicionales en ciertos sistemas legales:¹⁴ en algunos casos, la facultad de presentar proyectos de ley, en materia tributaria, le corresponde exclusivamente al Ejecutivo; en ciertos sistemas la presentación de un proyecto de ley en materia tributaria debe realizarse ante la Cámara de Diputados;¹⁵ y en otros, no se acepta la consulta popular sobre temas tributarios.¹⁶

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 adjetivo.¹⁷ 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.

13. Véase el art. 59 (2) de la Constitución boliviana; el art. 150 (12) de la Constitución colombiana; así como el art. 141 (3) de la Constitución ecuatoriana, cuyo texto es el siguiente: “Se necesitará de la expedición de una ley para las materias siguientes: Crear, modificar o suprimir tributos sin perjuicio de las atribuciones que la Constitución confiere a los organismos del régimen seccional autónomo”; y los arts. 74 de la Constitución peruana y 187 (6) de la Constitución venezolana.

14. En Reino Unido, las cargas sobre las personas (tributos) son creadas mediante autorización parlamentaria. Previa a ella, el asunto es conocido por el “Committee of Ways and Means”. Se aplica un famoso axioma, por el cual, la Corona demanda dinero, los Comunes lo conceden y los Lores aprueban la concesión. Erskine, citado por Víctor Uckmar, p. 41.

15. El art. 154, inciso 4 de la Constitución colombiana señala: “Los proyectos de ley relativos a los tributos iniciarán su trámite en la Cámara de representantes y los que se refieran a relaciones internacionales, en el Senado”. Por su parte, el art. 147 de la Constitución ecuatoriana dispone que: “Solamente el Presidente de la República podrá presentar proyectos de ley mediante los cuales se creen, modifiquen o supriman impuestos, aumenten el gasto público o modifiquen la división político-administrativa del país”.

16. Véase el art. 170 inciso 2 de la Constitución colombiana; el art. 108, inciso 2 de la Constitución ecuatoriana; el art. 32 (4.1) de la Constitución peruana; y, el art. 74, inciso 4 de la Constitución venezolana. Las constituciones de los países andinos, a excepción de la Constitución boliviana, establecen que no es admisible la consulta popular o referéndum en materia tributaria.

17. Benedetto Conforti, *Diritto Internazionale*, Napoli, Editoriale Scientifica, p. 63.

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 internacionales sobre tributos indirectos y aduaneros se han incrementado. Dentro del entorno indicado es probable que se concierten otros convenios internacionales sobre el 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 equitativos.¹⁸ 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 de la del impuesto a la renta, solo 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 objetivos similares. Este rol no siempre ha sido bien recibido.¹⁹

18. Vito Tanzi, “Globalization, tax competition by the future of tax system”, en *Corso di Diritto Tributario*, coordinato da Victor Uckmar, Padova, CEDAM, 1999, 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).

19. 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

Hoy en día, las circunstancias han cambiado. Quienes trazan las políticas, frecuentemente utilizan los tributos con el objeto de obtener ciertos propósitos determinados. Este papel de los tributos se encuentra consagrado en la Constitución ecuatoriana. Su art. 256 se refiere específicamente a ese rol.²⁰ El art. 19 de la Constitución peruana permite que los tributos se vinculen con el auxilio a la educación.²¹ El art. 317 de la Constitución venezolana también considera esta particular función de los tributos.²²

La creación y aplicación de los tributos debe considerar el principio de igualdad, por encima del principio de legalidad. Sin embargo, la aplicación de la equidad antes que la ley, supone diferenciar entre los contribuyentes de acuerdo a su capacidad económica. Este principio implica que el sistema tributario no puede aceptar privilegios. Las exenciones deben ser aplicadas en función de la capacidad contributiva y en una tarifa encuadrada dentro de la política de redistribución antes mencionada. Se prohíbe todo tipo de discriminaciones. Los arts. II de la *Declaración Americana de Derechos y Deberes del Hombre*, 24 del *Pacto de San José*, 26 de *Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos*, incluyen textos que expresan la aplicación de la igualdad antes de la legalidad.²³ Ninguna regla de no discriminación es

vs. Maryland, que dice: “the power to tax involves the power to destroy” (el poder para gravar supone el poder para destruir), en Víctor Uckmar, p. 54.

20. El art. 256 de la Constitución ecuatoriana reza: “El régimen tributario se regulará por los principios básicos de igualdad, proporcionalidad y generalidad. Los tributos además de ser medios para la obtención de los recursos presupuestarios, servirán como instrumentos de política económica. Las leyes tributarias estimularán la inversión, la reinversión, el ahorro y su empleo para el desarrollo nacional. Procurarán una justa distribución de las rentas y de la riqueza entre todos los habitantes del país”. Existen además otras reglas adicionales: el art. 53 que se refiere a la asistencia a las personas discapacitadas; el art. 54 que habla sobre el auxilio a la seguridad social; el art. 72 que trata sobre la asistencia a la educación; el art. 84 (2) que habla sobre el auxilio a los indigentes; y, el art. 89 (2) que se refiere a la política ambiental. La Constitución ecuatoriana admite la existencia de tributos regulatorios. La distribución de la riqueza, la promoción de la inversión, del ahorro y del desarrollo nacional deben ser alcanzados mediante la tributación.
21. El art. 19 de la Constitución peruana señala: “Las universidades, institutos superiores y demás centro educativos constituidos conforme a la legislación en la materia gozan de inafectación de todo impuesto directo e indirecto que afecte los bienes, actividades y servicios propios de su finalidad educativa y cultural. En materia de aranceles de importación, puede establecerse un régimen especial de afectación para determinados bienes”.
22. El art. 317, inciso 1 de la Constitución venezolana dispone: “El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o de la 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”.
23. El art. II de la *Declaración Americana de Derechos Humanos* manda que: “Todas las personas son iguales ante la Ley y tienen los derechos y deberes consagrados en esta declaración sin distinción de raza, sexo, idioma, credo ni otra alguna”. El art. 24 de la *Convención Americana sobre Derechos*

vinculante en las constituciones de los países andinos. Sachetto reconoce que no hay una regla particular sobre la no discriminación fiscal en la Unión Europea.²⁴ Sin embargo, en su criterio, el principio general de no discriminación consagrado en los arts. 4, 52, 58, 59, 60 y 73B, comprende también la creación y aplicación de los tributos. Estos arts. prohíben toda forma de discriminación en función de la nacionalidad y consagran la libre circulación de empleados y trabajadores independientes, el libre sistema de pagos y la libre circulación de capitales. El principio de no discriminación ha sido aplicado al ámbito del Derecho Tributario por el Tribunal de Justicia Europeo.²⁵

El régimen tributario se encuentra estrechamente vinculado con el principio de la capacidad contributiva que sirve para la aplicación de los tributos. Esto supone que es posible considerar diferentes clases de contribuyentes, de acuerdo a su capacidad para pagar tributos. La tributación únicamente concierne a las características económicas de las personas. De esta manera, son criterios como el volumen de ingresos, los capitales, beneficios, procedimientos aduaneros, ventas, consumos, herencias y legados, los que deberán ser considerados como indicadores para la imposición. La no discriminación consecuentemente, se refiere a que la tributación no puede basarse en otras circunstancias diferentes a las económicas. Lo que no les está vedado a los estados es el cobrar impuestos diferentes ante distintas situaciones económicas. Para un mejor entendimiento, resulta útil un ejemplo. En el

Humanos dispone: “Art. 24. Igualdad ante la Ley. Todas las personas son iguales ante la ley. En consecuencia, tienen derecho, sin discriminación, a igual protección de la ley”. El art. 26 del *Pacto Internacional e Derechos Civiles y Políticos* señala: “Art. 26. Todas las personas son iguales ante la ley y tienen derecho sin discriminación a igual protección de la ley. A este respecto, la ley prohibirá toda discriminación y garantizará a todas las personas protección, igual y efectiva contra cualquier discriminación por motivos de raza, color, sexo, idioma, religión, políticas o de cualquier índole, origen nacional o social, posición económica, nacimiento o cualquier otra condición social”.

24. Claudio Sachetto, “Incidencia del Principio di non-discriminazione comunitario nel settore delle imposte dirette”, en *Estudios en Memoria de Ramón Valdés Costa*, Montevideo, Fundación de Cultura Universitaria, 1999.
25. En el caso *Société des Fonderies de Pont-à-Mousson*, el fallo estableció que “la discriminazione consiste nel diverso trattamento de situazione comparabili”. En el caso *Knoors*, y en el caso *Kraus Land Baden-Württemberg*: “discriminazione ‘a rebours’ occorre cuando el trattamento piu favorevole che uno Stato membro riserva ai propri cittadini rispetto agli stranieri”. La decisión señaló: “Da un punto de vista tributario, può essere ridotto all’interrogativo se la leva tributaria possa essere strumento legittimo ai fini della localizzazione di persone e capitale”. En el caso *Halliburton* se decidió: “(1) Il venditore si trova in una situazione nettamente meno favorevole di quella in cui si troverebbe se avesse scelto per la sua azienda una diversa forma societaria”. En el caso Asscher: “la situazione dei residenti e quella dei non residenti è comparabile solo in via d’eccezione, nel caso in cui il non residenti produca la totalità, del propio reddito complessivo nello Stato della fonte”.

Ecuador, hasta 1960, se aplicó un tributo especial adicional sobre los ingresos de los extranjeros. Siempre se consideró a este tributo ilegal pues se lo aplicó en función de la nacionalidad, que es un factor que, por no ser un indicio de capacidad contributiva, vulnera el principio de no discriminación.

La irretroactividad de la ley es un derecho incuestionable que ha sido reconocido expresamente en la ley penal y en el ámbito tributario. Las normas tributarias son siempre irretroactivas. Los tributos presentes no pueden gravar capacidades jurídicas pasadas. La seguridad jurídica se traduce en la irretroactividad. La irretroactividad general de la ley se encuentra consagrada en la Constitución boliviana, la cual incluye la ley tributaria.²⁶ La irretroactividad de la ley tributaria está también ampliamente aceptada en la Constitución de Colombia.²⁷ Mientras, en la Constitución ecuatoriana se encuentra reconocida la retroactividad de la ley tributaria solo en cuanto beneficia al contribuyente.²⁸ La irretroactividad general de la ley también se encuentra plasmada en la Constitución peruana. Ello conlleva a que las leyes tributarias relativas al impuesto a la renta y otros tributos periódicos sean aplicadas a partir del ejercicio económico siguiente al de su expedición.²⁹ Finalmente, la irretroactividad general de la ley se encuentra incorporada en la Constitución venezolana.³⁰

La plena retroactividad de la ley puede ocurrir cuando los hechos generadores, las exenciones o las tarifas son modificadas y se aplican a hechos concretos. También puede ocurrir cuando los cambios se aplican a personas que anteriormente no eran contribuyentes.³¹

El principio de seguridad jurídica no se encuentra siempre claramente reconocido. El derecho a la libertad incluye el principio de seguridad jurídica.

26. El art. 33 de la Constitución boliviana señala: “La ley sólo dispone para lo venidero y no tiene efecto retroactivo, excepto en materia social cuando lo determine expresamente, y en materia penal cuando beneficie al delincuente”.

27. El art. 363 (inciso 2) de la Constitución colombiana dispone: “Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad”.

28. El art. 257 (inciso 1) de la Constitución ecuatoriana manda que: “No se dictarán leyes tributarias con efecto retroactivo en perjuicio de los contribuyentes”.

29. El art. 74 (inciso 2) de la Constitución peruana dice: “Las leyes relativas a tributos de periodicidad anual rigen a partir del primero de enero del año siguiente a su promulgación”, mientras que el art. 103 (inciso 2) señala: “Ninguna ley tiene fuerza ni efecto retroactivos, salvo en materia penal, cuando favorece al reo”.

30. El art. 24 de la Constitución venezolana dispone: “Ninguna disposición legislativa tendrá efecto retroactivo, excepto cuando imponga pena menor”.

