

Capacidad contributiva y derechos humanos: una experiencia jurisprudencial¹

Piera Santin²

1. La capacidad económica como principio protector de los derechos humanos

El principio de capacidad económica forma parte del sistema tributario italiano desde la introducción del artículo 53 de la Constitución de 1948³. Por tanto, la idea sobre la existencia de una necesaria correlación entre la renta producida por cada contribuyente y su respectivo deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos forma parte de la tradición nacional. Este principio no es exclusivo del sistema tributario italiano, sino que diversas expresiones del mismo se extienden por la práctica totalidad de los sistemas tributarios europeos⁴.

Por supuesto, el principio de capacidad económica se basa en la protección activa de los derechos humanos por cada Estado. De hecho, la razón fundamental de la tributación es proporcionar al Estado la financiación necesaria para ofrecer servicios públicos. En particular, los impuestos generales financian los servicios esenciales y tales servicios están destinados a proteger los derechos humanos. Ello implica que el principal objetivo de la imposición general es distribuir entre todos los contribuyentes la carga financiera derivada de la educación, la sanidad pública, los servicios

¹ Cómo citar este artículo: Santin P., Capacidad contributiva y derechos humanos: una experiencia jurisprudencial, *Estudios Tributarios Europeos*, núm. 2/2014, (www.seast.it/revista), págs. 79-84.

²Piera Santin, Doctoranda en Derecho tributario europeo en la Universidad de Bolonia. Traducción realizada por Saturnina Moreno González, Universidad de Castilla-La Mancha, Centro Internacional de Estudios Fiscales.

³ Para una descripción completa del nacimiento y evolución histórica de este principio, véase G. FALSITTA *Il principio della capacità contributiva nel suo svolgimento storico fino all'assemblea costituente*, en "Riv. Dir. Trib.", 2013, I, 749.

⁴ Como señalan R.A. De Mooij y L.G.M. Stevens en *Exploring the future of ability to pay in Europe*, "EC tax Review", 2005/1, 9 ss, "Los sistemas tributarios europeos dependen fuertemente del principio de capacidad económica. Por ejemplo, los países a menudo adoptan el concepto de renta global acuñado por Schanz-Haigh-Simons (SHS) como base para la tributación. Esta renta se considera un buen indicador de capacidad económica. Además, los rendimientos individualizados se someten a tipos progresivos de gravamen para obtener un impacto redistributivo a partir de la tributación".

sociales, pero también la justicia y la defensa nacional. El ejercicio de esta potestad está estrechamente relacionado con los derechos fundamentales. Asimismo, muchos de los derechos fundamentales están protegidos constitucionalmente: por ejemplo, el artículo 32 reconoce el derecho a la salud; el artículo 33, el derecho de todos de acceder a un nivel superior de educación; el artículo 24, el derecho a un juicio justo; el artículo 31, el derecho a una familia.

La idea de la tributación como distribución de los costes derivados del gasto público es parte fundamental del sistema tributario italiano. La decisión política afecta a cómo gestionar los gastos públicos y a qué clase de servicios es preferible ofrecer al conjunto de contribuyentes, que son también ciudadanos.

El principio de capacidad económica apunta a la solidaridad, porque obliga a todos los miembros del Estado a contribuir a la financiación del gasto público. Sin embargo, al mismo tiempo, asume el papel de garantizar que esta contribución a las necesidades públicas se exige sólo a quienes expresan una capacidad económica efectiva⁵.

Además, el principio de capacidad económica se relaciona con los principios de equidad e igualdad y todos ellos actúan como límite al poder tributario del Estado, garantizando un resultado equitativo entre los contribuyentes.

Sin embargo, tradicionalmente, la idea de que los impuestos han de exigirse de acuerdo con la capacidad de los contribuyentes para contribuir al gasto público se refería principalmente a la conexión subjetiva entre los contribuyentes y el Estado que lleva a cabo su propia jurisdicción fiscal.

Por otra parte, asegurar la aplicación del principio de capacidad económica es difícil en escenarios transfronterizos, particularmente teniendo en cuenta el hecho de que cuando están involucradas dos o más jurisdicciones fiscales habrá diferentes medidas implicadas en cada una de ellas, que establecen un trato diferente entre residentes y no residentes.

