

## Tributación y Derechos Humanos<sup>1</sup>

Yoseph M. Edrey<sup>2</sup>

### 1.Introducción: el Papel de los Tributos en las Democracias Modernas

Los tributos siempre han sido vistos como una amenaza sobre los derechos humanos.

En el pasado éstos representaban el poder ilimitado de los monarcas y mandatarios totalitarios. El pasaje bíblico del profeta Samuel expresa aquella realidad de la siguiente forma: Esta será la conducta del rey que reinará sobre vosotros: tomará vuestros hijos, y los someterá a él [...] Asimismo tomará vuestras hijas para ser perfumistas, [...] Del mismo modo tomará vuestras tierras, viñas y olivares, incluso las mejores de ellas, y las dará a su servicio. Tomará el diezmo de tu simiente [...] Tomará a vuestros siervos, y a vuestras siervas, a vuestros jóvenes mancebos, y a vuestros asnos, y con ellos hará sus obras. Tomará el diezmo de vuestros rebaños; y series sus siervos.

Afortunadamente, en las Democracia modernas las cosas han cambiado. La población tiene poderes soberanos basados en el concepto de Contrato Social, por el que estamos dispuestos a obedecer al Gobierno electo solo si sus acciones proporcionan seguridad, una mejora en nuestras vidas y realza nuestro bienestar. A través de nuestros representantes en el Parlamento, Senado y Cámara de Representantes, creamos un sistema legal vinculante que seguimos y respetamos con la intención de mejorar nuestro bienestar publico y privado. Por ello, la legislación tributaria es una parte inseparable de este sistema.

---

<sup>1</sup> Cómo citar este artículo: Edrey Y. M., Tributación y Derechos Humanos, *Estudios Tributarios Europeos*, núm. 2/2014, ([www.seast.it/revista](http://www.seast.it/revista)), págs. 7-18.

<sup>2</sup> Yoseph M. Edrey, Profesor de Derecho, Facultad de Derecho, Haifa University, Israel. Artículo traducido por Enrique Sánchez de Castro Martín-Luengo, de la Universidad de Castilla-La Mancha, España.

Las Constituciones más modernas contienen variaciones del famoso principio "no taxation without representation".

En la Era de las Constituciones modernas el anterior principio significaba "no taxation without public consent" por ello a ninguna persona se la requiere pago alguno sin consentimiento. El hecho de que los impuestos en la Democracia puedan ser recaudados solo por el Parlamento –elegido por la ciudadanía para servir como sus representantes- significa que el Impuesto es el producto de un consentimiento colectivo a pagar un precio por los bienes y servicios públicos suministrados por el ya mencionado Gobierno. Aún así este mero empoderamiento no es suficiente. Las disposiciones de la legislación tributaria necesitan ser aceptadas por los ciudadanos. En ciertas Constituciones modernas existen recomendaciones específicas sobre los principios básicos que la legislación tributaria tiene que seguir<sup>3</sup>.

La suposición que subyace en el Derecho Tributario implica que todos los contribuyentes aceptan el tributo y están dispuestos a pagarlo como contraprestación por el intercambio de bienes y servicios públicos ofertados. Esta suposición puede ser puesta en entredicho en casos en los que se puede demostrar que ningún miembro responsable de la sociedad aceptaría pagar el tributo en cuestión. En otras palabras, el tributo tiene que tener ciertas características para ser considerado un tributo aceptable. Adam Smith manifestó, de acuerdo a los cuatro cánones del "buen tributo", que éste debería ser:

1. Cierto y no arbitrario;
2. Tan conveniente como sea posible para el contribuyente;
3. Eficiente; y
4. Justo y equitativo.

Las economías modernas sugieren algunos criterios adicionales, como la neutralidad (la cual puede ser vista como un término ligeramente diferente a la

---

<sup>3</sup> Por ejemplo el Artículo 53 de la Constitución de la República italiana (Constituzione della Repubblica italiana) de 1948 establece que: "Todos deben contribuir a los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica. El sistema tributario debe estar basado en un criterio de progresividad".

eficiencia) y flexibilidad, por ello el sistema tributario puede ser fácilmente adaptado al sistema económico y a la política fiscal del Gobierno electo.