31. G. Aguirre-Ramírez, “Fundamento constitucional del principio de la irretroactividad de las leyes tributarias en Argentina y Uruguay”, en *Estudios en Memoria de Ramón Valdés Costa*, Montevideo, Fundación de Cultura Universitaria, 1999, p. 894.

Los individuos son libres de actuar en tanto el sistema legal vigente no lo prohíba. Cambiar las reglas del comportamiento humano hacia el pasado, ataca el derecho a la libertad. Los ciudadanos pueden exigir a las autoridades reglas de juego claras y vigentes.³²

Existen además otros derechos humanos que no han sido expresamente reconocidos. La *Declaración Francesa de Derechos del Hombre y del Ciudadano* consagró el derecho a la seguridad. Este derecho puede entenderse incorporado en la seguridad jurídica.³³ Robertson & Merrills consideran que el principio de protección en contra de la retroactividad de la ley se encuentra incluido en la *Declaración Francesa*.³⁴ El art. 94 de la Constitución colombiana se refiere a otros derechos humanos que no se encuentran expresamente reconocidos.³⁵ La Constitución ecuatoriana incluye un reconocimiento de igual índole.³⁶ La Constitución del Perú y la Constitución de Venezuela siguen similar camino.³⁷

EL DERECHO A LA VIDA

El derecho a la vida es sin duda el más importante de los derechos humanos. El derecho a la libertad, el derecho a la seguridad, y en términos generales, los derechos políticos y civiles, así como los derechos económicos, sociales y culturales, dependen del derecho a la vida.

32. *Ibid.*, p. 904, 905.

33. El art. segundo de la *Declaración Francesa* señala: "The aim of all political association is the conservation of the natural and inalienable rights of man. These rights are: liberty, security and resistance to oppression".

34. Robertson and Merrills, *Human Rights in the World*, Manchester University Press, cuarta edición, 1996. p. 3. Los autores sostienen: "The French Declaration proclaimed a number of entitlements which are now generally called civil and political rights: (p)rotection against retroactivity of the law...".

35. El art. 94 de la Constitución colombiana reza: "La enunciación de los derechos y garantías contenidos en la Constitución y en los convenios internacionales vigentes, no debe entenderse como negación de otros que, siendo inherentes a la persona humana, no figuren expresamente en ellos".

36. El art. 19 de la Constitución ecuatoriana manda que: "Los derechos y garantías señalados en esta Constitución y en los instrumentos internacionales, no excluyen otros que se derivan de la naturaleza de la persona y que son necesarios para su pleno desenvolvimiento moral y material".

37. El art. 3 de la Constitución peruana dispone: "La enumeración de los derechos establecidos en este capítulo no excluye los demás que la Constitución garantiza, ni otros de naturaleza análoga o que se fundan en la dignidad del hombre, o en los principios de soberanía del pueblo del Estado democrático de derecho y de la forma republicana de gobierno". Por su parte, el art. 22 de la Constitución venezolana tiene el siguiente texto: "La enunciación de los derechos y garantías contenidos en esta Constitución y en los instrumentos internacionales, sobre derechos humanos, no debe entenderse como negación de otros que siendo inherente a la persona, no figuren expresamente en ellos...".

Todos los derechos humanos son universales, indivisibles, interdependientes e interrelacionados.³⁸ La creación de los tributos y su aplicación se encuentran estrechamente vinculados con los derechos humanos.

El derecho a la vida debe ser analizado tomando en cuenta la dignidad de las personas. Todos los seres humanos requieren satisfacer ciertas necesidades básicas como alimentación, vivienda, educación y otros. El sistema tributario puede eventualmente privar la realización personal. Para el cobro de los tributos sobre la renta, el sistema legal generalmente dispone que las rentas mínimas se encuentran exentas. Cada sistema regula cuáles son los requisitos para beneficiarse de la base mínima exenta. En algunos casos, de acuerdo al estatus familiar, se permite deducir un monto fijo correspondiente a cargas familiares. Una vez efectuada la deducción, se calcula el impuesto sobre la renta. Los ingresos mínimos exentos no siempre sirven para sustentar los gastos familiares y personales. Éste suele ser un valor relativo que se usa para financiar las necesidades indispensables. El ingreso anual de las personas es disímil. En teoría, es posible alcanzar un promedio de ganancias, pero en la práctica, es muy difícil. Sin embargo, los sistemas de los impuestos sobre la renta deben incorporar normas relativas a las bases mínimas exentas. De acuerdo a la capacidad económica de los contribuyentes, deben considerarse diferentes elementos para establecer el nivel de ese mínimo. Uno de esos elementos es el estado civil —casado o soltero—, otro se refiere al número de cargas familiares. En algunos casos los contribuyentes no son casados, pero cuando llenan ciertos requisitos legales, gozan de igual tratamiento. Otros elementos se refieren al volumen total de ingresos. El mínimo imponible debe variar de acuerdo al estándar de vida. Las reglas no son ni pueden ser absolutas. Debe tomarse en cuenta que no es fácil llegar a diseñar un sistema ideal.

La tributación familiar constituye un tema muy importante y debe ser analizado con la finalidad de alcanzar la solución más equitativa. Casás, en su artículo, sobre este tema, presenta conclusiones propicias.³⁹ Los arts. VI

38. Robertson and Merrills, *Human Rights in the World*, p. 13. Sobre la *Declaración de Viena* y el Programa de Acción, véase A. Remiro Brotons, *Derecho Internacional*, Madrid 1997, McGraw-Hill, pp. 1021 y ss.

39. J. Casás, "Familia, Constitución, Tratados Internacionales sobre Derecho Humanos y Tributos", en *Estudios en Memoria de Ramón Valdés Costa*, Montevideo, Fundación de Cultura Universitaria, 1999, pp. 173-175. Algunas conclusiones particulares del autor son: 1. Aplicar tributación progresiva sobre los ingresos familiares sin deducciones especiales es un sistema tributario inconstitucional. Casás alude casos en los cuales los Tribunales Constituciones de Alemania, Italiana y España han sentado este pronunciamiento; 2. Los mejores sistemas consideran a los cónyuges como contribu-

y XI de la *Declaración Americana de Derechos y Deberes del Hombre* se refieren a la protección familiar y la protección de las necesidades humanas.⁴⁰ El art. 17 de la *Convención Americana sobre Derechos Humanos* se preocupa también de la protección familiar.⁴¹ Los arts. 10 a 12 del *Protocolo Adicional a la Convención Americana sobre Derechos Humanos en Materia de Derechos Económicos Sociales y Culturales*, se refieren a la protección de las necesidades humanas al tratar lo relativo a los derechos económicos y sociales.⁴²

Los impuestos indirectos, incluidos aquellos que gravan el consumo y las ventas, no deben aplicarse a los bienes y servicios básicos. Así, se pretende reducir la tributación. Los bienes básicos, y entre ellos las medicinas, generalmente están exonerados del pago del impuesto al valor agregado IVA.

Una tributación liviana sobre los bienes y servicios básicos se fundamenta en condiciones similares, relativas a la capacidad económica y la protección familiar.

El sistema tributario global debe seguir los mencionados principios y reglas, los cuales no pueden ser aplicados aisladamente a un solo tributo. Sin

yentes separados, con sus propios y singulares ingresos, incluyendo la mitad de los gananciales, durante el matrimonio; 3. Los sistemas de acumulación de ingresos familiares deben someterse a tarifas menores de impuesto sobre la renta; 4. Las cargas familiares deben ser consideradas como deducciones para efectos de pagar menor impuesto sobre la renta.

40. Los arts. VI y XI de la *Declaración Americana de Derechos y Deberes del Hombre* dicen: “art. VI: Toda persona tiene derecho a constituir familia, elemento fundamental de la sociedad, y a recibir protección para ella” y “art. XI: Toda persona tiene derecho a que su salud sea preservada por medidas sanitarias y sociales, relativas a la alimentación, el vestido, la vivienda y la asistencia médica, correspondientes al nivel que permitan los recursos públicos y los de la comunidad”.
41. El art. 17 de la *Convención Interamericana sobre Derechos Humanos* (Pacto de San José) reza: “...Protección a la Familia: 1. La familia es el elemento natural y fundamental de la sociedad y debe ser protegida por la sociedad y el Estado; 2. Se reconoce el derecho del hombre y la mujer a contraer matrimonio y a fundar una familia si tienen la edad y las condiciones requeridas para ello por las leyes internas, en la medida en que éstas no afecten al principio de no discriminación establecido en esta Convención; 3. El matrimonio no puede celebrarse sin el libre y pleno consentimiento de los contrayentes; 4. Los Estados Partes deben tomar medidas apropiadas para asegurar la igualdad de derechos y la adecuada equivalencia de responsabilidades de los cónyuges en cuanto al matrimonio, durante el matrimonio y en caso de disolución del mismo. En caso de disolución, se adoptarán disposiciones que aseguren la protección necesaria a los hijos, sobre la base única del interés y conveniencia de ellos; y, 5. La ley debe reconocer iguales derechos tanto a los hijos nacidos fuera del matrimonio como a los nacidos dentro del mismo”.
42. Los arts. 10 y 12 del *Protocolo Adicional a la Convención Americana sobre Derechos Humanos en Materia de Derechos Económico Sociales y Culturales*, disponen: “Art. 10. Derecho a la salud: 1. Toda persona tiene derecho a la salud, entendida como el disfrute del más alto nivel de bienestar físico, mental y social (...) Art. 12. Derecho a la alimentación: 1. Toda persona tiene derecho a una nutrición adecuadas que le asegure la posibilidad de gozar del más alto nivel de desarrollo físico, emocional e intelectual. (...)”

embargo, un sistema tributario global puede vulnerar los derechos humanos si es que constantemente los niega y no los conserva.

LA PROTECCIÓN A DISCAPACITADOS, MENORES Y TERCERA EDAD

Los menores, mujeres, personas de la tercera edad y discapacitados tienen el deber de pagar los tributos si se encuentran comprendidos en las situaciones previstas por el sistema legal para el efecto, mas, estos contribuyentes son sujetos pasivos especiales, y pueden gozar de un tratamiento tributario más beneficioso de acuerdo a su capacidad contributiva. Las constituciones andinas y las convenciones referidas contienen medidas que buscan proteger a los menores, a las mujeres, a los ancianos y a las personas discapacitadas. Este resguardo alcanza al régimen tributario. Los arts. 158 y 199 de la Constitución boliviana prevén un sistema de protección.⁴³ De igual forma, los arts. 43, 44, 46 y 47 de la Constitución colombiana contienen disposiciones protectivas a la mujer, en ciertos casos, y a los menores, ancianos y discapacitados,⁴⁴ en otros. Los arts. 47, 48, 53 y 54 de la Constitución ecuatoriana se refieren a la protección de los grupos vulnerables, previendo un tratamiento especial a los mismos, dentro del cual se comprenden exenciones tributarias. También se establece el principio de interés superior de la niñez, el cual prevalece sobre otros.⁴⁵ Los arts. 4 y 7 de la Cons-

43. Los arts. 158 y 199 de la Constitución boliviana respectivamente señalan: “El Estado... asegurará la continuidad de sus medios de subsistencia y rehabilitación de las personas inutilizadas” y “I. El Estado protegerá la salud física, mental y moral de la infancia, y defenderá los derechos del niño al hogar y a la educación. II. Un código especial regulará la protección del menor en armonía con la legislación general”.

44. Los arts. 43 (inciso 2), 44, 46 y 47 de la Constitución colombiana disponen: “El Estado apoyará de manera especial a la mujer cabeza de familia”; “Son derechos fundamentales de los niños: la vida, la integridad física, la salud y la seguridad social...”; “El Estado, la sociedad y la familia concurrirán para la protección y asistencia de las personas de la tercera edad y promoverán su integración a la vida activa y comunitaria”; “El Estado adelantará una política de previsión, rehabilitación e integración social para los disminuidos físicos, sensoriales y psíquicos, a quienes se prestará la atención especializada que requieran”.