⁵ Véase G. FALSITTA, *Corso Istituzionale di Diritto Tributario*, 2007, Padova, 64.

2. La tributación de las personas físicas: el principio de capacidad económica

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) ha analizado la relación entre fiscalidad y la condición general de contribuyente, ambos extremos desde un punto de vista personal y económico, en materia de tributación de la renta individual. Desde esta perspectiva, la principal referencia es la "Doctrina Schumacker"⁶, en la que el Tribunal de Justicia sostuvo que los residentes y los no residentes se encuentran, en principio, en una situación no comparable desde la perspectiva del país donde se obtiene la renta, pero esas diferencias pierden importancia y no pueden justificarse cuando la mayor parte de la renta imponible del contribuyente (90% de la renta mundial de un mismo contribuyente) se obtiene en el país de acogida. Este pronunciamiento podría considerarse la piedra angular del principio de capacidad económica en la Unión Europea.

La capacidad económica, en clave comunitaria, podría describirse tanto desde un punto de vista subjetivo, como objetivo⁷. La capacidad económica en términos subjetivos se relaciona con la aptitud de los individuos para contribuir fiscalmente de acuerdo con sus circunstancias personales. Por otra parte, la capacidad económica en términos objetivos se refiere a la determinación de la renta o, de forma más clara, qué clase de nueva riqueza tiene que considerarse como renta imponible del contribuyente.

Desde esta perspectiva, la relación entre las vertientes objetiva y subjetiva del principio de capacidad económica debe considerarse como una relación desde lo general a las especialidades, lo que significa que es posible considerar la existencia de una capacidad económica objetiva a efectos de permitir al Estado practicar su retención fiscal.

En realidad, ya con anterioridad a este pronunciamiento, la Comisión Europea sostuvo en la Recomendación 94/79 que tenía la intención de disciplinar esta cuestión de una forma común a todos los Estados miembros. De acuerdo con esa Recomendación, por parte preponderante de la renta

⁶ Véase la Sentencia del TJUE de 14 de febrero de 1995, asunto C-279/93, Roland Schumacker v. Finanzmat Köln-Alstad (en adelante, Schumacker). Se toma la expresión "doctrina Schumacker" de Sjored Douma, "The three Ds of Direct Tax Jurisdiction: Disparity, Discrimination and Double Taxation", *European Taxation*, 46, no. 11 (2006).

⁷ Sobre esta distinción véase C. Baldini, *The Ability to Pay in the European Market: an impossible Sudoku for the ECJ*, en "INTERTAX", 38/2010, Kluwer Law International, BV.

imponible ha de entenderse el 75 por 100 de la renta total de un contribuyente⁸.

In particular, es importante la afirmación realizada por la Comisión en el preámbulo de la Recomendación, cuando señala que el principio de igualdad de trato que deriva del Tratado exige que no se prive a las personas que obtengan distintos tipos de renta de las ventajas y deducciones fiscales de las que gozan los residentes, cuando la parte preponderante de sus rentas se obtiene en el país donde se desarrolla la actividad⁹. Esto significa que la idea básica que subyace en el principio de capacidad económica es reconocida por la Comisión Europea, a pesar de lo cual el problema principal, considerado desde una perspectiva transfronteriza, es principalmente un problema de distribución de la potestad para imponer tributos entre diferentes Estados miembros.

3. Sentencia de 10 de diciembre de 2012, asunto C-39/10, Comisión Europea v. República de Estonia

A partir de la doctrina Schumacker y la Recomendación 79/94/CE es posible analizar la Sentencia del Tribunal de Justicia de 10 de diciembre de 2012, que tiene por objeto un recurso por incumplimiento en virtud del artículo 258 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea¹⁰.

En este caso, la República de Estonia aplicó su legislación interna en material de impuesto sobre la renta, la cual al parecer no permitía aplicar a los contribuyentes no residentes cuya renta total obtenida en Estonia estuviera por debajo del 75 por 100 de su renta mundial, la reducción en la base imponible ni la reducción suplementaria que la Ley del impuesto preveía para los contribuyentes residentes en Estonia.