Mi argumento es simple y sencillo: cualquier tributo que no siga los requisitos básicos de un "buen tributo" no serán elevados a una revisión constitucional.

Como vemos, las leyes fiscales pueden ser vistas como una amenaza a los derechos humanos, intereses constitucionales y principios y valores fundamentales. Aquí hablo de cuatro derechos humanos que pueden ser violados o vulnerados por las leyes tributarias.

## 2. Dignidad Humana e Igualdad

Al comprometernos a través del Contrato Social, uno de los principales objetivos es asegurar que cada miembro de la sociedad tiene el derecho de preservar su dignidad humana. La Dignidad Humana es el núcleo de los derechos humanos.

Así por ejemplo, la Declaración Universal de los Derechos Humanos establece en su preámbulo: *"Considerando que el reconocimiento de la dignidad intrínseca, de la igualdad y el carácter inalienable de los derechos de todos los miembros de la familia humana son el fundamento de la libertad, justicia y paz en el mundo"*, y en su artículo 1 expone que *"Todo ser humano nace libre e igual en dignidad y derechos"*.

La mayoría de las Constituciones se refieren directamente a la dignidad humana,<sup>4</sup> aunque, por ejemplo la Constitución norteamericana no menciona estos términos, la Corte Suprema de los Estados Unidos ha reconocido que la dignidad individual está en el corazón de la Primera Enmienda<sup>5</sup>.

---

<sup>4</sup> Véase *inter alia* Arts. 3, 27, y 41 de la Constitución Italiana,

<sup>5</sup> Véase *Cohen v. California*, 403 U.S. 15, 24 (1971); *Furman v. Georgia*, 408 U.S. 238 (1972)

## 2.1 Dignidad Humana y Existencia Digna

La "tercera generación de derechos humanos" consiste en derechos sociales y económicos<sup>6</sup>.

Una clasificación tradicional fija una distinción<sup>7</sup> entre derechos humanos pasivos/negativos que son protegidos a través de la intervención del Gobierno, y aquellos derechos sociales positivos/activos que implican que los sujetos de éstos tienen derecho a recibir desde el Gobierno ciertos bienes y servicios con el fin de preservar o mantener ciertos niveles de vida<sup>8</sup>.

Incluso en los Estados Unidos, donde los derechos sociales no están citados directamente en la Constitución, el economista americano Arthur Okun manifestó en 1975 que:

*"La garantía de la dignidad para todos los miembros de una sociedad requiere un derecho a una existencia digna –un mínimo estándar de nutrición, asistencia médica y otros que son esenciales para la vida. La hambruna y la dignidad no casan bien ..."*<sup>9</sup>.

Para asegurar una existencia digna para todos los miembros de la sociedad las grandes diferencias y desigualdades sociales deberían ser eliminadas, no solo por razones normativas o éticas, sino también por razones de eficiencia

---

<sup>6</sup> Karel Vasak, "Human Rights: A Thirty-Year Struggle: the Sustained Efforts to give Force of Law to the Universal Declaration of Human Rights", UNESCO Courier 30:11, Paris: United Nations Educational, Scientific, and Cultural Organization, November 1977; L. Henkin "Economic Rights under the U.S. Constitution" 32 Columbia J. Tran. L. 97, (1994-1995);

<sup>7</sup> I. Berlin, Two Concepts of Liberty, in: Four Essays on Liberty, (Oxford, Oxford University Press, 1969); H. Kiesling, Taxation and Public Goods, 245-264. (1992); Georg Jellinek Der subjectiven öffentlichen Rechte (1892, 2nd ed. 1905). Para un descripción en inglés de la distinción de Jellinek véase: System of Subjective Public Rights, (Collected Courses of The Academy of European Law, 1998, Kluwer International) (Vol.VI, Book 1), pp. 163-165.

<sup>8</sup> *Supra*, n. 6; Marius Olivier Constitutional Perspectives on the Enforcement of Socio-Economic Rights: Recent South African Experiences, 33 Victoria U. of Wellington L. Rev. 11, (2002). Sobre la elaboración de los derechos sociales véase la Constitución de la República de Sud-África de 1996 aprobada el 11 de octubre de 1996 por la Asamblea Constitucional, Act 108 Of 1996 (de aquí en adelante Constitución SA).