45. Los arts. 47, 48, 53 y 54 de la Constitución ecuatoriana mandan que: “En el ámbito público y privado recibirán atención prioritaria, preferente y especializada los niños y adolescentes, las mujeres embarazadas, las personas con discapacidad, las que adolecen de enfermedades catastróficas de alta complejidad y las de la tercera edad...”; “Será obligación del Estado, la sociedad y la familia, promover con máxima prioridad el desarrollo integral de niños y adolescentes y asegurar el ejercicio pleno de sus derechos. En todo caso se aplicará el principio del interés superior de los niños y sus derechos prevalecerán sobre los demás”; “las personas con discapacidad tendrán tratamiento preferente en la obtención de créditos, exenciones y rebajas tributarias, de conformidad con la ley”; “El

Constitución peruana observan criterios similares.⁷ Los arts. 78, 80 y 81 de la Constitución venezolana se refieren a la protección de los niños, ancianos y discapacitados.⁴⁷ El art. 19 de la Convención Interamericana de Derechos Humanos dispone que: “Todo niño tiene derecho a las medidas de protección que su condición de menor requieren por parte de su familia, de la sociedad y del Estado”. Los arts. 16, 17 y 18 del Protocolo Adicional a la Convención Americana sobre Derechos Humanos en Materia de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, establecen ciertas regulaciones sobre los derechos de los niños, la protección de los ancianos y el cuidado de los discapacitados. Los sistemas legales internos y las convenciones internacionales sobre derechos humanos, la Convención Interamericana sobre Eliminación de toda Forma de Discriminación en contra de los Discapacitados y la Convención de las Naciones Unidas sobre los Derechos de los Niños imponen a los Países Andinos la obligación de establecer un régimen de protección para estos grupos vulnerables. En términos generales, en estos casos se consideran deducciones especiales o exenciones, reduciéndose adicionalmente los aranceles. De todas maneras las tarifas deben ser las apropiadas y debe estar acorde con la capacidad contributiva de las personas pertenecientes a estos grupos vulnerables.

EL PRINCIPIO DE NO DISCRIMINACIÓN

El principio de no discriminación ha sido incorporado en las constituciones andinas. La Constitución boliviana establece el principio general de no discriminación aunque no alude particularmente a los extranjeros. La Constitución colombiana establece el mismo principio, pero incluye una referen-

Estado garantizará a las personas de la tercera edad y a los jubilados, el derecho de asistencia especial que les asegure un nivel de vida digno, atención integral de salud gratuita y tratamiento preferente tributario y en servicios”.

46. Los arts. 4 y 7 de la Constitución peruana disponen: “La comunidad y el Estado protegen especialmente al niño, al adolescente, a la madre y al anciano en situación de abandono”; “La persona incapacitada para velar por sí misma a causa de una deficiencia física o mental tiene derecho al respeto de su dignidad y a un régimen legal de protección, atención, readaptación y seguridad”.

47. Los arts. 78, 80 y 81 de la Constitución venezolana establecen que: “Los niños, niñas y adolescentes son sujetos plenos de derecho y estarán protegidos por la legislación, órganos y tribunales especializados, los cuales respetarán, garantizarán y desarrollarán los contenidos de esta Constitución, la *Convención sobre los Derechos del Niño*...”; “El Estado garantizará a los ancianos y ancianas el pleno ejercicio de sus derechos y garantías... se les garantizará el derecho a un trabajo acorde a aquellos y aquellas que manifiesten su deseo y estén en capacidad para ello”; “Toda persona con discapacidad o necesidades especiales tiene derecho al ejercicio pleno y autónomo de sus capacidades... El Estado... garantizará... la equiparación de oportunidades, condiciones laborales satisfactorias...”.

cia precisa a los extranjeros. La Constitución ecuatoriana rechaza en general la discriminación y la segregación y concede a los extranjeros y a los nacionales igual tratamiento. La Constitución peruana y la venezolana también establecen en términos generales el principio de no discriminación, sin mención específica a los extranjeros.⁴⁸ La *Declaración Americana de Derechos y Deberes del Hombre*, la *Convención Americana sobre Derechos Humanos*, el *Protocolo Adicional a la Convención Americana sobre Derechos Humanos en Materia de Derechos Económicos, Sociales y Culturales*, establecen el principio de no discriminación.⁴⁹ Se puede afirmar entonces que el principio de no discriminación fiscal no se encuentra expresamente consagrado. Sin embargo, las constituciones de los países andinos y los convenios internacionales, de modo general, establecen el principio de no discriminación por consideraciones sociales y por otras similares.⁵⁰ Los instrumentos anotados llevan a concluir que el principio de no discriminación fiscal a los extranjeros se encuentra aceptado implícitamente, en virtud de lo cual, nacionales y extranjeros deben someterse al mismo tratamiento tributario, lo cual adquiere singular importancia al momento de aplicar el impuesto sobre la renta.

A más de la nacionalidad, se consideran otros aspectos para determinar la obligación de tributar, tales como la residencia. No se conoce una prohibición de discriminación fiscal que sea universal y generalmente reconocida. Tampoco se reconoce una costumbre internacional. Sin embargo, no existe ninguna razón ética ni económica que lleve a aplicar un tratamiento fiscal más gravoso a los extranjeros. El principio de capacidad económica, conocido también como capacidad contributiva, debe ser observado estrictamente en materia tributaria. Los extranjeros no gozan por el solo hecho de ser tales de una capacidad económica particular. Adicionalmente, el art. 24 (1) del Modelo de *Convenio Tributario de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, OCDE*, prohíbe la discriminación en función de la nacionalidad.⁵¹ Cuando las situaciones son las mismas, no debe admitirse ni aplicarse a ellas distinto tratamiento fiscal.

48. Véase los arts. 6 de la Constitución boliviana; 13 de la Constitución colombiana; 4 (6), 13, 23 (3) de la Constitución ecuatoriana; 2 (2) de la Constitución peruana; y, 21 (1) de la Constitución venezolana.

49. Véase los arts. II, I (1), 3, respectivamente. Los arts. 1 (1) y 3 contienen la mejor formulación del principio de no discriminación. Se reconoce ampliamente la no discriminación por origen y nacionalidad.

50. Véase el art. 1 (1) de la *Convención Interamericana de Derechos Humanos*.

51. El art. 24 (1) del Modelo dispone: "art. 24. No discriminación. 1. Los nacionales de un Estado Contratante no serán sometidos en el otro Estado Contratante a ningún impuesto u obligación relativa al

En relación a la nacionalidad y la residencia deben tomarse en cuenta ciertas consideraciones. Los nacionales no gozan de los servicios públicos cuando son no residentes. Al contrario, cuando los nacionales son residentes, gozan de los servicios públicos y por tanto, pueden y deben pagar impuestos. Ello demuestra que la nacionalidad por sí sola no es un vínculo apropiado para aplicar los tributos.

Pese a ello, en la realidad, la mayor parte de países observan un mismo trato tributario para sus nacionales residentes y para los no residentes. El Modelo de Convenio Tributario sobre Impuesto a la Renta y al Capital de la OCDE se refiere a la no discriminación en los tributos sobre la renta y sobre el capital.⁵² La no discriminación en este caso se vincula con la nacionalidad. Los contribuyentes residentes pueden sujetarse a distintos tratamientos tributarios que aquellos que se aplican a los no residentes. Esta disposición puede aplicarse también a nacionales que no sean residentes de un Estado parte. La ciudadanía de los individuos no es un indicativo de la capacidad contributiva. Tampoco deben aplicarse discriminaciones a los apátridas. La Decisión 40 de la Comunidad Andina aprobó un Acuerdo para Evitar la Doble Tributación entre los Países Miembros. Su art. 4 consagra el principio general de la fuente, o principio de territorialidad, y al efecto señala: “Jurisdicción Tributaria. Independientemente de la nacionalidad o domicilio de las personas, las rentas de cualquier naturaleza que éstas obtuvieren, sólo serán gravables en el País Miembro en el que tales rentas tengan su fuente productora, salvo los casos de excepción previstos en este Convenio”.⁵³ Existen algunos casos que se refieren a la no discriminación en los tributos sobre la renta, que se encuentran actualmente sometidos al conoci-

mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquellos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales de este otro Estado que se encuentren en las mismas condiciones”.

52. Arnold & McIntyre “International Tax Primer”, *Kluwer Law International*, 1995, pp. 117-118.

53. El art. 24 (2) del Modelo de la OCDE prescribe: “Art. 24. No discriminación. 2. Un establecimiento permanente que una empresa de un Estado Contratante tenga en el otro Estado Contratante no será sometido a imposición en este Estado de manera menos favorable que las empresas de este otro estado que realicen las mismas actividades. Esta disposición no puede interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a conceder a los residentes del otro Estado Contratante las deducciones personales, desgravaciones y reducciones impositivas que otorgue a sus propios residentes en consideración a su estado civil o cargas familiares”. Véase José Vicente Troya, *Derecho Internacional Tributario*, Quito, Corporación Editora Nacional, 1990. La Decisión 40 de la Comunidad Andina de 1995 se encuentra actualmente en vigencia. En algunos casos, los Países Andinos han celebrado acuerdos de doble tributación que siguen las reglas del Modelo de la OCDE. Hoy en día, la Decisión 40 se encuentra en proceso de revisión. Véase también José Vicente Troya, “La Fiscalidad Internacional en la Comunidad Andina”, en *Corso di Diritto Tributario Internazionale*, Padova, CEDAM, 1999, pp. 805 y ss.

miento del Tribunal Europeo de Justicia. De acuerdo con el Tribunal, la discriminación ocurre mediante la aplicación de diferentes reglas a situaciones asimilables o la aplicación de la misma regla a situaciones distintas. B. Bachmann⁵⁴ sostiene que el término discriminación supone una situación donde dos personas en circunstancias comparables son tratadas de forma diferentes, poniendo a una de ellas en situación de desventaja. En 1995, dentro del caso Schumacker,⁵⁵ el Tribunal Europeo decidió que los no residentes en la mayoría de casos son extranjeros. En esas circunstancias, los beneficios concedidos únicamente a los residentes de un Estado miembro pueden constituir una discriminación indirecta en función de la nacionalidad. El Tribunal también ha señalado que la aplicación de tarifas diferentes de impuesto a la renta a los establecimientos permanentes y a las subsidiarias extranjeras, viola el principio de libertad de establecimiento amparado por los arts. 52 y 58 del Tratado de la Comunidad Europea y de libre circulación de capitales, comprendido en el art. 67 (1) del propio Tratado.⁵⁶ La tributación sirve para obtener ingresos públicos, pero al mismo tiempo, constituye una importante herramienta de política económica. Hecha esta consideración, los estados deben procurar mantener la integridad funcional y coherencia de sus sistemas legales. Por ello, no debería permitirse que invoquen motivos de política económica para justificar discriminaciones. Con relación a la justificación de un distinto tratamiento en función de motivos de política económica y con relación al debido equilibrio que debe existir entre el principio de no discriminación fiscal y la aplicación de los objetivos de política pública, resulta propicio citar a B. Knobbe-Keuk⁵⁷ quien señala que el problema principal se encuentra en determinar bajo qué condiciones el distinto tratamiento a residentes y no residentes puede ser justificado. Los países en desarrollo procuran incentivar la inversión extranjera en función de su legis-

54. B. Bachmann, "Prohibitions of Discrimination: EC-Treaty Rules and Direct Taxation in Germany", *EC Tax Review* 1995/4, pp. 237 y ss.

55. Casos Shumacker, Wielocks y Asscher. La Corte Europea de Justicia ha sentado dos importantes puntos de vista: no existe discriminación cuando se aplica un distinto tratamiento tributario a contribuyentes cuya residencia no es la misma; no existe tratamiento discriminatorio cuando se aplica un distinto tratamiento a un no residente cuyo 90% o más de sus ingresos sean de fuente extranjera (caso 80/94, 1995/Ag./11; 279/93, 1995/Feb/14). En el caso D. H. Asscher (107/94, 1995/Jun./27) un trabajador no dependiente residente en un Estado Contratante debe ser sometido a la misma tarifa sobre los ingresos obtenidos en otro Estado parte.