En concreto, la Comisión recibió la denuncia de una persona de nacionalidad estonia, pero residente en Finlandia, relativa a la liquidación del impuesto sobre la renta que se aplica en Estonia a la pensión de jubilación que le

⁸ El artículo 2(2) de la Recomendación establece que la aplicación de la misma tributación a contribuyentes residentes y no residentes "estará subordinada a la condición de que las rentas (...) que sean imponibles en el Estado miembro en el que la persona física no sea residente, constituyan como mínimo un 75% de la renta total imponible de dicha persona durante el año fiscal."

⁹ Véase Recomendación de la Comisión 94/79/CE.

¹⁰ Asunto C-39/10.

paga ese Estado miembro. La denunciante afirmó que las autoridades estonias se habían negado a aplicarle la reducción en la base imponible y la reducción suplementaria que la Ley del impuesto prevé para los contribuyentes residentes en Estonia que reciben una pensión¹¹.

La Comisión consideró que, en Estonia, la carga impositiva soportada por los no residentes que se encuentran en una situación análoga a la de la denunciante es mayor que si éstos obtuvieran la totalidad de sus rendimientos en forma de pensión de un único Estado miembro.

De hecho, uno de los aspectos del principio de capacidad económica se refiere a que por debajo de un cierto umbral, cuando los rendimientos son demasiado bajos para ser considerados renta disponible para gastar e incluso para financiar los gastos públicos, debe haber una exención de carácter personal al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Y, teniendo en cuenta lo señalado anteriormente, esto es, que conforme a la Recomendación de la Comisión 79/94 la capacidad económica debe considerarse en relación con las circunstancias de la unidad familiar en su totalidad, la ley estonia parece vulnerar el referido principio y, al mismo tiempo, el principio general de no tributación del mínimo vital.

Por tanto, cabe compartir el parecer del Tribunal de Justicia cuando afirma que (apartado 58): *“la naturaleza general de la condición prevista en el artículo 28(3) de la Ley del impuesto, que no tiene en cuenta la situación personal y familiar de los contribuyentes interesados, puede penalizar a las personas como la denunciante que han hecho uso de las facilidades ofrecidas por las reglas sobre la libre circulación de los trabajadores, y en consecuencia se revela incompatible con las exigencias de los Tratados, derivadas del artículo 45 TFUE.”*

¹¹ La denunciante, después de alcanzar la edad de jubilación en Estonia, se trasladó a Finlandia, donde trabajó y adquirió también el derecho al cobro de una pensión. La denunciante, por tanto, recibía dos pensiones de jubilación, una en Estonia y otra en Finlandia, de casi la misma cuantía. La pensión recibida en Estonia estaba sujeta al impuesto sobre la renta, mientras en Finlandia, teniendo en cuenta la escasa cuantía de la renta global de la denunciante, ésta no estaba sometida a tributación. La suma agregada de ambas pensiones, además, estaba sólo escasamente por encima del umbral establecido por el artículo 23(2) de la ley estonia del impuesto sobre la renta. De hecho, conforme a la Ley estonia del impuesto sobre la renta (artículo 23), las personas físicas residentes podrán deducir 27.000 EEK de su renta percibida durante el ejercicio fiscal. Además, se prevé una reducción suplementaria en la base imponible de 36.000 EEK, si la renta obtenida por la persona física residente procede de una pensión pagada por un Estado contratante en virtud de la ley.

Si la finalidad de la Ley cuando ésta reconoce una exención relacionada con la obtención de bajos ingresos es respetar completamente la idea de igualdad que subyace en el principio de capacidad económica, entonces la negativa de un Estado miembro a reconocer beneficios fiscales por obtener rentas inferiores a un determinado umbral establecido por su legislación fiscal doméstica penaliza a los no residentes simplemente porque éstos han ejercitado las libertades de circulación garantizadas por el Tratado.

Más interesante es, si cabe, subrayar que, en este caso, el Tribunal de Justicia evalúa con mayor firmeza el principio de capacidad económica como expresión de la libre circulación (de trabajadores), más que como consecuencia del principio de no discriminación.