<sup>9</sup> Arthur Okun, Equality and Efficiency – the Big Trade-off (1975), 6.

económica<sup>10</sup>. Por lo que, si se quiere asegurar la existencia digna, el Gobierno necesita financiación, lo que se traduce en el incremento de los tributos<sup>11</sup>.

Desde esta perspectiva, un impuesto sobre la renta progresivo es una herramienta eficiente para hacer frente a la desigualdad e incluso para proteger y fortalecer los principios constitucionales de igualdad de oportunidades y dignidad humana.

## 2.2 Igualdad y Tributación regresiva

Aunque muchos de los Códigos tributarios sobre la renta prevén una escala impositiva progresiva, abundantes datos muestran que los sistemas impositivos, especialmente en los EEUU, se han convertido en regresivos.

Entre otros,<sup>12</sup> el Profesor Joseph Stiglitz, Premio Nobel de Economía, describe que los riesgos económicos norteamericanos se enfrentan debido a las amplias desigualdades económicas y sociales y al crecimiento de la pobreza. Identifica dos razones principales en relación a la amplia desigualdad en nuestros tiempos: la desregulación del sector financiero y la reducción de la progresividad en los sistemas tributarios. Con respecto a los sistemas tributarios, describe la tendencia a reducir el tipo marginal superior: primero el tipo marginal fue reducido desde el 70% al 28%, cuando seguidamente fue elevado al 39.6%, tras fue reducido una vez mas al 35%. Con ello, los tributos sobre la renta recibida desproporcionalmente por los ricos (ganancias de capital, mas de la mitad de las cuales fueron obtenidas por el 0.1%) fueron de nuevo reducidos hasta el 20% y seguidamente hasta el 15%. El resultado es que las 400 personas que más ingresos generan en los Estados Unidos pagaban un tipo impositivo medio del 19.9% en 2009. Generalmente, un 1% de los Americanos más ricos pagan un tipo impositivo efectivo por debajo del

---

<sup>10</sup> Véase *inter alia*, Joseph Stiglitz, *the Price of Inequality*, (paperback ed. 2014); Thomas Piketty, *Capital in the 21st Century* (2014); Jonathan D. Ostry, Andrew Berg, and Charalambos G. Tsangarides, *Redistribution, Inequality, and Growth* (IMF STAFF DISCUSSION NOTE (2014)).

<sup>11</sup> Según Piketty, el extremadamente alto tipo impositivo en los Estados Unidos -70% en el impuesto sobre la renta y 50% en el impuesto sobre sucesiones y donaciones- perseguían la intención de reducir la amplia desigualdad, como compromiso entre la sociedad igualitaria y el Estado liberal en lugar del incremento de los ingresos; Thomas Piketty, *ibid*, 505-506.

<sup>12</sup> *Supra* n. 10.

20%, esto es, menos que los americanos con ingresos más modestos<sup>13</sup>. En otras palabras, el sistema tributario en los Estados Unidos, al igual que en otros países, se ha convertido en un sistema regresivo.

Procede señalar que el inversor multimillonario, Warren Buffett, se queja y critica fuertemente el sistema tributario norteamericano debido al hecho de que él continúa pagando un tipo impositivo más bajo que el que paga su secretaria<sup>14</sup>.

Como se expuso anteriormente, dicho sistema regresivo no es solo una cuestión política. Los contribuyentes son requeridos a pagar tributos de acuerdo a los beneficios que perciben provenientes de la protección y prestaciones sociales ofrecidas por el Gobierno electo a través de los bienes y servicios públicos. Cuanto más rico sea el contribuyente mayor serán los beneficios que percibe de los principales servicios públicos: reconocimiento de la propiedad privada y su protección, mercados económicos, seguridad nacional e interior, ordenamiento jurídico y el cumplimiento de la ley que les permite operar y generar ingresos y beneficios, así como disponer de sus propiedades y bienes como ellos vean conveniente.

Por ello, un sistema tributario regresivo no es meramente amoral o poco ético, pero, como expongo en este pequeño artículo, ello supone la violación de los derechos humanos constitucionales de igualdad y dignidad humana.