56. K. Van Raad, "The Impact of the EC Treaty's Fundamental Freedoms Provisions on EU Member States' Taxation in Border-crossing Situations - Current State Affairs", *EC Tax Review*, 1995/4, pp. 190 y ss.

57. B. Knobbe-Keuk, "Restrictions on the Fundamental Freedoms Enshrined in the EC Treaty by Discriminatory Tax Provisions - Ban and Justification", *EC Tax Review*, 1994/3, p. 78.

lación tributaria, ello explica el similar tratamiento que dan a los residentes y a los no residentes.⁵⁸ Contrariamente, existen países que aplican distinto tratamiento. En muchos casos, son países desarrollados los que adoptan esta conducta.⁵⁹

La raza, religión, género o lenguaje, así como otras situaciones análogas, no juegan un papel importante con respecto al régimen tributario. Ninguno de estos factores es demostrativo de capacidad contributiva. Hoy en día ha perdido vigencia la antigua práctica de cobrar impuestos por estos motivos. En adición a la no discriminación, existen otros aspectos conexos que se refieren a la tributación y otros derechos humanos, que analizaremos a continuación.

El art. 22 (1,2) de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, se refiere a la libertad de movimiento y de residencia. Su texto señala: "Art. 22. Derecho de Circulación y de Residencia. 1. Toda persona que se halle legalmente en el territorio de un Estado tiene derecho a circular por el mismo y, a residir en él con sujeción a las disposiciones legales; 2. Toda persona tiene derecho a salir libremente de cualquier país, inclusive del propio (...)". Los arts. 7 (g) de la Constitución boliviana, 24 de la Constitución colombiana, 23 (14) de la Constitución ecuatoriana, 2 (11) de la Constitución peruana y 22 de la Constitución venezolana consagran igual libertad. Los regímenes tributarios no deben contradecir la libertad de movimiento y de residencia. El art. 58 (antes art. 73D) del Tratado de la Unión Europea, respecto de la libertad de circulación de trabajadores de los estados miembros, señala que está prohibida cualquier forma de discriminación basada en la nacionalidad entre trabajadores de los estados partes. Un tratado tributario que discrimine entre trabajadores residentes y no residentes vulneraría la libertad de circulación y residencia.⁶⁰ Tributos que graven el paso de las personas por la frontera se considerarían contrarios a la libertad de movimiento. La misma situación podría aparecer en caso de que los contribuyentes cambiaran de domicilio o de residencia. El Acuerdo de Subsidios y Medidas Compensatorias de la Unión Europea prohíbe las deducciones especia-

58. El art. 256 inciso 1 de la Constitución ecuatoriana dice: "Los tributos, además de ser medios para la obtención de recursos presupuestarios, servirán como instrumento de política económica general".

59. Véase T. Lyons, "Discrimination against individuals and enterprises on grounds of nationality: direct taxation and the European Court of Justice". *Ec Tax Journal Vol. 1/1 1995/96*.

60. Véase F. Rocagliota, "Diritto Tributario Comunitario", en *Corso di Diritto Tributario Internazionale*, Padova, CEDAM, 1999, pp. 675 y ss.

les relacionadas a la exportación por sobre aquellas aplicadas a los productos de consumo doméstico.

La Organización Mundial del Comercio OMC ha establecido tres prohibiciones en este ámbito: tributación discriminatoria, tributación proteccionista y subsidios fiscales. La aplicación de impuestos directos frecuentemente produce distorsiones a los mercados comunes. Por esa razón en la Nota al Pie 6 del art. XIV (d) del Acuerdo General de Comercio de Servicios GATS, se establece que las medidas que se dirigen a asegurar la equitativa o eficaz imposición o recaudación de tributos directos incluyen las medidas adoptadas por un Miembro al amparo de su sistema tributario que:

1. se apliquen a los no residentes que presten servicios en reconocimiento al hecho de que la obligación tributaria se determina en relación con bienes cuya fuente se encuentra en el territorio de un país Miembro o
2. se apliquen a no residentes con el objeto de asegurar la imposición y recaudación de tributos en el territorio de un país miembro. Es decir, la tributación no discriminatoria al comercio ha prevalecido.⁶¹

El comercio electrónico puede presentar problemas tributarios especiales. Por este motivo, algunos autores sostienen que una nueva era fiscal ha comenzado. De acuerdo al Treasure Paper elaborado por Estados Unidos, el comercio electrónico contempla la eventualidad de realizar transacciones que involucren el intercambio de bienes o servicios entre dos o más partes utilizando técnicas y herramientas electrónicas. No se debe incluir un principio de discriminación fiscal en la práctica del comercio electrónico. Se prevé que algunos países gravarán el comercio electrónico utilizando como criterio los ingresos brutos, mientras que otros países, como Estados Unidos, lo harán en función de la residencia. Sin embargo, existe una Declaración Conjunta de 5 de diciembre de 1997 firmada entre Estados Unidos y la Unión Europea relativa a la tributación del comercio electrónico, que determina que la misma deberá ser clara, consistente, neutral, y no discriminatoria.⁶²

Las regulaciones del GATS y las reglas del comercio electrónico no se encuentran vinculadas estrechamente con los derechos humanos, pero trazan un marco general relativo al principio de no discriminación.

61. Véase Antonio Uckmar, "Aspetti Fiscali nelle Regole della Organizzazione Mondiale del Commercio (PMC/WTO)", en *Corso di Diritto Tributario Internazionale*, Padova, CEDAM, 1999, pp. 886 y ss.

62. Véase Rubén Asorey, "Un Desafío para el Derecho Tributario Latinoamericano del Tercer Milenio", en *Estudios en Memoria de Ramón Valdés Costa*, Montevideo 1999, pp. 51 y ss.

EL DERECHO A LA PRIVACIDAD Y EL SECRETO PROFESIONAL

En relación a otro problema, el art. 2 (5) de la Constitución peruana y el art. 15 inciso 4 de la Constitución colombiana consagran el secreto profesional a favor de los contribuyentes, pero al mismo tiempo, señalan que el mismo puede ser inobservado en función de la aplicación de los tributos.⁶³ El derecho a la privacidad se encuentra comprendido en la *Declaración Americana sobre Derechos y Deberes del Hombre* en su art. V, en el *Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos* en el art. 17, y en la *Convención Europea de Derechos Humanos* en el art. 7. El derecho a la privacidad debe ser reconocido con ocasión de la aplicación de los tributos. El secreto profesional de los contribuyentes es un importante componente del derecho a la privacidad. El art. 26 del *Modelo de Convenio* de la OCDE y la *Directiva 77/99* de la Comunidad Europea se refieren al cruce de información entre estados partes. La información tributaria debe ser monitoreada cuidadosamente. De igual manera, cada país debe proceder en su gestión interna. La información necesaria para la aplicación de los tributos deberá mantenerse en reserva. Un Estado miembro puede rehusarse a proveer información que involucre secreto comercial, profesional, industrial, procese un secreto comercial o sea contrario al orden público.

El art. 8 de la Convención Europea de Derechos Humanos incluye el derecho a la privacidad, que involucra a la vida de familia, el hogar y la correspondencia. Existen excepciones relativas a seguridad nacional, seguridad pública o bienestar económico del Estado, prevención del desorden y del crimen, protección de la salud, moral y protección de los derechos y libertades de otros. En el caso *Funke*,⁶⁴ el contribuyente fue condenado a pagar una multa diaria de 50 francos hasta que presentara los documentos re-

63. El art. 2 (5) dispone: "El secreto bancario y la reserva tributaria pueden levantarse a pedido del juez, del Fiscal de la Nación, o de una comisión investigadora del Congreso con arreglo a la ley y siempre que se refieran al caso investigado". El art. 15, inciso 4, dispone: "Para efectos tributarios o judiciales y para los casos de inspección, vigilancia e intervención del Estado podrá exigirse la presentación de los libros de contabilidad y demás documentos privados, en los términos que señale la ley".

64. M. Dasse, "Human Rights, European Law and Tax Law: The Implications of the Judgments of the Court of Human Rights in the *Funke* and of the European Court of Justice in *re Corbiau*", *EC Tax Review*, 1994/3, pp. 80 y ss. El autor concluye que: "The *Corbiau* Case and the *Funke* case are evidence that the basic rights which lay at the basis of the *European Convention on Human Rights* and which also constitute general principles of Community law are applicable in the tax field, as in any other field of the law", p. 90. El énfasis es añadido.

queridos. Previamente las autoridades aduaneras francesas habían ordenado al Sr. Funke que presentara sus cuentas en bancos foráneos de los últimos tres años. La Corte de Derechos Humanos falló en el sentido de que había ocurrido una violación del derecho a la privacidad. Sostuvo que la medida fue desproporcionada en relación con el objetivo perseguido. Adicionalmente, la Corte tomó en cuenta la ausencia de control judicial. En su fallo, la Corte sostuvo que los estados contratantes gozan de cierto margen de apreciación para apreciar la necesidad de una interferencia. Señaló de igual forma que las excepciones señaladas en el numeral 2 del art. 8 deben ser interpretadas restrictivamente y su necesidad para un caso determinado debe ser establecida con pleno convencimiento.

Respecto del derecho a la privacidad, el profesor P. R. McDaniel se refiere al sistema tributario de los Estados Unidos de América, en el que se prohíbe al Internal Revenue Service IRS (Servicio de Rentas Internas) el divulgar cualquier información sin el consentimiento expreso del contribuyente.⁶⁵ Sin embargo, el IRS puede requerir información con el objeto de determinar la cuantía de los tributos. McDaniel cita que el contribuyente se encuentra protegido por la Cuarta Enmienda a la Constitución de los Estados Unidos de América, que contempla el derecho a ser protegido en contra de búsquedas y persecuciones irrazonables. En relación con el derecho a la privacidad en el régimen tributario mexicano, Olavarrieta reporta que son potestades de las autoridades tributarias, entre otras, la facultad de verificar las cuentas de los contribuyentes, sus propiedades y bienes, y el requerir información.⁶⁶ Sin embargo, estas facultades no son absolutas. Las autoridades tributarias se encuentran obligadas a guardar absoluta reserva sobre la información provista por los contribuyentes.⁶⁷ Los arts. 20 de la Constitución boliviana, 15 de la Constitución colombiana, 23 (13) de la Constitución ecuatoriana, 2 (5) de la Constitución peruana y 48 de la Constitución venezolana consagran el derecho a la privacidad. Acompaña a este principio la prohibición de interferencia arbitraria o ilegal de la correspondencia y del secreto profesional. Las constituciones colombiana y peruana al propósito regulan el derecho a la privacidad en conexión con la materia tributaria. La

65. P. R. McDaniel, "Taxation and Human Rights", Memorias del Seminario llevado a cabo en Bruselas, en 1987, durante el 41 Congreso de la International Fiscal Association.

66. P. Olavarrieta, "Taxation and Human Rights", *ibid.*

67. Véase J. Malherbe, "Protection of Confidential Information in Tax Matters", *General Rapport, Cahiers de Droit International*, IFA, 1991. El autor sostiene: "The right to assess taxes does not legitimate, more than other public interests, all intrusions into the private realm of individuals", p. 68.

creación, determinación y recaudación de los tributos puede ser consideradas inválidas si no se respeta al derecho a la privacidad.

EL DERECHO A LA PROPIEDAD Y TRIBUTACIÓN:

CAPACIDAD CONTRIBUTIVA, TRIBUTOS

CONFISCATORIOS, DOBLE IMPOSICIÓN

El derecho a la propiedad se encuentra contemplado en las constituciones andinas 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 expropiado.⁶⁸ Los arts. 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 intelectual.⁶⁹ Los arts. 23 (23) y 30 de la Constitución ecuatoriana establecen el derecho a la propiedad. También en el Ecuador este derecho debe cumplir una función social. De igual manera se reconoce el derecho a la propiedad intelectual. El derecho a la propiedad se establece con el objeto de organizar la economía.⁷⁰ El art. 70 de la Constitución peruana reconoce el derecho a la propiedad. Este derecho debe ser ejercido en conformidad con el bien común.⁷¹ 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 general.⁷² El

68. 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 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".

69. 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".

70. El art. 30 de la Constitución ecuatoriana manda que: "La propiedad en cualquiera de sus formas y mientras cumpla su función social, constituye un derecho que el Estado reconocerá y garantizará para la organización de la economía. Se reconocerá y garantizará la propiedad intelectual, en los términos previstos en la ley y de conformidad con los convenios y tratados vigentes".

71. El art. 70 de la Constitución peruana señala: "El derecho de propiedad es inviolable. El Estado lo garantiza. Se ejerce en armonía con el bien común dentro de los límites de la ley".

72. El art. 115 de la Constitución venezolana prescribe: "Se garantiza el derecho de propiedad. Toda

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 la *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 las constituciones andinas así como de conformidad con los convenios internacionales, el derecho a la propiedad no 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. Solo signos de capacidad económica puede 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 demostrativas 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 sea 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.

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”.

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 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 progresiva.⁷³ Los tributos 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 so-

73. 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, 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".

bre el capital, no produce efectos progresivos.⁷⁴ Las tarifas tributarias progresivas por sí mismas no 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.

Los arts. 23 de la Constitución boliviana, 34 de la Constitución colombiana, 33 de la Constitución ecuatoriana, 74 de la Constitución peruana y 116 de la Constitución venezolana prohíben la confiscación. Esta es considerada como un castigo arbitrario. 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 confiscatorios.⁷⁵ 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 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

74. 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 designio de eliminar discrepancias en la tributación directa de sus 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”.

75. 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”.

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 absoluto.⁷⁶ 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, aun 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 inconstitucional.⁷⁷ 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. 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. 7 (d) de la Constitución boliviana consagra el principio de la libertad de comercio, o en general, de la libertad de empresa.⁷⁸ Este principio

76. José Vicente Troya, “El nuevo derecho constitucional tributario ecuatoriano”, en *Estudios en Memoria de Ramón Valdés Costa*, Montevideo, Fundación de Cultura Universitaria, 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”.

77. Véase Victor Uckmar, “Principi Comuni di Diritto Costituzionale Tributario”, en *Corso di Diritto Tributario Internazionale*, Padova, CEDAM, 1999, pp. 103-106.

78. El art. 7 (d) de la Constitución boliviana señala: “Toda persona tiene los siguientes derechos fundamentales, conforme a las leyes que reglamentan su ejercicio: d) A trabajar y dedicarse al comercio, la industria o cualquier actividad que no perjudique al bien colectivo”.

incluye el derecho al trabajo. El art. 333 de la Constitución colombiana también contempla la libertad de empresa, incluyendo en ella la libertad de competencia y la libertad económica.⁷⁹ El art. 26 (23) de la Constitución ecuatoriana establece la libertad de empresa.⁸⁰ Los arts. 58, 59 y 61 de la Constitución venezolana establecen la libertad de empresa, la libertad de trabajo, la libertad de comercio, la libertad de industria y la libertad de competencia.⁸¹ El art. 112 de la Constitución venezolana consagra la libertad de actividad económica y la libertad de empresa.⁸² 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 de la *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 tendría sentido. El derecho a la propiedad a favor de una persona es el mismo derecho a la propiedad a favor de dos o más per-

79. El art. 33 de la Constitución colombiana dispone: “La actividad económica y la iniciativa privada son libres, dentro de los límites del bien común. Para su ejercicio nadie podrá exigir permisos previos sin autorización de la ley. La libre competencia es un derecho de todos que supone responsabilidades. La empresa como base del desarrollo, tiene una función social que implica obligaciones. El Estado fortalecerá las organizaciones solidarias y estimulará el desarrollo empresarial. El Estado, por mandato de la ley, impedirá que se restrinja la libertad económica y evitará o controlará que personas o empresas hagan de su posición dominante en el mercado nacional. La Ley delimitará el alcance de la libertad económica cuando así lo exijan el interés social, el ambiente y el patrimonio cultural de la Nación”.

80. El art. 23 (16) de la Constitución ecuatoriana manda que: “Sin perjuicio de los derechos establecidos en esta Constitución y en los instrumentos internacionales vigentes, el Estado reconocerá y garantizará a las personas los siguientes: 16. La libertad de empresa con sujeción a la ley”.

81. Los arts. 58, 59 y 61 de la Constitución peruana señalan: “La iniciativa privada es libre. Se ejerce en una economía social de mercado. Bajo este régimen el Estado orienta el desarrollo del país, y actúa principalmente en las áreas de promoción de empleo, salud, educación, seguridad, servicios públicos e infraestructura”. “El Estado brinda oportunidades de superación a los sectores que sufran cualquier desigualdad; promueve pequeñas empresas en todas las modalidades”. “El Estado facilita y vigila la libre competencia, combate toda práctica que lo limite y el abuso de posiciones dominantes o monopolios”.

82. El art. 112 de la Constitución venezolana dice: “Todas las personas pueden dedicarse libremente a la actividad económica de su preferencia, sin más limitaciones que las previstas en esta Constitución y las que establezcan las leyes, por razones de desarrollo humano, seguridad, sanidad, protección del ambiente u otras de interés social. El Estado promoverá la iniciativa privada, garantizando la creación y justa distribución de la riqueza, así como la producción de bienes y servicios que satisfagan las necesidades de la población, la libertad de trabajo, empresa, comercio e industria, sin perjuicio de la facultad para dictar medidas para planificar, racionalizar y regular la economía e impulsar el desarrollo integral del país”.

sonas. “Colectivamente” significa 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 a 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 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.

El art. 244 de la Constitución ecuatoriana establece igual tratamiento a las empresas públicas y a las privadas. Esto implica que ambos tipos de empresas están sometidas al mismo régimen tributario, bajo el supuesto que desarrollen sus actividades dentro de un mercado abierto. Esta regulación no es aplicable a los prestadores de servicios públicos. En el supuesto de que las empresas públicas y las privadas desarrollen estas actividades en el mismo ámbito y sean sometidas a distintas reglas, incluyendo un distinto tratamiento tributario, la libertad de competencia estaría siendo violentada.⁸³ El art. 60 de la Constitución peruana establece también un tratamiento equitativo a empresas públicas y empresas privadas. Ello implica que el régimen tributario sea similar. En los países con economías de mercado, la libertad de empresa comprende la libre competencia. En la relación con la inversión extranjera, el art. de la Constitución peruana también consagra la equidad en el tratamiento a la inversión nacional y la inversión extranjera.⁸⁴ Con referencia a la inversión extranjera, el art. 301 de la Constitución venezolana, también establece igual tratamiento a la inversión extranjera y a la inversión nacional, al tiempo que establece el principio de no discriminación con respecto a la inversión nacional.⁸⁵ En este caso, la discriminación respecto de la inversión nacional se denomina “reboarse” y es más justificable que la discriminación a la inversión extranjera. Los Países Andinos se

83. El art. 244 de la Constitución ecuatoriana prescribe: “Dentro del sistema de economía social de mercado al Estado le corresponde: 1. Garantizar el desarrollo de las actividades económicas mediante un orden jurídico e instituciones que las promuevan, fomenten y generen confianza. Las actividades empresariales pública y privada recibirán el mismo tratamiento legal. Se garantizará la inversión nacional y extranjera en iguales condiciones”.

84. El art. 66, inciso 1 de la Constitución dispone: “La inversión nacional y la extranjera se sujetan a las mismas condiciones. La producción de bienes y servicios y el comercio exterior son libres. Si otro país o países adoptan medidas proteccionistas o discriminatorias que perjudiquen el interés nacional, el Estado puede en defensa de éste, adoptar medidas legales”.

85. El art. 301 de la Constitución venezolana refiere: “El Estado se reserva el uso de la política comercial para defender las actividades económicas de las empresas nacionales públicas y privadas. No se podrá otorgar a empresas y organismos o personas extranjeras regímenes más beneficiosos que los establecidos para los nacionales. La inversión extranjera está sujeta a las mismas condiciones que la inversión nacional”.

encuentran vinculados por la Decisión 291 del Acuerdo de Cartagena. Esta Decisión se refiere al Régimen Común de Tratamiento a los Capitales Extranjeros, Marcas, Patentes, Licencias y Regalías. Otorga a los inversionistas extranjeros los mismos derechos y obligaciones que tienen los inversionistas nacionales, con excepción de lo estipulado en las leyes nacionales. Reconoce el derecho de los inversionistas extranjeros a transferir al exterior, en moneda extranjera de libre cambio, las utilidades netas probadas de su inversión directa, en los términos establecidos en cada uno de los países de la subregión. Elimina el requisito de la autorización previa, a la cual los inversionistas extranjeros estuvieron sometidos en el pasado. La única formalidad a la que se encuentran sometidos es el registro, cuyo objeto es que los estados puedan verificar su conformidad con los contratos de transferencia de tecnología. La Decisión abre el mercado subregional a los bienes producidos por compañías extranjeras, previendo para tal efecto, que las disposiciones correspondientes de origen se encuentren satisfechas.⁸⁶ El tratamiento equitativo a la inversión extranjera puede incluir el régimen tributario. Un diferente régimen tributario sobre la inversión extranjera puede fundarse en motivos de política económica. Los estados tienden derecho a imponer su propia política económica. La tributación es una importante herramienta para conducir esta política. Por esa razón, el tratamiento equitativo no significa necesariamente la aplicación de similares tributos. En esos casos, no existe discriminación para con los inversionistas extranjeros.

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 como 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 analizados.⁸⁷

86. La Decisión 291 *Régimen de Tratamiento Común a los Capitales Extranjeros, Marcas, Patentes, Licencias y Regalías*, fue firmado el 21 de marzo de 1991. Véase comentarios en la página web www.comunidadandina.org.

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

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 internacional.⁸⁸ La doble imposición internacional ocurre cuando el mismo objeto es gravado por dos países en relación con el mismo contribuyente.⁸⁹ Existe doble imposición internacional jurídica y doble imposición internacional económica.⁹⁰ La potestad tributaria es ejercida por los países 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 solo aplican tributos a los ingresos obtenidos de fuentes internas en 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 na-

88. José Vicente Troya Jaramillo, "Derecho Internacional Tributario", Quito, Corporación Editora Nacional, 1990. En la p. 37 véase: "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".

89. Ernst Blumenstein, "Sistema di Diritto delle Imposte", Milano, Dott. Antonio Giuffrè Editore, 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.

90. J. Van Hoorn Jr., *ibid.*, 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 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.

cionalidad 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, solo la renta de fuente doméstica es sometida a tributación. En este último caso, la cuestión de la residencia es irrelevante, pues solo el lugar de la fuente es un factor determinante.⁹¹ 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 a un mismo contribuyente una suma exorbitante, por lo que es deseable que se evite la doble tributación internacional. Los métodos más frecuentes para solucionarla son el crédito tributario⁹² y el método de exención.⁹³ Los países de residencia conceden a sus contribuyentes crédito 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 lo que aplica el sistema de renta global. Bajo el método de exención total (*full exemption method*) los ingresos solo se gravan en el país de la fuente.⁹⁴

91. *Ibid.*, p. 931.

92. 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 deducted from (credit against) the corresponding national tax". p. 931.

93. Véase César Montaña Galarza, *El Ecuador y los problemas de la doble imposición internacional*, Quito, Universidad Andina Simón Bolívar Sede Ecuador / Corporación Editora Nacional, 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 la capacidad contributiva de los sujetos pasivos. Estos métodos se proponen para 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, caso por caso, para 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.

94. 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

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 tributos.⁹⁵ Uckmar señala cuales 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 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 internet.⁹⁶

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 equidad.⁹⁷

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.

95. José Vicente Troya Jaramillo, "Derecho Internacional Tributario", pp. 39 y ss.

96. Víctor Uckmar, "Introduzione", en *Corso di Diritto Tributario Internazionale*, Padova, CEDAM, 1999, pp. 12 y ss. El autor sostiene: "Da più parti si auspica anche 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.