### 2.3 Dignidad Humana y Libre Consumo

Otra dimensión de la dignidad humana y de la tributación de la renta personal se refiere a la existencia de un principio general que determina que un tributo que conduce al contribuyente a la pobreza viola el concepto constitucional de dignidad humana.

La "Carter Commission" en Canada define la base imponible como el "poder discrecional de consumo", lo que significa que el Gobierno no debe gravar toda la riqueza del contribuyente, debería excluir la porción requerida y

---

<sup>13</sup> Stiglitz, *supra* n. 10, at pages xxxi-xxxii.

<sup>14</sup> Glenn J. Kalinoski, MoneyNwes 04 Mar 2013, <http://www.moneynews.com/Economy/Buffett-secretary-tax-payroll/2013/03/04/id/493010/>.

correspondiente con el consume no discrecional, es decir, la parte necesaria para asegurar un mínimo nivel de vida. Esto incluye los elementos necesarios para vivienda, alimentación, seguro médico, servicios, educación básica, etcétera.<sup>15</sup> De hecho, la mayoría de los ingresos de los sistemas tributarios de alrededor del mundo permiten una mínima cantidad de ingresos libres de gravamen mediante una exención personal o un básico crédito fiscal.

### 3. Propiedad

Uno de los argumentos que en ciertas ocasiones es expuesto afirma que ningún tributo viola el derecho constitucional a la propiedad privada, desde que se impone a la propiedad del contribuyente y hasta que es transferida al Tesoro Público<sup>16</sup>.

Mi reivindicación<sup>17</sup> es que un buen tributo no viola el derecho a la propiedad privada, debido a dos factores. El primero se centra en las "empresas" y la generación de ingresos. La segunda en el "contribuyente" en sí mismo, es decir, el contribuyente como particular y consumidor de bienes y servicios públicos.

#### 3.1 Generación de Ingresos, Proyecto Conjunto y Lealtad Económica

El primer enfoque es el referido a lo que llamo "Proyecto Conjunto", arraigado a la "justificación laboral" de propiedad privada elaborada por Locke<sup>18</sup>. Los seres humanos tienen un derecho natural exclusivo de propiedad sobre las cosas en las cuales ellos han invertido su trabajo. Sin embargo, incluso si

---

<sup>15</sup> Report of the Royal Commission on Taxation of Income (1966) (K.L. Carter, Chair), Ottawa, Queen's Printer.

<sup>16</sup> See inter alia, David G. Duff, "Private Property and Tax Policy in a Libertarian World: A Critical Review", 18 Canadian Journal of Law and Jurisprudence, 23 (2005).

<sup>17</sup> Yoseph. M. Edrey. "A Declarative and a Constructed Constitution - the Right for Property Under the Israeli Constitutional Law and its location on the 'Constitutional Rights' Scale", (Hebrew) 28 Mishpatim Hebrew University Law Rev. 461 (1997); Y. M. Edrey. "Constitutional Review and Tax Law: An Analytical Framework", 56 American University Law Review: 1187 (2007).

<sup>18</sup> John Locke, Two Treatises of Government, Second Treatise. Es. Ch. 7 (Laslett, ed. Cambridge, 1970).

dejamos de lado las dos famosas condiciones éticas de Locke,<sup>19</sup> un cuidadoso análisis nos llevaría a la conclusión de que el proceso de creación de ingresos no solo conlleva la mano de obra del contribuyente y sus frutos,<sup>20</sup> sino que también otro factor de la producción –capital social<sup>21</sup>. Por ello, el derecho individual a la propiedad está limitado solo al componente que ellos añaden a través de su mano de obra o trabajo. Cuando un individuo produce o mejora un bien por medio de sí mismo, él es el único propietario. En cambio, cuando alguien trabaja junto a otros o si un grupo de personas combina su trabajo para producir riqueza, bienes o propiedades, el bien pertenece a todos los miembros del grupo. Cada miembro tiene el derecho a una participación proporcional en el bien.