97. Vito Tanzi, "Globalization, Tax Competition by the future tax systems", en *Corso di Diritto Tributario Internazionale*, p. 23 Tanzi reconoce que las empresas pueden pagar menos tributos mientras

Otro aspecto ligado a la tributación internacional y 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 que nada, 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.

La Decisión 40 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena fue expedida a mediados de los años setenta. A través de la misma se aprobó el acuerdo para evitar la doble imposición internacional entre los Países Miembros, así como el acuerdo estándar para evitar la doble imposición internacional entre los países miembros y terceros estados foráneos a la subregión. En ambos acuerdos, no existe ninguna regla relativa al principio de no discriminación fiscal.

Algunas convenciones para evitar la doble imposición han sido celebradas entre el Ecuador y países desarrollados. Otros Países Andinos han concluido iguales convenios. Estos acuerdos se han elaborado siguiendo el Modelo de la OCDE, a pesar de que los Países Andinos siguen principalmente el principio de la fuente, también conocido como principio de territorialidad. En relación al principio de no discriminación fiscal, se sigue en los convenios mencionados, un patrón similar al del Modelo de la OCDE.⁹⁸

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 were not 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".

98. Por ejemplo, el art. 25 del Convenio para evitar la Doble Imposición suscrito entre Italia y Ecuador, el cual dice a la letra: "No Discriminación. 1. Los nacionales de un Estado Contratante no serán so-

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 casos de doble imposición.⁹⁹ En 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 con-

metidos en el otro Estado Contratante a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquellos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales de este otro Estado que se encuentren en las mismas condiciones. No obstante lo dispuesto en el art. 1, la presente disposición se aplica también a los nacionales de cualquiera de los Estados Contratantes aunque no sean residentes de ninguno de ellos. 2. Los establecimientos permanentes que en una empresa de un Estado contratante tengan en el otro Estado Contratante no serán sometidos a imposición en éste Estado de manera menos favorable que las Empresas de este otro Estado que realicen las mismas actividades. Esta disposición no puede interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a conceder a los residentes del otro Estado Contratante las deducciones personales, desgravaciones y reducciones impositivas que otorgue a sus propios residentes en consideración a su estado civil o cargas familiares. 3. A menos que se aplique las disposiciones del art. 9, del párrafo 7 del art. 11 o del párrafo 3 del art. 12, los intereses, regalías (cánones) y otros gastos pagados por una empresa de una Estado Contratante a un residente del otro Estado Contratante son deducibles, para determinar los beneficios sujetos a disposición de esta empresa, en las mismas condiciones que si hubieran sido pagados a un residente del Estado mencionado en primer término. Igualmente, las deudas de una empresa de un Estado Contratante relativas a un residente del otro Estado Contratante son deducibles para la determinación de patrimonio imponible de esta empresa en las mismas condiciones que si se hubieran contraído con un residente del primer Estado. 4. Las empresas de un Estado contratante cuyo capital esté, total o parcialmente, detentado o controlado, directa o indirectamente, por uno o varios residentes del otro Estado Contratante no están sometidas en el primer Estado Contratante a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquellos a los que estén o puedan estar sometidas otras empresas similares del primer Estado. 5. No obstante las disposiciones del art. 2, lo dispuesto en el presente art. se aplica a todos los impuestos, cualquiera sea su naturaleza o denominación”.

99. Pietro Adonnino, “No discrimination rules in international taxation”, *Cahiers of International Fiscal Association*, vol. 78b, 1993, p. 34.

tratantes.¹⁰⁰ 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 circunstancias.¹⁰¹ 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 1985.¹⁰² 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.

EL ESTATUTO DEL CONTRIBUYENTE

El estatuto del contribuyente debe comprender, de forma general, los derechos y obligaciones de los contribuyentes. Estos derechos y deberes frecuentemente se encuentran incorporados en los textos constitucionales. De igual forma, también se establecen en regulaciones de menor importancia y jerarquía.¹⁰³ El estatuto del contribuyente incluye los deberes y derechos de los contribuyentes, pero su función principal es desarrollarlos y se caracteriza por su carácter pragmático.

De forma general, el órgano legislativo establece los tributos, y las administraciones locales, regionales y nacionales los aplican. Consecuentemente, existen dos tipos de facultades: unas que se refieren a la creación de los tributos y otras que se refieren a su aplicación. Las primeras conciernen a la facultad legislativa, las segundas, a la ejecutiva. La creación de tributos

100. *Ibid.*, p. 35.

101. *Ibid.*, p. 47.

102. *Ibid.*, p. 67.

103. En España se expidió el Estatuto del Contribuyente en 1998. El mismo se encuentra incorporado en la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes. Los Códigos Tributarios de Bolivia, Ecuador, Perú y Venezuela contienen principios generales en materia tributaria, al igual que los derechos y deberes de los contribuyentes. Existe un proyecto de Código Tributario que está siendo analizado en Colombia.

procede de la soberanía del Estado. Los individuos y las personas jurídicas se encuentran sometidos a la soberanía fiscal que prevalece sobre ellos. En relación a la aplicación de tributos, la situación difiere, pues la administración que es responsable de su recaudación y los contribuyentes, se encuentran en una situación de igualdad, regida por el principio de legalidad. En la Administración como los contribuyentes se encuentran sometidos a las regulaciones tributarias. En relación a la aplicación de los tributos, la Administración no tiene preeminencia sobre los contribuyentes. De modo preciso, N. O. Ashley claramente distingue entre tributación arbitraria y determinación incorrecta.¹⁰⁴

La aplicación de los tributos comprende la determinación y recaudación de los mismos. Ambas potestades son ejecutadas por la Administración. La creación de los tributos, su determinación y recaudación, deben ser llevadas a cabo en un orden secuencial. Los contribuyentes tienen derechos y obligaciones relativas a la creación de los tributos, su determinación y su recaudación. Los derechos humanos pueden ser infringidos durante los procesos de determinación y recaudación tributarias.

DEBERES DE LOS SUJETOS PASIVOS

La tarea principal de los contribuyentes consiste en pagar los tributos. Las constituciones consagran la obligación de contribuir mediante el pago de los mismos. Este deber concierne a nacionales y extranjeros, a individuos y a personas jurídicas. Como se mencionó previamente, los contribuyentes solo tienen el deber de pagar los tributos cuando los mismos han sido creados debidamente. Contrario sensu, ello significa que los contribuyentes pueden oponerse a pagar los tributos indebidamente creados. El principio de legalidad supone que los tributos, de forma general, y de acuerdo a los sistemas nacionales, deben ser establecidos por los órganos legislativos. La administración no puede crear tributos, como tampoco puede establecer ni modificar sus elementos esenciales, como son la materia imponible, la tarifa, las exoneraciones, las deducciones y otros. Existen pocos casos en los

104. N. D. Ashley, "The Juridical Guarantees of the Taxpayer vis-à-vis the Fisc", *Cahiers du Droit Fiscal International, International Fiscal Association*, Roma, vol. XXXIII, 1956, p. 7. El autor sostiene: "This contributions deals in the first place with the two main aspects of the subject, namely 1. the protection of the citizens against arbitrary taxation unsupported by legislative enactment, 2. the protection of the citizens against wrong assessment within regulations sanctioned by legislative enactment".

cuales el sistema legal prevé la delegación legislativa, mediante la cual se autoriza a la administración a determinar uno o varios de esos elementos. De esta manera, se acepta que el pago de los tributos es al propio tiempo, un derecho y una obligación. La jurisprudencia ha establecido que la creación de tributos mediante disposiciones administrativas no es válida.¹⁰⁵

Existen además otros deberes de los contribuyentes que son menos importantes que la obligación de pago. En algunos casos, los contribuyentes están obligados a presentar declaraciones. La omisión de este deber se castiga generalmente con la imposición de multas y recargos. Otros deberes de los contribuyentes consisten en pagar anticipos, llevar contabilidad, informar a las autoridades, entre otros. Cada uno de estos deberes es fijados de manera que la administración oportunamente efectúe la determinación y la recaudación de los tributos.

DERECHOS DE LOS SUJETOS PASIVOS

De acuerdo a lo que se mencionó anteriormente, existen diversos derechos de los contribuyentes que deben ser analizados.

El art. 8 de la *Convención Americana sobre Derechos Humanos*, se refiere al derecho a un debido proceso. A propósito de la materia fiscal, esta disposición señala: “Art. 8. Garantías judiciales: 1. Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter”. Los arts. pertinentes de las constituciones andinas no se refieren expresamente a la materia tributaria. Sin embargo, sus regulaciones, de modo general, comprenden todos los ámbitos y materias administrativas.¹⁰⁶ Los contribuyentes tie-

105. La Sala Constitucional y Social de la Corte Suprema del Perú ha señalado que: 1. La Sala determina que constituye una garantía constitucional que solo mediante ley o por una resolución autoritaria del Congreso se creen, modifiquen, supriman tributos y se concedan beneficios tributarios conforme lo establece el art. 139 de la Constitución de 1979, Expediente número 1023-94, sentencia de 14 de marzo de 1996. 2. El Congreso delegó al Poder Ejecutivo a través de la Ley No. 2589 las facultades para modificar los impuestos existentes y no pasa a crear nuevos como efectivamente se hizo, vulnerándose el principio de la legalidad de los tributos establecido en el segundo párrafo del art. 130 de la Constitución de 1979. Expediente 1376-95, sentencia de 23 de junio de 1996.

106. Los arts. 29 de la Constitución colombiana, 23 (27) de la Constitución ecuatoriana, 139 (3) de la Constitución peruana y 49, inciso 1 de la Constitución venezolana aluden al derecho al debido proceso.

nen derecho a reclamar frente a una determinación tributaria ilegal. Primero la propia administración y luego las cortes jurisdiccionales están obligadas a emitir decisiones y fallos adecuados. En el caso *Simmenthal*, la Corte Europea de Justicia dictaminó que todas las cortes nacionales deben aplicar el derecho comunitario de forma integral, y proteger los derechos que la Comunidad ha conferido a sus individuos.¹⁰⁷ La jurisprudencia puede ser aplicada en los Países Andinos, mas no existen casos similares que se hayan presentado ante el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina. Estos derechos y libertades forman parte del acervo del derecho comunitario.¹⁰⁸ Como hemos visto, al momento de efectuar la determinación, la Administración no es más importante que el contribuyente y en referencia a la determinación de las obligaciones tributarias no existe una relación de poder, sino de igualdad frente al sistema legal. Los procesos judiciales y administrativos regulan la determinación tributaria. En ellos la equidad respecto de las partes es de enorme importancia.¹⁰⁹ Los contribuyentes deben poder acceder fácilmente a los procesos administrativos y judiciales. Ello no ocurre cuando se imponen obstáculos económicos. Lubbers y Stevens apuntan las siguientes cuestiones: tarifas judiciales, depósitos compulsorios, representación en la corte de abogados y asesores tributarios, compensación de las expensas administrativas y posibles multas por apelaciones abusivas.¹¹⁰ El pago de tarifas judiciales no siempre se encuentra establecido. En ocasiones se encuentra ligado a limitaciones constitucionales. El art. 116 (10) de la Constitución boliviana determina que el sistema judicial es gratuito, lo cual comporta que no existen tarifas que pagar para acceder a las cortes. Adicionalmente a este art., la Constitución establece que la corte debe proveer de un defensor público que sirva a los indigentes, así como debe proveer de servicio gratuito de traducción a las personas cuyo idioma no sea el español. El art. 207 de la Constitución ecuatoriana determina que el servicio de justicia no es gratuito. Se incluyen algunas excepciones. El art. 139 (16) de la Cons-

107. A. Dirk, Dirk, A., "Direct Actions Before the Court of Justice and the Court of First Instance", en *Tax Protection in European Union*, Rotterdam, Dirk Albrgeste y Henk Van Arendonk, eds., Foundation for European Fiscal Studies / Erasmus University / Kluwer Editores, 1999, p. 4.