La realidad, perspectiva y conocimiento económico nos permite avanzar un paso adelante. La empresa, la cual es realmente un nexo de contratos<sup>22</sup>, es un ejemplo de esta joint venture y encarna el concepto de “Proyecto Conjunto”. Para transformar los frutos del trabajo en riqueza y consumo, ciertas precondiciones básicas deberían existir (nos referimos a capital social). Para facilitar la transformación de trabajo en otros bienes y servicios, necesitamos tener un mercado viable, el cual permita un comercio eficiente y fiable.

La generación de ingresos y riqueza envuelve factores de producción: Capital Real (dinero, propiedad real del terreno y bienes comprados por el capital real); Capital Humano (trabajo, tiempo, conocimiento, habilidades y facultades); y Capital Social (se refiere a las instituciones en una determinada sociedad: infraestructura física nacional, cohesión social y solidaridad, sistema educativo, nivel de investigación, servicio de salud, efectivo estado del

---

<sup>19</sup> El derecho está sujeto a dos limitaciones: (a) Una propiedad individual es contingente hasta que nos excluyen o denigan las necesidades requeridas por otros, y (b) El hombre solo adquiere propiedad de acuerdo a sus necesidades.

<sup>20</sup> En la vida moderna la propiedad no está limitada al valor añadido solo por el trabajo o mano de obra, sino también por la inversión de los frutos de dicha labor, es decir, el capital financiero.

<sup>21</sup> Véase *inter alia* the Nobel Laureate Gary Becker's book, *A Theoretical and Empirical Analysis, with Special Reference to Education* (3rd ed. 1993; 1 ed. 1964).

<sup>22</sup> Véase *inter alia*, C. Jensen & W. H. Meckling "Theory of the Firm - Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure" 3 *Journal of Financial Economics* (1976)305; R. H. Coase "The Nature of Firm" 4 *Economica* (1937)1; Y. Edrey, "Taxation of International Activity: FDAP, ECI and the dual capacity of an Employee as a Taxpayer", 15 *Virginia Tax Rev.* (1996) pp.653-684.



derecho, mercados eficientes y viables, mano de obra especializada, seguridad nacional e interior, estabilidad política, etc.).

Volviendo al enfoque de Lockean, los frutos del trabajo derivados de los esfuerzos de los trabajadores son en realidad los frutos de producción derivados de los tres factores de producción anteriormente expuestos. Uno de ellos es la inversión pública (Capital Social). Okun propone un ejemplo:

La producción automovilística de Henry Ford fue un gran éxito en un país con una alta media de ingresos, tres mil millas de libre circulación, una mano de obra despierta y ambiciosa, y un Gobierno que podría proteger a los viajeros y se encargaría de hacer cumplir las normas de circulación. Lo cual sería imposible en Libia.

Como resultado, una "moderna sinergia" implica que los derechos de propiedad son no solo los derechos básicos y naturales individuales, pero también el resultado de una vida comunitaria y de interacción social.

Mencionaría también el informe de la Liga de las Naciones, presentado en 1923 por un comité profesional especial con respecto a la tributación de la actividad investigadora<sup>23</sup>. Una parte significativa del informe está basada en el libro del Profesor Edwin R. A. Seligman<sup>24</sup> donde desarrolla la doctrina de la lealtad económica. El núcleo de la doctrina consiste en que por razones de jurisdicción tributaria, un contribuyente tiene lealtad económica para aquellos Estados o países que otorgan las condiciones necesarias para la creación de la riqueza del contribuyente. El proceso de producción tiene lugar principalmente donde el producto genera su propio valor económico. Sin ello, todo esfuerzo humano para producir bienes y servicios sería esencialmente vano. Este proceso depende no solo de la existencia de un sistema legal que reconozca y proteja la propiedad, sino también de la existencia de un Mercado económico que mantenga la demanda económica, eficiencia del Mercado y la presencia de consumidores adecuados. Ninguna riqueza real puede ser producida sin la existencia de una sociedad bien organizada. Bill Gates no podría haber desarrollado sus productos sin la existencia de instituciones de formación,

---

<sup>23</sup> Report on Double Taxation, League of Nations Doc. E.F.S. 73 F. 19 (1923).