108. Rene Barends, "National Courts and Community Law: summary of case law on the Court of Justice", en *Taxpayer Protection in the European Union*, Rotterdam, Dirk Albrgeste y Henk Arendonk, eds., Foundation for European Fiscal Studies / Erasmus University / Kluwer Editores, 1998, p. 22.

109. Chris Geepard, "Thresholds for Access to the Tax Court", en *Tax Protection in European Union*, Rotterdam, Rotterdam, Albrgeste y Van Arendonk, eds., Foundation for European Studies / Erasmus University / Kluwer Editores, 1998, p. 36.

110. Lubbers and Stevens "Economic Obstacles in Access to the Court in Tax Matters", in *E.C. Tax Review*, Kluwer Editores, 1994, pp. 100 y ss.

titución peruana, también establece la gratuidad de la justicia, al igual que el art. 254 de la Constitución venezolana.

Otras cargas como los depósitos compulsorios y la representación ante la corte por abogados y asesores fiscales pueden ser realmente costosas e inconvenientes. Cuando la suma de estas cargas impide el acceso de los contribuyentes a los procesos administrativos y judiciales, dichas cargas atacan el derecho al debido proceso. Otro punto importante concierne al derecho de reparación de los daños provocados por los funcionarios de la Administración tributaria, así de aquellos que son producto del error judicial. Los arts. 22 de la Constitución ecuatoriana, 139 de la Constitución peruana y 49 (8) de la Constitución venezolana contiene importantes regulaciones acerca del derecho de los individuos a obtener la reparación de daños por los errores judiciales que atenten contra el principio del debido proceso.¹¹¹

Los contribuyentes tienen derecho a la devolución de impuestos. Ello ocurre cuando han satisfecho total o parcialmente tributos no causados. La administración debe devolver lo satisfecho indebidamente con los intereses respectivos. El principio de simetría debe ser aplicado. En tal virtud, los intereses de la devolución de tributos deber ser los mismos que la Administración cobra por la demora en el pago de los tributos. De otro modo, el derecho a la propiedad se vería vulnerado.¹¹² Las mismas reglas se aplican cuando las multas cobradas son indebidas. Ello sucede cuando la administración impone y cobra las multas y las cortes posteriormente determinan que las mismas tienen ese carácter por no existir la infracción. En este caso, la devolución de las multas debería efectuarse con intereses sin perjuicio de que por equidad se aplique la simetría.

Los contribuyentes tienen derecho a obtener información y, consecuentemente, la Administración tiene la obligación de proveer información a los contribuyentes. Las leyes y demás normas se suponen conocidas por todos

111. El art. 49 (8) de la Constitución venezolana señala: "El debido proceso se aplicará a todas las actuaciones judiciales y administrativas, y en consecuencia: 8. Toda persona podrá solicitar al Estado el restablecimiento o reparación de la situación jurídica lesionada por error judicial, retardo u omisión injustificados".

112. Véase Francis Lefebvre, *Estatuto del Contribuyente*, Madrid 1999, pp. 75 y ss. Véase Alonso-Murillo & others "Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los contribuyentes", Madrid, McGraw-Hill, 1998, pp. 81 y ss. El art. 10 de la *Ley española de Derechos y Garantías de los Contribuyentes* prescribe: "Los contribuyentes y sus herederos o causahabientes tendrán derecho a la devolución de los ingresos que indebidamente hubieran realizado en el Tesoro con ocasión del pago de las deudas tributarias aplicándose el mismo interés de demora regulado en el art. 58.2.c. de la Ley 230/1963 de 28 de diciembre, General Tributaria".

los habitantes. Para poder cumplir con sus deberes tributarios, los contribuyentes pueden requerir ser informados de forma precisa y documentada sobre estas leyes y demás regulaciones, incluyendo las disposiciones administrativas. De hecho, los contribuyentes frecuentemente no conocen suficientemente las regulaciones tributarias. Por tal motivo, las autoridades deben organizar un sistema de información tributaria. De acuerdo con Delorme, la información es provista al contribuyente de tres formas: mediante publicaciones oficiales emitidas por las autoridades tributarias, mediante contestaciones proferidas por las autoridades tributarias frente a las interrogantes planteadas por los contribuyentes, y mediante publicaciones privadas expedidas por los asesores tributarios.¹¹³

La segunda cuestión será tratada aquí. La tercera cuestión depende de agentes privados que ganan honorarios dentro de su actividad profesional y no guarda relación con el tema de esta disertación. Las normas que regulan la información tributaria incluyen normas legales y órdenes administrativas que establecen procedimientos. Ambas deben ser claramente transmitidas a los contribuyentes. Las autoridades tributarias deben tener cuidado con la construcción del lenguaje y sus implicaciones. Muchas palabras tienen un sentido particular en materia tributaria, que no siempre es comprendido adecuadamente por los contribuyentes. Deben publicarse y difundirse folletos con información tributaria. Esta documentación no es vinculante para los contribuyentes, sirve solamente para su información. El derecho a recibir información fidedigna se vincula con la información tributaria administrativa. Los arts. 20 de la Constitución colombiana, 81 de la Constitución ecuatoriana, y 58 de la Constitución venezolana consagran el derecho a recibir información fidedigna.¹¹⁴

La asistencia al contribuyente es uno de los deberes esenciales de las autoridades tributarias. Consecuentemente, los contribuyentes tienen derecho a ser asistidos por la administración tributaria y el derecho a recibir información fidedigna.

El art. 5 del Estatuto Español del Contribuyente expresamente determina que la administración tributaria se encuentra obligada a prestar asisten-

113. Guy Delorme, "The dialogue between tax administration and the taxpayer up of the filing of tax return", *International Fiscal Association*, Kluwer, Cahiers, vol. 65a, 1980

114. El art. 58 de la Constitución venezolana manda que: "La comunicación es libre y plural y comprende los deberes y responsabilidades que indique la ley. Toda persona tiene derecho a la información oportuna, veraz e imparcial sin censura..."

cia a los contribuyentes.¹¹⁵ Delorme habla de prevención de errores y de fraude. De acuerdo con el autor, la prevención puede adoptar tres formas: información relativa a los errores comunes o fraudes; procedimientos que animen a los contribuyentes a no cometer fraude; y simplificación de las formas y formalidades empleadas.¹¹⁶ Prevenir a los contribuyentes es una forma de asistirlos.

Existen otros asuntos relacionados con el derecho a la información y la asistencia. Los contribuyentes deben ser escuchados por la Administración tributaria y tienen derecho a conocer las consecuencias de sus actos. Los contribuyentes tienen así mismo derecho a obtener respuesta oportuna sobre medidas fiscales y a usarlas en procedimientos administrativos que pueden ser simplificados.¹¹⁷ El contribuyente debe ser especialmente informado sobre los sistemas de determinación tributaria. De esta forma, puede cumplir con sus deberes de declaración y pago de modo sencillo y expeditivo.

Para facilitar la comprensión adecuada de las leyes y regulaciones tributarias menores, se ha establecido que existan pronunciamientos por adelantado de las autoridades tributarias, previo requerimiento del contribuyente.¹¹⁸ Los pronunciamientos previos se fundamentan en el derecho de dirigir peticiones a las autoridades competentes. El art. XXIV de la *Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre* establece: “Art. XXIV: Toda persona tiene derecho de presentar peticiones respetuosas a cualquier autoridad competente, ya sea por motivo de interés general, ya de interés particular, y el de obtener pronta resolución”. Las constituciones de los países andinos también contienen este derecho.¹¹⁹ El art. 31 de la Constitución venezolana determina que toda persona tiene derecho a dirigir peticiones a los organismos internacionales, señalando al efecto que “toda persona tiene derecho, en los términos establecidos por los tratados, pactos y convencio-

115. Véase Francis Lefebvre, “Estatuto del Contribuyente”, p. 39. Véase Alonso-Murillo & others, “Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los contribuyentes”, p. 35. El mencionado art. 5: “La administración tributaria deberá prestar al contribuyente la necesaria asistencia e información”.

116. Guy Delorme, “The dialogue between tax administration and the taxpayer up of the filing of tax return”, *International Fiscal Association*, p. 62.

117. Gianni Maroungiu, “Contributo alla realizzazione dello Statuto dei Diritti dei Contribuenti”, en *Estudios en Memoria de Ramón Valdés Costa*, Montevideo, Fundación de Cultura Universitaria, 1999, pp. 711 y ss.

118. Edward Anderson, “Advance Rulings by the Tax Authorities at the Request of the Taxpayer”, *Cahiers de Droit Fiscal International*, London, International Fiscal Association, vol. I, 1965, pp. 7 y ss.

119. Los arts. 7 (h) de la Constitución boliviana, 23 de la Constitución colombiana, 23 (15) de la Constitución ecuatoriana, 2 (24) de la Constitución peruana y 51 de la Constitución venezolana consagran el derecho de petición.

nes sobre derechos humanos ratificados por la República a dirigir peticiones o quejas ante los órganos internacionales creados para tales fines, con el objeto de solicitar el amparo a sus derechos humanos”. Consecuentemente, los contribuyentes tienen derecho a dirigir peticiones a las autoridades tributarias con el objeto de obtener un conocimiento definitivo y un correcto entendimiento de las normas tributarias. De forma similar, las autoridades tributarias están obligadas a responder a las inquietudes de los contribuyentes. Adicionalmente, las autoridades tributarias pueden demostrar cooperación con los contribuyentes, con el objeto de facilitar que la tributación sea efectiva.

Los pronunciamientos previos pueden incluir asuntos de derecho formal tributario o asuntos de derecho material tributario. También pueden comprender cuestiones fácticas. Solo se requiere que la cuestión se refiera a transacciones que no se han perfeccionado. Estos pronunciamientos no pueden ser aplicados a casos dirigidos a objetar la legislación tributaria.¹²⁰ La respuesta de las autoridades tributarias es autovinculante. No existe obligatoriedad con los contribuyentes, lo que implica que mantienen su derecho a presentar sus reclamaciones en sede jurisdiccional. Las respuestas de la Administración solo producen efectos individuales, en relación con aquellos contribuyentes que han presentado las consultas. Terceros contribuyentes no quedan vinculados con estos pronunciamientos anticipados.¹²¹

Anderson concluye que: 1. Los contribuyentes deben ser capaces de obtener pronunciamientos oportunos y de bajo costo; 2. La posibilidad de obtener pronunciamientos anticipados concierne a todos los tributos; 3. Los pronunciamientos anticipados deben ser vinculados para las autoridades tributarias, siempre que los contribuyentes actúen de conformidad con los datos en los cuales se basaron dichos pronunciamientos.¹²² Estas conclusiones son acertadas, pero al mismo tiempo, debe resaltarse el derecho de los contribuyentes a reclamar en sede jurisdiccional cuando la determinación o recaudación tributarias afectan sus derechos.

120. Edward Anderson, “Advance Rulings by the Tax Authorities at the Request of the Taxpayer”, pp. 12-13.

121. José Vicente Troya Jaramillo, “La consulta tributaria en el Ecuador”, *Revista Latinoamericana de Derecho Tributario*, Madrid.

122. Edward Anderson, “Advance Rulings by the Tax Authorities at the Request of the Taxpayer”, *Cahiers de Droit Fiscal International*, International Fiscal Association, p. 26.

CONCLUSIONES

Se percibe que existe un gran y estrecho vínculo entre la tributación y los derechos humanos. Sin embargo, el problema principal radica precisamente en definir cada una de estas áreas, por los problemas prácticos que se pueden generar.

Esta investigación trata primordialmente de presentar un marco general de esta temática. Por su naturaleza, no pretende agotar el tratamiento de todos los aspectos relacionados. Sin embargo, el esquema seguido permite efectuar investigaciones posteriores y más profundas sobre la materia.