<sup>24</sup> R. A. Seligman, Essay in Taxation (London, 8th ed. 1917).

investigación pública y centros de desarrollo, sin universidades e instituciones de investigación, y sin una población educada y capacitada para el uso de los productos que sus empresas producen. No podría asegurar sus bienes sin un sistema legal que reconociera su propiedad con la aplicación del cumplimiento de la ley y del sistema de seguridad nacional.

En conclusión, cada individuo, negocio o entidad social tiene el derecho al rendimiento de sus inversiones. La entidad social, es decir, el Gobierno electo, invierte en las infraestructuras necesarias; los individuos o corporaciones añaden capital humano y real; los ingresos generados pertenecen a todos aquellos que invirtieron en ello mediante estas tres formas de capital. Por ello, un buen sistema impositivo no es nada sin un mecanismo de reparto de beneficios, el cual garantiza que el sujeto público –quien invirtió el capital social- recibirá su justa participación procedente del Proyecto Común.

### **3.2 Precio de Adquisición de los Bienes y Servicios Públicos**

El segundo enfoque que define la reflexión acerca de que los tributos violan el derecho de propiedad privada concentrada en consumo doméstico o particular. Un buen tributo es más bien el precio justo de adquisición de bienes y servicios públicos para las familias; pedimos al Gobierno electo que nos proporcione ciertos bienes y servicios, y prestamos nuestro consentimiento para pagar por ellos a través de las elecciones generales (normalmente cada cuatro años) y a través de la aprobación (mediante nuestros representantes parlamentarios) de los presupuestos nacionales anuales.

Resumiendo, nuestro punto de partida es que un "buen tributo" está basado en el consentimiento. Aunque hay diferencias entre comprar un producto en el Mercado privado y adquirir bienes o servicios procedentes del Gobierno en una Democracia no es significativo ni substancial. El terreno común de adquirir productos privados y públicos es mucho más significativo que como parece a primera vista. En ambos casos, un particular no posee el poder o la discreción de fijar el precio de los bienes y servicios. La fijación de precios es un proceso colectivo.

En una economía de libre Mercado, el precio es fijado por la oferta y demanda agregada, mientras que el precio de los bienes y servicios del Gobierno es fijado por la demanda colectiva determinada conjuntamente a través de las elecciones y la aprobación de los presupuestos anuales. De este modo, el término "pago obligatorio" asignado a los tributos es impreciso y erróneo. Siempre hay una obligación de pago por todos los tipos de adquisiciones, sea ante un proveedor privado sea ante un proveedor público. La única diferencia significativa es que el fenómeno "free-rider" es mucho más frecuente o generalizado cuando se refiere a la adquisición de bienes públicos.

#### **4. Conclusión**

Esta pequeña presentación persigue resumir mis ideas principales referidas a la relación entre tributos y derechos humanos. Me limito solo a la dignidad humana, igualdad y pobreza. Mis principales argumentos son los siguientes:

- a. Como cualquier otra legislación, el derecho tributario debería estar sujeto a los derechos, principios y conceptos constitucionales.
- b. El Gobierno es requerido a asegurar que todos los miembros de la sociedad disfrutan de la dignidad humana y de una existencia decente, financiada por el sistema tributario.
- c. La cantidad de tributos debería reflejar los beneficios que obtenemos de los bienes y servicios públicos, los cuales normalmente están relacionados con nuestra capacidad económica: cuanto más ganamos y más poseemos, mayor será nuestro disfrute del orden social, legal y económico asegurado por el Gobierno.
- d. Un sistema impositivo regresivo viola la dignidad humana y los principios de igualdad.
- e. Los tributos que siguen el requisito básico de "buen tributo" ni son pagos obligatorios ni una forma de confiscación. Son el precio que colectivamente estamos dispuestos a pagar por recibir los bienes y servicios públicos cuya provisión exigimos al Gobierno electo.

f. Como en las empresas, los buenos tributos son fundamentalmente un mecanismo de reparto de beneficios que proporciona justos rendimientos hacia aquellos que invirtieron en el Proyecto Conjunto, sea en forma de Capital Humano como en forma de Capital Social.

g. Como particular o consumidor, pagamos tributos por consumir bienes y servicios públicos. La diferencia entre el proceso de fijación de precios de los bienes y servicios privados y públicos es mucho menos significativa que lo que podría parecer en un primer momento.