Los procesos de creación y aplicación de los tributos deben ser llevados a cabo de forma cuidadosa, de manera que se evite atentar contra los derechos y libertades humanas. El órgano legislativo y las autoridades administrativas deben aplicar las normas y regulaciones y actuar de manera que se preserven los derechos y libertades humanas. Los individuos gozan de derechos civiles, políticos, económicos, sociales y culturales, pero al mismo tiempo, se encuentran obligados al pago de los tributos que sirven para financiar el gasto público. Los posibles conflictos de aplicación deben ser resueltos, caso por caso. A excepción del principio de no discriminación fiscal, la investigación y la jurisprudencia sobre derechos humanos y tributación, raras veces se han referido a otros temas.

La capacidad para pagar tributos o la capacidad contributiva es el principio que gobierna esta materia. Los derechos humanos se vinculan con la tributación a través de este principio. La autorización parlamentaria como prerequisite para crear tributos, sirve para preservar la capacidad contributiva de los sujetos pasivos. Por esta razón, la materia tributaria debe encontrarse formulada y regulada por la ley. La administración no es competente por sí misma para establecer tributos, ni para regular sus elementos esenciales. La seguridad jurídica garantiza la aplicación del principio de capacidad contributiva. Demanda que los tributos y sus elementos esenciales consten en leyes.

La existencia del principio de capacidad contributiva es una extensión de la aplicación de los derechos humanos. Por ello, el presente ensayo ha analizado cómo los derechos humanos deben ser respetados en la creación, determinación y recaudación tributarias.

Las constituciones andinas contienen regulaciones sobre derechos humanos. Adicionalmente, los convenios internacionales en materia de derechos humanos han sido considerados. Algunas de estas regulaciones y convenios

se refieren de forma general a la materia fiscal, otros se refieren específicamente a ella. Se ha demostrado que el sistema jurídico de los Países Andinos incluye debidamente los derechos humanos relacionados con la tributación. Sin embargo, las leyes y demás regulaciones deben ser establecidas siguiendo el mismo camino. Este ensayo analiza exclusivamente las regulaciones constitucionales. Otras disertaciones posteriores podrían estudiar la normativa secundaria de la subregión relativa a los derechos humanos y la tributación.

La tributación internacional también se encuentra vinculada con los derechos humanos. Regula la aplicación de los tributos, y en ciertos casos, su creación. La doble imposición internacional puede producir la violación de los derechos humanos. Se ha analizado este aspecto pues inclusive puede vulnerar el principio de capacidad contributiva.

BIBLIOGRAFÍA

- Adonnino, Pietro, "No discrimination rules in international taxation", *Cahiers of International Fiscal Association*, vol. 78b, 1993.
- "Lo scambio de informazione tra amministrazioni finanziarie", en *Corso di Diritto Tributario Internazionale*, Padova, CEDAM, 1999.
- Aguirre Ramírez, G., "Fundamento Constitucional del Principio de la irretroactividad de las leyes tributarias en Argentina y Uruguay", en *Estudios en Memoria de Ramón Valdés Costa*, Montevideo, Fundación de Cultura Universitaria, 1999.
- Albregtse, D., *Taxpayer protection in European Union*, Kluwer Editores, 1998.
- *Selected Issues in European Tax Law*, Kluwer Editores, 1999.
- Alonso-Murillo & others "Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los contribuyentes", Madrid, McGraw-Hill, 1998
- Anderson, E., "Advanced Rulings by the Tax Authorities at the Request of a Taxpayer", *Cahiers de Droit Fiscal International*, London, International Fiscal Association, vol. I, 1965.
- Arnold & McIntyre, *International Tax Primer*, Kluwer Editores, 1995.
- Ashley, N. D., "The Juridical Guarantees of Taxpayers vis-a-vis the Fisco", *Cahiers de Droit Fiscal International*, Roma, vol. XXXIII, 1956.
- Asorey, R., "Un Desafío para el Derecho Tributario Latinoamericano del Tercer Milenio", en *Estudios en Memoria de Ramón Valdés Costa*, Montevideo, 1999.
- Bachmann, B., Prohibitions of Discrimination: EC-Treaty Rules and Direct Taxation in Germany, *EC Tax Review*, 1995/4.

- Barens, R., "National Courts and Community Law: summary of case law on the Court of Justice", en *Taxpayer Protection in the European Union*, Rotterdam, Editores Dirk Albrechtse y Henk Arendonk, Foundation for European Fiscal Studies, Erasmus University, Kluwer Editores, 1998.
- Blumenstein, E., *Sistema di Diritto delle Imposte*, Milán, Dott. Antonio Giuffrè Editore, 1954.
- Casás, J. "Familia, Constitución, Tratados Internacionales sobre Derechos Humanos y Tributos, en Estudios" en *Memoria de Ramón Valdés Costa*, Montevideo, Fundación de Cultura Universitaria, 1999.
- Conforti, Benedetto, *Diritto Internazionale*, Nápoles, Editoriale Scientifica, 1999.
- Constitución Política de Bolivia.
- Constitución Política de Colombia.
- Constitución Política de Ecuador.
- Constitución Política de Perú.
- Constitución Política de Venezuela.
- Dassesse, M., "Human Rights, European Law and Tax Law: The implications of the Judgements of the Court of Human Rights in re Funke and of the European Court of Justice in re Corbiau", *EC Tax Review*, 1994/3.
- "The Wielockk and Svenssos Judgements: Fiscal Cohesion, with a Different Flavour", *EC Tax Journal*, vol. 1/3, 1995/1996.
- Delorme, G., "The dialogue between tax administration and the taxpayer up of the filing of tax return", *International Fiscal Association*, Kluwer, Cahiers, vol. 65a, 1980.
- Dirk, A., "Direct Actions Before the Court of Justice and the Court of First Instance", en *Tax Protection in European Union*, Rotterdam, Editores Dirk Albrechtse y Henk Van Arendonk, Foundation for European Fiscal Studies, Erasmus University, Kluwer Editores, 1999.
- Eason, A. J., "*Taxation of direct investment, and introduction*", *Kluwer Series on International Taxation # 24*.
- Emmeluth, Ch., *Schumacker and Wielockk Decisions: Changes in Danish Tax Law*, vol. 1/3, 1995/1996.
- Farmer, P., "EC Law and Direct Taxation - Some Thoughts on Recent Issues", *EC Tax Law Journal*, vol. 1, 1995/1996.
- García A., Jaime, "Progresividad e Impuesto Personal", en *Estudios en Memoria de Ramón Valdés Costa*, Montevideo, Fundación de Cultura Universitaria, 1999.
- Geepard, C., "Thresholds for Access to Tax Court", en *Tax Protection in European Union*, Rotterdam, Editores Albrechtse & Van Arendonk, Foundation for European Studies, Erasmus University, Kluwer Editores, 1998.
- King, M., "Tax Systems in the XXIst Century", *IFA*, 1996.

- Knobbe-Keuk, B., "Restrictions on the Fundamental Freedoms Enshrined in the EC Treaty by Discriminatory Tax Provisions - Ban and Justification", *EC Tax Review*, 1994/3.
- Lang, M. The Binding Effect of the EC Fundamental Freedoms on Tax Treaties, en *Tax Treaties and EC Law*, Gassner-Lang-Lechner Series on International Taxation, No. 16, Kluwer Editores, 1997.
- Lefebvre, F.; "Estatuto del Contribuyente", Ediciones Francis Lefebvre, Madrid, 1999.
- Lubbers and Stevens, "Economic Obstacles in Access to the Court in Tax Matters", in *EC Tax Review*, Kluwer Editores, 1994.
- Lyons, T., "Discrimination against individuals and enterprises on grounds of nationality: direct taxation and the European Court of Justice", *EC Tax Journal*, vol. I/II, 1995/1996.
- Malherbe, J., "Protection of Confidential Information in Tax Matters", *General Rapport*, Cahiers de Droit International, IFA, 1991.
- Marongiu, G., "Contributo alla realizzazione dello Statuto dei Diritti del Contribuente", en *Estudios en Memoria de Ramón Valdés Costa*, Montevideo, Fundación de Cultura Universitaria, 1999.
- McDaniel, P., "Taxation and Human Rights", Memorias del Seminario llevado a cabo en Bruselas, en 1987, durante el 41 Congreso de la International Fiscal Association.
- McLure Jr, Ch., *Tax Policies for the XXIst Century*, Seminario de la International Fiscal Association, 1996.
- Montaño, César, *El Ecuador y los problemas de la doble imposición internacional*, Quito, Universidad Andina Simón Bolívar Sede Ecuador / Corporación Editora Nacional, 1999.
- Olavarrieta, P., "Taxation and Human Rights", Seminario llevado a cabo en Bruselas, en 1987, durante el 41 Congreso de la International Fiscal Association.
- Pistone, P., "El nuevo orden comunitario de los impuestos directos", en *Estudios en Memoria de Ramón Valdés Costa*, Montevideo, Fundación de Cultura Universitaria, 1999.
- Quaghebeur, M., *Bridge over Muddled Waters: Coherence in the case law of the Court of Justice of the European Communities relating to discrimination against non-resident taxpayers*, vol. 1, 1995/1996.
- Remiro Brotons, Antonio, "Derecho Internacional", Madrid, McGraw-Hill, 1997.
- Robertson and Merrills, *Human Rights in the World*, Manchester University Press, cuarta edición, 1996.
- Rocagliata, F. "Diritto Tributario Comunitario", en *Corso di Diritto Tributario Internazionale*, Padova, CEDAM, 1999.

- Sacchetto, Claudio, "Incidenza del Principio di Non-discriminazione comunitario del settore delle imposte dirette", en *Estudios en Memoria de Ramón Valdés Costa*, Montevideo, Fundación de Cultura Universitaria, 1999.
- Schuch, H. Will, "EC Law Transform Tax Treaties into Most-Favoured-Nation Clauses?" en *Tax Treaties and EC Law*, Gassner-Lang-Lechner, Series on International Taxation, No. 16, Kluwer, 1997.
- Simons, F., "The Theory of General Principles of Justice", en *Selected Issues in European Tax Law*, Albrechtse, D & Kogels K, Kluwer Editores, 1999.
- Tanzi, Vito, "Globalization, Tax Competition by the future of tax system", en *Corso di Diritto Tributario Internazionale*, coordinato da Victor Uckmar, Padova, CEDAM, 1999.
- Toifl, G., "EC Fundamental Freedoms and Non-Discrimination Provisions in Tax Treaties", en *Tax Treaties and EC Law*, Gassner-Lang-Lechner, Series on International Taxation, No. 16, Kluwer Editores, 1997.
- Troya, José Vicente, *Derecho Internacional Tributario*, Quito, Corporación Editora Nacional, 1990.
- "El Nuevo Derecho Tributario Ecuatoriano", en *Estudios en Memoria de Ramón Valdés Costa*, Montevideo, Fundación de Cultura Universitaria, 1999.
- "La Fiscalidad Internacional en la Comunidad Andina", en *Corso di Diritto Tributario Internazionale*, Padova, CEDAM, 1999.
- "La consulta tributaria en el Ecuador", *Revista Latinoamericana de Derecho Tributario*, Madrid.
- Uckmar, A., "Aspetti Fiscali nelle Regole della Organizzazione Mondiale del Comercio, (PMC/WTO)", en *Corso di Diritto Tributario Internazionale*, Padova, CEDAM, 1999.
- Uckmar, V., "Principio Comunitario di Diritto Costituzionale Tributario", en *Corso di Diritto Tributario Internazionale*, Padova, CEDAM, 1999.
- "Introduzione", en *Corso di Diritto Tributario Internazionale*, Padova, CEDAM, 1999.
- Wouters, J., "The Application on General Principles of Law by the European Court of Justice and their Relevance for the EC and National Tax Law", en *Selected Issues in European Tax Law*, Editores Albrechtse, D & Kogels, Kluwer, 1999.
- Van Hoorn Jr, J., "Methods and instruments to study", en *Corso di Diritto Tributario Internazionale*, Padova, CEDAM, 1999.
- Van Raad, K., "The Impact of the EC Treaty's Fundamental Freedoms Provisions on EU Member States Taxation in border-crossing situations: current state of affairs", *EC Tax Review*, 1995/4.